

## CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 12 de Dezembro de 2002<sup>1</sup>

1. O Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Baixos) submeteu ao Tribunal de Justiça cinco questões prejudiciais relativas à tributação da sucessão de um *de cuius* não residente.

artigo 67.º do Tratado CEE (que passou a artigo 67º do Tratado CE, revogado pelo Tratado de Amsterdão), executado pela Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado<sup>3</sup>.

### I — Enquadramento jurídico

3. São igualmente referidos os artigos 6.º e 8.º-A do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 12.º CE e 18.º CE).

### A — O direito comunitário

2. Os factos do caso vertente desenrolaram-se antes da entrada em vigor do Tratado de Maastricht. As disposições comunitárias aplicáveis são, portanto, as do Tratado CEE. Mas particularmente, no que respeita à livre circulação de pessoas, são invocados os artigos 48.º e 52.º do Tratado CEE (que passaram a artigos 48.º e 52.º do Tratado CE, os quais, por sua vez, passaram, após alteração, a artigos 39.º CE e 43.º CE) e a Directiva 90/364/CEE do Conselho, de 28 de Junho de 1990, relativa ao direito de residência<sup>2</sup>. No que respeita à livre circulação de capitais, é pertinente o

### B — A legislação nacional

4. Constam dos autos os seguintes elementos.

5. Em direito neerlandês, as sucessões são objecto de um imposto. O artigo 1.º, n.º 1, da Successiewet 1956 (lei sobre as sucessões de 1956)<sup>4</sup> faz uma distinção conforme o *de*

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 180, p. 26.

3 — JO L 178, p. 5.

4 — Stbl. 1956, p. 362, a seguir «SW de 1956».

*cujus* residisse nos Países Baixos ou no estrangeiro:

1) Se residia nos Países Baixos, os bens deixados são objecto de imposto sucessório sobre o valor de todos os bens transmitidos.

2) Se não residia nos Países Baixos, é cobrado imposto sucessório sobre o valor dos «bens situados no território nacional» (que, no caso concreto, inclui os bens imóveis situados nos Países Baixos), eventualmente após dedução das dívidas.

6. Contudo, nos termos do artigo 13.º da Wet op de vermogensbelasting 1964, Stb. 520 (lei relativa ao imposto sobre o património de 1964)<sup>5</sup>, tal como foi interpretada pelos tribunais neerlandeses, aquando da avaliação da herança de um *de cuius* não residente, só é possível deduzir, para efeitos do cálculo da matéria colectável, dívidas cujo pagamento esteja garantido por uma hipoteca sobre um imóvel situado nos Países Baixos. Mais precisamente, essa disposição aplica-se quanto o *de cuius* tenha cedido a outra pessoa jurídica, antes do falecimento, o interesse económico referente a esse bem, por contrato de compra/venda. Contrariamente à situação do herdeiro de um *de cuius* residente, o de um *de cuius* não residente deve declarar o valor total desse bem imóvel, não obstante o facto de a titularidade da sua propriedade económica pertencer a terceiros.

## II — Factos e tramitação processual

7. H. Barbier, neerlandês, nascido em 1941, faleceu em 24 de Agosto de 1993 na Bélgica, seu último lugar de residência. São seus herdeiros a esposa e o filho único (a seguir, conjuntamente, «herdeiros»).

8. H. Barbier adquiriu, ao longo do período de 1970 até 1988, quando residia na Bélgica, vários bens imóveis situados nos Países Baixos, dos quais auferia rendas. A maioria desses bens imóveis estava afectada fins comerciais, como lojas, armazéns e estabelecimentos de bebidas.

9. Em 1988, H. Barbier efectuou uma série de operações de venda pelas quais cedeu a maior parte dos seus bens imóveis a sociedades privadas neerlandesas que controlava.

10. Aquando da alienação dos imóveis situados nos Países Baixos, a inscrição nos registos *ad hoc* foi evitada mediante a alienação apenas da propriedade «económica» dos imóveis, o que permitiu escapar ao pagamento da taxa de registo de 6%. H. Barbier assumiu a obrigação de transmitir os bens vendidos (isto é, o direito real) e, antes dessa transmissão, renunciou a todos os direitos sobre os mesmos. Esta obrigação de transmissão não estava, porém, garantida por hipoteca.

<sup>5</sup> — Stbl. 1964, p. 520, a seguir «WB de 1964».

11. Após o falecimento de H. Barbier, o seu notário declarou, para efeitos do imposto sucessório, o valor de três outros imóveis dos quais o falecido tinha a propriedade plena, deduzido das dívidas hipotecárias contraídas para a sua aquisição. O valor dos imóveis cuja propriedade económica havia sido cedida às sociedades privadas não foi incluído nesta declaração.

12. Contudo, o chefe da secção Particulieren/Ondernemingen buitenland do Rijks-belastingdienst (a seguir «Inspecteur») acrescentou à sucessão declarada o valor de todos os imóveis relativamente aos quais H. Barbier detinha a propriedade jurídica. Ao fazê-lo, não teve em conta nenhuma dedução correspondente à obrigação de transmissão.

13. Os herdeiros interpuseram recurso da decisão do Inspecteur para o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, pedindo que o imposto fosse reduzido a zero visto o Inspecteur ter recusado a dedução correspondente à obrigação de transmissão. O Gerechtshof te 's-Hertogenbosch submeteu ao Tribunal de Justiça as cinco questões prejudiciais seguintes:

2) O direito comunitário obsta a que um Estado-Membro (o Estado de situação) cobre, por ocasião da aquisição por herança de um imóvel situado no Estado de situação, um imposto com base no valor do imóvel, permitindo a dedução do valor da obrigação de transmissão desse imóvel caso o *de cujus* resida no Estado de situação no momento da morte, mas não se o *de cujus* residir nessa altura noutro Estado-Membro (o Estado de residência)?

3) É relevante, para responder à segunda questão, o facto de o *de cujus* no momento da aquisição do imóvel já não residir no Estado de situação?

4) É relevante, para a resposta à segunda questão, a repartição do capital do *de cujus* entre o Estado de situação, o Estado de residência e, eventualmente, outros Estados?

5) Em caso de resposta afirmativa, em que Estado se deve considerar investido o capital na hipótese de um crédito em conta-corrente em relação a uma sociedade (besloten vennootschap) como referido em 2.4. [do despacho de reenvio]?»

«1) O acesso ao direito comunitário continua a depender do exercício de uma actividade económica transfronteiriça?

## III — Análise

riu, a partir da Bélgica, bens imóveis situados nos Países Baixos.

## A — Quanto à primeira questão

14. O tribunal *a quo* chama a atenção para o facto de se deparar com diversas questões de direito comunitário. Admitindo que a existência ou não de uma actividade económica transfronteiras ainda é relevante, atendendo à adopção da directiva relativa ao direito de residência<sup>6</sup> e às disposições do Tratado de Maastricht relativas à cidadania europeia, coloca-se a questão de determinar qual das liberdades fundamentais está afectada no caso vertente.

15. A este respeito, segundo o tribunal *a quo*, não se pode afirmar que a livre circulação de pessoas está em causa, uma vez que nem o *de cuius* nem os seus herdeiros viram entravada a sua escolha pessoal de residência ou de estabelecimento. Com efeito, já habitavam na Bélgica quando o *de cuius* adquiriu o primeiro imóvel.

16. Em contrapartida, o Gerechtshof considera tratar-se de um caso de circulação transfronteiras de capitais a partir de 1970, data da transferência de residência do *de cuius* dos Países Baixos para a Bélgica. Com efeito, desde então, o mesmo adqui-

17. O Governo neerlandês afirma, porém, que a primeira questão carece de pertinência. Recorda, a esse respeito, que o artigo 18.º CE não é aplicável *ratione temporis* e que a Directiva 90/364 visa, entre outros objectivos, harmonizar as disposições nacionais relativas à residência dos nacionais de Estados-Membros num Estado-Membro diferente do seu. Ora, no caso vertente, as disposições da SW de 1956 em causa no processo principal não têm qualquer relação com as condições de acesso e de residência no território de outro Estado-Membro e não restringiram nem entravaram, de modo algum, o direito de a família Barbier se estabelecer fora dos Países Baixos.

18. Quanto às disposições relativas à livre circulação de capitais, também não são aplicáveis, segundo aquele Governo. Com efeito, no caso vertente, não estamos perante uma actividade económica transfronteiras objecto de entrave por parte do direito fiscal neerlandês. Assim, a aquisição dos bens imóveis situados nos Países Baixos pelo *de cuius*, que residia na Bélgica, não foi alvo de qualquer entrave, o mesmo se podendo dizer da transmissão da propriedade económica, para efeitos da qual o *de cuius* foi tratado como um residente nos Países Baixos.

19. Ao invés, a aquisição de imóveis por via sucessória não constitui uma actividade económica. O mesmo se diga do investi-

<sup>6</sup> — Deve pressupor-se que o tribunal *a quo* se está a referir à Directiva 90/364/CEE.

mento em propriedades de natureza exclusivamente jurídica, sem detenção da propriedade económica. A este respeito, o Governo neerlandês sublinha que o *de cuius* optou pelas operações acima descritas por motivos de ordem fiscal. Por conseguinte, não é necessária qualquer protecção do Tratado.

20. Os recorrentes no processo principal alegam, pelo contrário, que tanto a livre circulação de pessoas como a de capitais estão afectadas no caso vertente. A este respeito, referem, em particular, os acórdãos Baars<sup>7</sup> e Verkooijen<sup>8</sup>. Segundo aqueles, o Tribunal de Justiça considerou implicitamente, no processo Baars, que não existe qualquer condição de actividade económica quando, como acontece no caso vertente, se trata de investimentos transfronteiras em bens imóveis por intermédio de uma sociedade, investimentos estes que, por sua vez, geram rendimentos transfronteiras sob a forma de juros (comparáveis, em substância, aos dividendos transfronteiras em causa no processo Verkooijen, já referido).

21. Que pensar desses diversos argumentos?

22. Partilho a análise do Governo neerlandês quanto à não aplicabilidade *ratione temporis* do artigo 8.º-A do Tratado. Com efeito, como recorda este Governo, importa

apreciar a situação à luz do direito comunitário em vigor à época dos factos do caso vertente. Ora, o Tratado ainda não tinha entrado em vigor à data do falecimento de H. Barbier.

23. Quanto à Directiva 90/364, considero-a igualmente desprovida de pertinência, embora por motivos diversos dos apontados pelo Governo neerlandês. Esta directiva, baseada no artigo 235.º do Tratado CE (actual artigo 308º CE), impõe, com efeito, aos Estados-Membros que concedam, sob certas condições, o direito de residência aos nacionais dos outros Estados-Membros que não beneficiem desse direito «por força de outras disposições de direito comunitário». Esta última expressão reporta-se essencialmente às disposições relativas à livre circulação dos trabalhadores e à liberdade de estabelecimento.

24. Não se pode excluir que o direito de residência de H. Barbier se tenha, na realidade, baseado naquela directiva e que seja também esse o caso dos seus herdeiros, mas, tanto quanto sabemos, tais direitos de residência na Bélgica nunca foram contestados.

25. O problema que se coloca no caso vertente é diferente. Trata-se de saber se os herdeiros de H. Barbier podem deduzir das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais, e opor às autoridades neerlandêsas

7 — Acórdão de 13 de Abril de 2000 (C-251/98, Colect., p. I-2787).

8 — Acórdão de 6 de Junho de 2000 (C-35/98, Colect., p. I-4071).

desas, o direito a que não lhes seja cobrado um imposto sucessório diferente daquele a que estariam sujeitos se o *de cujus* sempre tivesse residido nos Países Baixos.

26. Não é, de facto, contestado que a Administração fiscal neerlandesa reserva um tratamento diferente, em matéria de imposto sucessório e dos impostos a ele equiparados, aos bens imóveis situados nos Países Baixos, conforme o *de cujus* residisse ou não nos Países Baixos aquando do falecimento.

27. Daqui decorre que a sucessão de H. Barbier é afectada em virtude da sua residência na Bélgica. Ora, resulta, além disso, da decisão de reenvio que, após ter mudado dos Países Baixos para a Bélgica, H. Barbier prosseguiu as suas actividades de director de uma sociedade estabelecida nos Países Baixos. Em contrapartida, a decisão não indica que o mesmo tenha ulteriormente posto termo a essa actividade.

28. Por conseguinte, no caso vertente, deve aplicar-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual «o alcance do artigo 52.º do Tratado não pode ser interpretado de modo a negar o benefício do direito comunitário aos próprios nacionais de um determinado Estado-Membro quando estes, pelo seu comportamento, se encontrem, relativamente ao seu Estado de origem, numa situação equiparável à de todas as outras pessoas que beneficiam dos

direitos e liberdades garantidos pelo Tratado»<sup>9</sup>.

29. Importa, por outro lado, salientar que as disposições neerlandesas controvertidas são susceptíveis de afectar a liberdade de um operador económico de se estabelecer noutro Estado-Membro, embora, como sublinham o tribunal *a quo* e o Governo neerlandês, não afectem directamente o direito de entrada ou de residência noutro Estado-Membro. Com efeito, um operador económico que possua, ou pense adquirir, bens imóveis nos Países Baixos pode ser dissuadido de exercer o seu direito à livre circulação, uma vez que fica sujeito a um tratamento fiscal desfavorável no que respeita à sua sucessão.

30. É verdade que, por definição, os efeitos do exercício de uma liberdade de circulação relativos ao imposto sucessório já não respeitam directamente o interessado. Mas, nem por isso é menos verdade que, como expõe acertadamente a Comissão, tais efeitos são susceptíveis de constituir um entrave aos exercício das referidas liberdades. Importa, a este respeito, sublinhar que os referidos efeitos fazem parte de considerações a ter imperativamente em conta por qualquer interessado no momento em que decide fazer uso ou não dessa liberdade de circulação.

9 — V., neste sentido, acórdãos de 7 de Fevereiro de 1979, Knoors (115/78, *Collect.*, p. 173, n.º 24); de 3 de Outubro de 1990, Bouchoucha (C-61/89, *Collect.*, p. I-3551, n.º 13); de 31 de Março de 1993, Kraus (C-19/92, *Collect.*, p. I-1663, n.º 15); de 23 de Fevereiro de 1994, Scholz (C-419/92, *Collect.*, p. I-505); e de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, *Collect.*, p. I-3089, n.º 32).

31. Esta conclusão é válida, aliás, a respeito quer da livre circulação de pessoas quer da livre circulação de capitais, a qual entendo, à semelhança da Comissão, estar igualmente em causa no caso vertente.

correspondem a uma realidade económica e, por outro, pretende tributar, no caso vertente, o titular da propriedade jurídica como se fosse o proprietário económico.

32. Efectivamente, a Comissão tem razão ao citar a Directiva 88/361, aplicável na época dos factos do processo principal e que executa o artigo 67.º do Tratado, relativo à livre circulação de capitais. Daqui decorre que aquela directiva se aplica aos investimentos imobiliários efectuados no território nacional por não residentes. Ora, as aquisições de imóveis nos Países Baixos, efectuadas por H. Barbier a partir do seu domicílio na Bélgica, como descreve a decisão de reenvio, estão indubitavelmente incluídas nessa categoria.

35. Pelas razões precedentes, propõe-se que a resposta à primeira questão seja dada nos seguintes termos:

— O artigo 1.º da Directiva 88/361 deve ser interpretado no sentido de que está em causa a liberdade consagrada por essa disposição em circunstâncias como as do litígio no processo principal, relativo à sucessão de um residente de um Estado-Membro diverso dos Países Baixos que adquiriu um bem imóvel situado nos Países Baixos.

33. Importa observar a este respeito que essa qualificação é puramente objectiva e em nada está relacionada com as motivações do autor dos movimentos em causa. Os eventuais motivos de ordem fiscal invocados pelo Governo neerlandês não são, por conseguinte, susceptíveis de retirar à operação o carácter de movimento de capitais na aceção do direito comunitário.

— Os artigos 48.º e 52.º do Tratado devem ser interpretados no sentido de que está em causa a liberdade consagrada por essas disposições, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, relativo à sucessão de um residente neerlandês que transferiu a sua residência para outro Estado-Membro, enquanto que prosseguia as suas actividades profissionais nos Países Baixos, e que adquiriu, seguidamente, um bem imóvel situado nos Países Baixos.

34. Podemos, aliás, perguntar-nos se não há uma certa contradição na argumentação do Governo dos Países Baixos, que, por um lado, afirma que as transacções que envolvem apenas a propriedade jurídica não

B — *Quanto à segunda questão*

36. Com esta questão, o tribunal *a quo* pretende saber se o direito comunitário se opõe a que a sucessão de um *de cuius* não residente seja tributada de maneira diferente da de um *de cuius* residente.

37. O Governo neerlandês não contesta a existência de um tratamento diferenciado assente exclusivamente no critério da residência. Com efeito, admite que, se o *de cuius* residisse nos Países Baixos, a dedução da obrigação de transmissão era possível, ao contrário do que acontece no caso de um *de cuius* que residisse noutro Estado-Membro.

38. Sustenta, porém, que, no caso vertente, não se verifica tratamento diferente de situações idênticas. Segundo ele, a situação de um *de cuius* que residisse nos Países Baixos não é comparável à de um *de cuius* que residisse noutro Estado-Membro.

39. A este respeito, há lugar à aplicação do princípio geral de direito fiscal internacional relativo à repartição do poder de tributação entre Estados, nos termos do qual as obrigações reais são reguladas pelo Estado de situação do bem e as obrigações

personais, como a obrigação de transmissão controvertida, são reguladas pelo Estado de residência.

40. Tendo em conta este princípio, a situação de um *de cuius* que residia nos Países Baixos é diferente da de um *de cuius* que residia noutro Estado-Membro. No primeiro caso, a situação patrimonial, no seu conjunto, incluindo as obrigações pessoais, é regulada pelos Países Baixos, como Estado de situação do bem e de residência do interessado.

41. Ao invés, no segundo caso, apenas as obrigações reais são reguladas pelos Países Baixos, Estado de situação do bem, ao passo que as obrigações pessoais recaem no domínio da competência tributária do Estado de residência.

42. Note-se que o tribunal *a quo* nega a existência deste princípio de repartição da competência fiscal.

43. Importa, além disso, sublinhar que as categorias do direito nacional, como as que resultam da distinção entre obrigações reais e pessoais, ou ainda os princípios de direito fiscal internacional invocados, não são susceptíveis de justificar uma violação de direito comunitário.

44. É certo que, teoricamente, o herdeiro de um *de cuius* desfavorecido pela legislação neerlandesa poderia obter um «benefício compensatório» ao abrigo da legislação do seu Estado-Membro de residência, partindo do pressuposto, evidentemente, que este aplica os mesmos critérios de competência fiscal que os Países Baixos.

*a quo*, acerca do carácter universal do princípio da repartição da competência fiscal aplicado pelas autoridades neerlandesas.

45. Deve, porém, referir-se que a legislação neerlandesa não tem, de modo algum, em consideração o tratamento dispensado pelo Estado-Membro de residência. Ora, na hipótese de este Estado-Membro não ter em conta o valor integral das obrigações pessoais em causa e de não existir, portanto, qualquer «benefício compensatório» desse tipo, o herdeiro de um *de cuius* que tenha residido neste último Estado encontra-se na mesma situação que o herdeiro de um *de cuius* que tenha residido nos Países Baixos, o qual também não pode conseguir que as autoridades de outro Estado-Membro tenham em conta as suas obrigações pessoais. Não há, por conseguinte, qualquer razão, nesta hipótese, para tratar de forma diferente o herdeiro do *de cuius* que residisse nos Países Baixos.

47. A legislação nacional em causa é, por conseguinte, na melhor das hipóteses, passível exactamente da mesma crítica que foi formulada pelo Tribunal de Justiça a respeito da legislação alemã, no acórdão Schumacker<sup>10</sup>, a saber, de excluir a possibilidade de uma autoridade fiscal ter em conta, para efeitos do imposto em causa, o conjunto das circunstâncias pessoais do devedor do referido imposto, contrariamente à legislação alemã em causa no acórdão Gschwind<sup>11</sup>, igualmente evocada pelo Governo neerlandês.

48. Um segundo argumento parece-nos militar de modo ainda mais determinante contra a tese defendida pelo Governo neerlandês.

46. Contrariamente ao que alega o Governo neerlandês, podemos, portanto, estar perante um caso de tratamento diferente de situações idênticas. A lei neerlandesa pressupõe a possibilidade de o devedor do imposto efectuar uma dedução noutro Estado-Membro, sem que haja qualquer certeza quanto a essa hipótese e sem dar ao devedor o direito de provar a inexistência de tal possibilidade. Isto é tanto mais grave quanto, como vimos, se colocam dúvidas, como as que foram expressas pelo tribunal

49. Com efeito, deve sublinhar-se que o critério de distinção adoptado pelos Países Baixos não tem qualquer relação com a realidade patrimonial e equivale a tratar de forma radicalmente diferentes situações económicas semelhantes.

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

11 — Acórdão de 14 de Setembro de 1999 (C-391/97, Colect., p. I-5451).

50. Assim, num caso como o vertente, o direito neerlandês permite que os herdeiros do *de cujus* residente sejam tributados em conformidade com a realidade patrimonial, a saber, que o bem objecto de uma obrigação de transmissão fique excluído da matéria colectável da sucessão. Ao invés, os herdeiros do *de cujus* não residente, que se encontram exactamente na mesma situação patrimonial relativamente ao bem em causa, são tributados como se o *de cujus* tivesse continuado a ser titular da propriedade plena desse bem.

51. Face a esta identidade de situações patrimoniais, não se pode atribuir carácter determinante ao carácter real ou pessoal das obrigações cuja dedução está em causa. O que conta, efectivamente, é que situações patrimoniais idênticas, a saber, a existência de bens onerados por uma obrigação de transmissão, sejam tratados da mesma maneira, em vez de os respectivos tratamentos dependerem exclusivamente do local de residência do *de cujus*.

52. Isso é tanto mais assim quanto, no caso vertente, a obrigação pessoal em causa, a saber, a de transmitir a propriedade económica do bem tributado está estreitamente ligada ao bem em causa e tem um impacto decisivo no valor de que o mesmo se reveste para os herdeiros. Esse elo de ligação é tão estreito quanto no caso de uma obrigação real que onere o bem, não se vendo que exista qualquer razão imperiosa para recusar a dedução das obrigações pessoais quando a dedução das obrigações reais é aceite.

53. Além disso, e em qualquer dos casos, importa referir que, contrariamente às afirmações do Governo neerlandês, a sua tese não encontra qualquer apoio na jurisprudência.

54. A este respeito, aquele Governo insiste no facto de que resulta do acórdão Gilly<sup>12</sup> que um Estado-Membro tem o direito de definir os critérios de tributação que aplica e pode, nesse contexto, inspirar-se no modelo elaborado pela OCDE. Do mesmo modo, pode ter em conta o local da situação de um bem imóvel.

55. Todavia, o Tribunal de Justiça sublinhou que, no exercício dessa competência, os Estados-Membros não podem, no entanto, deixar de respeitar as obrigações que para eles decorrem das regras comunitárias<sup>13</sup>.

56. O Governo neerlandês invoca igualmente a jurisprudência segundo a qual a situação dos contribuintes residentes não é, regra geral, comparável à dos não residentes<sup>14</sup>. Contudo, não se pode deixar de sublinhar que uma consideração dessa natureza não impediu o Tribunal de Justiça

12 — Acórdão de 12 de Maio de 1998, Gilly (C-336/96, Colect., p. I-2793).

13 — V., por exemplo, acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 38).

14 — V. acórdão Schumacker, já referido.

de concluir, num grande número de casos, que os residentes e os não residentes se encontravam numa situação comparável à luz das regras nacionais em causa.

57. Em especial, é jurisprudência constante que, quando um Estado-Membro coloca os residentes e os não residentes no mesmo plano, para efeitos de determinada tributação, deve fazê-lo igualmente para efeitos das deduções relativas à mesma tributação<sup>15</sup>.

58. De facto, ao tratá-los de forma idêntica para efeitos da tributação, o legislador desse Estado-Membro reconheceu que, à luz das regras e das condições a ela respeitantes, não existe entre residentes e não residentes qualquer diferença objectiva susceptível de justificar um tratamento distinto.

59. Relativamente a este ponto, o Governo neerlandês afirma que, nos termos do princípio da territorialidade, a sucessão de uma pessoa que residisse nos Países Baixos é tributada sobre o seu património mundial, ao passo que a obrigação sucessória dos herdeiros de uma pessoa que residisse noutro Estado-Membro se limita aos elementos do património situados nos Países Baixos.

60. Não é menos verdade que, para efeitos do imposto sucessório sobre bens imóveis situados nos Países Baixos, as autoridades neerlandesas consideram os residentes e os não residentes sujeitos passivos nos mesmos termos. Por conseguinte, não podem, no quadro dessa tributação, recusar aos segundos deduções que concedem aos primeiros.

61. Quanto a este aspecto, a situação apresenta um paralelismo evidente com o processo Saint-Gobain, já referido, no qual o Governo alemão invocava o facto de as sociedades estabelecidas na Alemanha serem objecto de tributação sobre o seu património mundial, ao passo que as sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro tinham uma obrigação fiscal limitada ao seu património situado na Alemanha. Esta consideração não impediu o Tribunal de Justiça de entender que, para efeitos das tributações controvertidas, as duas categorias de sociedades se encontravam numa situação comparável.

62. Estamos, portanto, efectivamente, perante uma diferença de tratamento em razão da residência, critério este que é susceptível de prejudicar os nacionais dos outros Estados-Membros. Nenhuma justificação convincente para essa discriminação é apresentada pelo Governo neerlandês.

63. É certo que este Governo põe em destaque determinadas reformas legislativas ocorridas em 2000, isto é, sete anos após o falecimento de H. Barbier, no âmbito das quais um litígio como o do

<sup>15</sup> — V. acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273), e Saint-Gobain ZN, já referido.

processo principal já não se poderia ter verificado actualmente. Todavia, uma vez que as referidas disposições não são aplicáveis ao litígio do processo principal nem o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre as mesmas, não há que apreciá-las a este respeito.

64. O Governo neerlandês alega, igualmente, que a relação entre a diferença de tratamento em matéria de sucessão e as operações financeiras efectuadas pelo *de cujus* é tão remota que não se pode afirmar que existe uma restrição à livre circulação de capitais. Impõe-se, porém, concluir que esta consideração em nada altera o facto de se estar em presença de um tratamento desfavorável, com consequências significativas, baseado exclusivamente no critério da residência.

65. Resulta, seguidamente, da decisão de reenvio que a Administração fiscal, recorrida no processo principal, invocou ainda outros argumentos nesse contexto, argumentos que a Comissão analisa.

66. Assim, foi indicado que, em caso de dedução do valor da obrigação de transmissão, não seria cobrado qualquer imposto, nem pela transmissão inicial nem aquando do falecimento. Partilho, contudo, o ponto de vista da Comissão segundo o qual o imposto sobre a transmissão e o imposto sucessório são imposições sem qualquer ligação entre si.

67. Além disso, ainda segundo a Administração fiscal, colocar-se-ia o mesmo problema de não pagamento de imposto no caso de um *de cujus* que residisse nos Países Baixos e tivesse efectuado as mesmas transmissões da propriedade económica sem registo de hipoteca que H. Barbier.

68. Para finalizar, este argumento é tanto menos aceitável quanto os herdeiros puderam alegar na audiência, sem serem contestados nesse ponto, que seria exigível imposto de transmissão no momento em que a propriedade jurídica fosse, finalmente, transmitida.

69. Segundo o juiz de reenvio, a Administração fiscal, recorrida no processo principal, alegou também que, do ponto de vista do controlo, é legítimo que se atenda à transmissão da propriedade jurídica e não aos acordos vinculativos que prevêm uma obrigação de transmissão dessa propriedade.

70. Uma vez mais, partilho o ponto de vista da Comissão segundo o qual não há razão para que esse problema do controlo assumia contornos diferentes em razão da localização da residência do *de cujus*. Ora, no caso do local de residência ser a Bélgica, as autoridades competentes consideraram suficientes os acordos vinculativos.

71. Decorre do que precede que a legislação nacional controvertida opera uma discriminação indirecta semelhante a uma discriminação em razão da nacionalidade e que não existe qualquer razão imperiosa susceptível de justificá-la.

72. A invocação do artigo 73.º-D (actual artigo 58º CE) também em nada sustenta a tese do Governo neerlandês. Com efeito, não só esta disposição não estava em vigor na época pertinente para o presente processo, conforme, aliás, recorda o próprio Governo neerlandês, como, além disso, decorre expressamente daquela disposição que não pode servir de fundamento para uma discriminação arbitrária <sup>16</sup>.

73. Por conseguinte, deve responder-se ao tribunal *a quo* que o Tratado se opõe à aplicação da legislação nacional controvertida.

### C — Quanto à terceira questão

74. Com esta questão, o tribunal *a quo* pergunta ao Tribunal de Justiça se, no

quadro da resposta à segunda questão, é importante saber se o *de cuius* já não residia no Estado-Membro da situação do bem quando adquiriu o imóvel em causa.

!

75. Segundo o Governo neerlandês, único a apresentar observações específicas sobre esta questão, não há lugar a distinção entre essas duas situações. A tributação controvertida não afecta, segundo ele, a aquisição do próprio bem, mas sim a sucessão. Só poderia verificar-se uma diferença de tratamento se o *de cuius* residisse fora dos Países Baixos aquando do falecimento e, nesse momento, as propriedades económica e jurídica estivessem cindidas.

76. Em minha opinião, decorre claramente da resposta à segunda questão que esta não é afectada pela questão de saber se o *de cuius* residia no Estado-Membro da situação do bem aquando da aquisição do imóvel objecto de tributação. A diferença de tratamento não depende, de facto, de considerações desta ordem mas apenas, e subscrevo, neste aspecto, as observações do Governo neerlandês, do local de residência do *de cuius* no momento do seu falecimento. Além disso, e sobretudo, a inexistência de justificação para a diferença de tratamento também não está relacionada com o local de residência do *de cuius* no momento da aquisição do bem.

77. Efectivamente, o raciocínio acima desenvolvido no âmbito da segunda ques-

16 — No mesmo sentido, acórdão Verkooijen, já referido.

tão prejudicial, do qual decorre estarmos em presença de uma diferença de tratamento desprovida de justificação objectiva, é válido qualquer que seja o local de residência do *de cuius* no momento da aquisição do bem imóvel em causa.

78. Embora a determinação do local de residência do *de cuius* no momento da aquisição do imóvel não seja pertinente no contexto da segunda questão, como pensa o tribunal *a quo*, deve, não obstante, observar-se que tal não é exactamente assim no que respeita à primeira questão.

79. Com efeito, penso que decorre das minhas observações relativas à primeira questão que, na hipótese de a tributação controvertida incidir sobre um imóvel adquirido pelo *de cuius* quando ainda residia nos Países Baixos, que não parece ser o caso vertente, uma vez que a decisão de reenvio apenas refere bens adquiridos após a transferência de residência de H. Barbier, não estamos, *a priori*, perante uma medida que afecta a livre circulação de capitais pois, neste caso, a aquisição do bem não teria sido acompanhada de um movimento de capitais na acepção da Directiva 88/361. Também não foi alegado que exista qualquer entrave à percepção de rendimentos provenientes do bem em causa.

80. Decorre, porém, das minhas observações relativas à primeira questão que, numa hipótese dessa natureza, as disposições relativas à livre circulação de pessoas continuam a ser aplicáveis.

81. Pelas razões que precedem, propõe-se que a resposta à terceira questão seja que a questão de saber se, na época em que adquiriu esse bem imóvel, o *de cuius* já não residia no Estado-Membro de situação do mesmo bem é irrelevante para a resposta à segunda questão.

#### D — Quanto à quarta questão

82. Com esta questão, o tribunal *a quo* pretende saber se a repartição do capital do *de cuius* entre o Estado de residência, o Estado de situação dos bens e, eventualmente, outros Estados-Membros é relevante para a resposta à segunda questão prejudicial.

83. Segundo o Governo neerlandês, deve responder-se afirmativamente, uma vez que o critério é que, quando o património do *de cuius* se encontre exclusivamente, ou quase, num Estado diverso do Estado de residência, o Estado de situação dos bens deve ter

em conta, para efeitos de tributação, as obrigações pessoais, entre outras. É interessante observar que não resulta dos autos que este critério tenha sido previsto pela regulamentação nacional aplicável no litígio do processo principal.

tratamento discriminatório dos residentes de outro Estado-Membro, invocar a necessidade de compensar uma vantagem fiscal de que estes beneficiem neste Estado<sup>17</sup>.

87. Deve, por conseguinte, responder-se negativamente à quarta questão.

84. Em qualquer dos casos, não concordo com a análise do Governo neerlandês. Com efeito, o elemento determinante no caso vertente é o paralelismo deve existir entre a sujeição ao imposto e o benefício da possibilidade de dedução. Uma vez que os imóveis pertencentes aos não residentes são tributáveis nos mesmos termos que os pertencentes aos residentes, as correspondentes deduções devem, como vimos, beneficiar os não residentes nos mesmos termos que os residentes.

E — *Quanto à quinta questão*

88. É jurisprudência constante que compete apenas ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar tanto a necessidade de uma decisão prejudicial como a pertinência das questões colocadas ao Tribunal de Justiça<sup>18</sup>. Ora, o tribunal *a quo* só colocou a quinta questão na hipótese de uma resposta afirmativa à questão precedente.

85. Não há, portanto, qualquer razão para fazer distinções segundo a repartição do património dos não residentes, recusando a dedução a alguns deles quando esta é acessível a todos os residentes.

89. Decorre do que foi acima exposto que esta hipótese não se verifica no caso vertente. Por conseguinte, não há que responder a esta questão.

86. O facto de certos não residentes poderem eventualmente beneficiar de deduções no Estado de residência em nada altera as considerações precedentes. Com efeito, resulta da jurisprudência que um Estado-Membro não pode, para justificar um

17 — Acórdão de 26 de Outubro de 1999, Eurowings Luftverkehr (C-249/97, Colect., p. I-7447, n.º 44 e referências aí citadas).

18 — V., a título de exemplo, acórdão de 26 de Novembro de 1998, Bronner (C-7/79, Colect., p. I-7791, n.º 16).

## Conclusões

90. Pelas razões acima desenvolvidas, propõe-se sejam dadas as seguintes respostas ao *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*:

### Quanto à primeira questão

«—O artigo 1.º da Directiva 88/361 deve ser interpretado no sentido de que está em causa a liberdade consagrada por essa disposição em circunstâncias como as do litígio no processo principal, relativo à sucessão de um residente de um Estado-Membro diverso dos Países Baixos que adquiriu um bem imóvel situado nos Países Baixos.

— Os artigos 48.º e 52.º do Tratado CEE (que passaram a artigos 48.º e 52.º do Tratado CE, os quais, por sua vez, passaram, após alteração, a artigos 39.º CE e 43.º CE) devem ser interpretados no sentido de que está em causa a liberdade consagrada por essas disposições, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, relativo à sucessão de um residente neerlandês que transferiu a sua residência para outro Estado-Membro, enquanto prosseguia as suas actividades profissionais nos Países Baixos, e que adquiriu, seguidamente, um bem imóvel situado nos Países Baixos.»

### Quanto à segunda questão

«O direito comunitário obsta a que um Estado-Membro (o Estado de situação) cobre, por ocasião da aquisição por herança de um imóvel situado no Estado de

situação, um imposto com base no valor do imóvel, permitindo a dedução do valor da obrigação de transmissão desse imóvel caso o *de cujus* residisse no Estado da situação no momento da morte, e não noutro Estado-Membro (o Estado de residência).»

Quanto à terceira questão

«A questão de saber se, na época em que adquiriu esse bem imóvel, o *de cujus* já não residia no Estado-Membro de situação do mesmo bem é irrelevante para a resposta à segunda questão.»

Quanto à quarta questão

«A repartição do capital do *de cujus* entre o Estado de situação, o Estado de residência e, eventualmente, outros Estados é irrelevante para a resposta à segunda questão.»

Quanto à quinta questão

«Não há que responder à quinta questão.»