CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
J. MAZÁK
apresentadas em 11 de Setembro de 2007 [1]

1. No presente caso, o Bundesfinanzhof pretende uma interpretação das disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais. Mais especificamente, a controvérsia respeita à aplicação à propriedade, na forma de terrenos agrícolas e florestais, da lei alemã sobre o imposto sucessório, que estabelece uma distinção consoante esta propriedade se situe no território nacional ou noutro Estado-Membro.

I — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

2. O n.º 1 do artigo 56.º CE (anteriormente n.º 1 do artigo 73.º-B do Tratado CE) prevê: «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».

3. Por outro lado, o artigo 58.º CE (ex-artigo 73.º-D do Tratado CE) estabelece: «1. O disposto no artigo 56.º [CE] 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 procedimentos a que se [refere 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].»

4. Em 7 de Fevereiro de 1992, a Conferência dos representantes dos Governos dos Estados-Membros adoptou, entre outras, uma declaração relativa ao artigo 73.º-D

1 — Língua original: inglês.

do Tratado [2] (a seguir «Declaração») com o seguinte teor:

«A Conferência considera que o direito dos Estados-Membros de aplicarem as disposições pertinentes das suas legislações fiscais a que se refere o n.º 1, alínea a), do artigo 73.º-D do Tratado [CE] diz apenas respeito às disposições em vigor no final de 1993. Contudo, a presente Declaração só é aplicável aos movimentos de capitais e aos pagamentos entre Estados-Membros.»

5. As sucessões e os legados estão enumerados na letra D da lista XI «Movimentos de capitais de carácter pessoal» do anexo I da Directiva 88/361/CEE do Conselho [3].

B — *Direito nacional*

1. Aplicação do imposto sucessório a activos situados noutro Estado-Membro

6. Nos termos do primeiro período do primeiro ponto do n.º 1 do § 2 da Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lei alemã do imposto sobre as sucessões e doações; a seguir «ErbStG»), na versão aplicável em 1998, se o último lugar de residência do *de cujus* se situava na Alemanha, os seus herdeiros devem pagar na Alemanha o imposto sucessório relativamente a todos os activos herdados (situados no território nacional ou no estrangeiro).

7. Por força do primeiro período do n.º 1 do § 21, em conjugação com a alínea a) do primeiro ponto do n.º 1 do § 2 da ErbStG — na medida que importa para os presentes autos — os herdeiros que estejam sujeitos, no estrangeiro e quanto aos bens situados no estrangeiro, a um imposto correspondente ao imposto sucessório alemão, podem requerer a imputação desse imposto no imposto sucessório alemão, se o autor da sucessão residir no território nacional à data da sua morte e os bens situados no estrangeiro estiverem também sujeitos ao imposto sucessório alemão, desde que não seja aplicável nenhuma convenção para evitar a dupla tributação. Nos termos do segundo período do n.º 1 do § 21 da ErbStG, se a herança só for parcialmente composta por bens situados no estrangeiro, o imposto sucessório que incide sobre esses bens deve ser calculado de modo a que o imposto sucessório que incide sobre a totalidade dos bens, incluindo os bens situados no estrangeiro, seja dividido proporcio-

2 — Por ocasião da assinatura da Acta Final e das declarações das Conferências Intergovernamentais sobre a União Europeia, JO 1992, C 191, p. 99.

3 — 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 1988, L 178, p. 5.

nalmente entre os bens sujeitos a imposto situados no estrangeiro e a totalidade dos bens sujeitos a imposto.

2. Normas para a avaliação do património agrícola ou florestal

8. De acordo com o n.º 6 do § 12 da ErbStG, em conjugação com os §§ 31 e 9 da Bewertungsgesetz (lei alemã da avaliação dos bens, a seguir «BewG»), os bens imóveis agrícolas ou florestais situados no estrangeiro assim como os bens imóveis ou os activos de uma empresa situados no estrangeiro, devem ser avaliados segundo o seu valor corrente, que nos termos do § 9, n.º 2 da BewG, se define como o preço que, consoante as características do bem económico, seria devido pela sua alienação numa transacção comercial efectuada em condições normais.

9. Em contrapartida, nos termos do § 12, n.º 3, da ErbStG, os bens imóveis agrícolas ou florestais situados no território nacional, adquiridos após 31 de Dezembro de 1995, são avaliados segundo um dos métodos específicos previstos nos §§ 140 a 144 da BewG, cujos resultados ascendem, em média, a apenas 10% do valor de mercado.

3. Normas para o cálculo do imposto sucessório sobre terrenos agrícolas e florestais

10. A ErbStG também prevê algumas isenções a respeito de determinadas situações. Assim, no tocante às aquisições *mortis causa* de terrenos agrícolas e florestais, o primeiro ponto do n.º 1 do § 13 da ErbStG, na versão aplicável em 1998, prevê uma isenção no montante de 500 000 DEM (256 000 EUR).

11. Nos termos do § 13a, n.º 2, da ErbSG, na versão aplicável em 1998, o valor dos activos que consistem em terrenos agrícolas e florestais resultante após a dedução da isenção prevista no n.º 1 dessa disposição é reduzido a 60%. Por último, o n.º 4 do § 13a desta lei restringe a aplicação das vantagens antes referidas a casos específicos, ou seja, essas vantagens não se aplicam, nomeadamente, a terrenos agrícolas e florestais situados no estrangeiro.

C — *Direito internacional*

12. Não foi celebrada entre a Alemanha e a França qualquer convenção preventiva da dupla tributação do imposto sucessório.

II — Os factos, a tramitação processual e a questão prejudicial submetida

13. T. Jäger (a seguir «recorrente»), residente em França, é o único herdeiro da sua mãe. Esta faleceu em 1998 e teve a sua última residência em Landau/Pfalz (Alemanha). A herança incluía prédios situados em França, que eram utilizados para a agricultura e silvicultura e que, quando ainda eram propriedade da mãe, tinham sido considerados, segundo a lei alemã sobre o imposto sobre os rendimentos, bens pertencentes aos activos de duas sociedades agro-florestais.

14. A aquisição destes bens em França, avaliados em 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), foi sujeita nesse Estado a imposto sucessório, no montante de 1 192 148 FRF. Por decisão de 3 de Janeiro de 2000, o Finanzamt Kusel-Landstuhl (a seguir «Finanzamt») fixou o imposto sucessório devido pelo recorrente em 17 405 DEM. Este imposto foi apurado com base num património líquido de 1 737 167 DEM, em que foram incluídos os prédios situados no estrangeiro no valor de 1 618 152 DEM. Os restantes 119 015 DEM correspondiam aos bens situados no território nacional.

15. Depois de deduzida a isenção pessoal no montante de 400 000 DEM, apurou-se um valor tributável no montante de 1 337 100 DEM, após arredondamento. A pedido do recorrente, ao abrigo do § 21 da ErbStG, foi deduzido um montante de 236 644 DEM, correspondente ao imposto sucessório francês, que ascendia a 354 306,38 DEM (1 192 148 FRF x 0,2972) do imposto liquidado no montante de 254 049 DEM.

16. Nem a reclamação apresentada contra o cálculo do imposto nem o recurso interposto pelo recorrente para o Finanzgericht (tribunal tributário) lograram êxito. Este recorreu então em matéria de direito da decisão do Finanzgericht para o Bundesfinanzhof (tribunal tributário federal), o qual é do entendimento de que, pelo menos desde o acórdão Barbier [4] do Tribunal de Justiça, se coloca a dúvida sobre se as disposições alemãs [5], na medida em que estabelecem uma distinção consoante o lugar em que se situa todo ou parte do património da herança no momento do falecimento do seu autor, são conciliáveis com a livre circulação de capitais. Assim e por despacho de 11 de Abril de 2006, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com o artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) que, para efeitos do imposto sucessório:

4 — Acórdão 11 de Dezembro de 2003 (C-364/01, Colect., p. I-1513).

5 — Nomeadamente, as consequências jurídicas da aplicação do § 31 da BewG e da inaplicabilidade do § 13a da ErbStG aos prédios situados no estrangeiro para efeitos da tributação dos bens situados no território nacional.

a) os terrenos agrícolas ou florestais (estrangeiros) situados noutro Estado-Membro sejam avaliados segundo o seu valor corrente (valor de mercado), ao passo que os terrenos agrícolas ou florestais situados no território nacional são avaliados segundo um método específico do qual resulta um valor que corresponde, em média, a 10% do seu valor corrente?

e

b) a aquisição de terrenos agrícolas ou florestais situados no território nacional seja isenta de tributação até um certo montante, sendo o valor remanescente reduzido a 60%,

quando isso leva a que, sobre uma herança composta por bens situados no território nacional e por terrenos agrícolas e florestais situados no estrangeiro, incida um imposto sucessório superior ao que incidiria sobre essa herança se os terrenos agrícolas e florestais se situassem igualmente no território nacional?»

17. Foram apresentadas observações escritas pelo recorrente, pelo Finanzamt, pelo Governo alemão e pela Comissão. Não foi realizada audiência, não tendo esta sido requerida pelas partes.

III — Análise

A — *Principais argumentos das partes*

18. O recorrente alega essencialmente que, devido à mera compensação parcial do imposto que onerou os bens situados no estrangeiro, a herança foi objecto no território nacional de uma tributação mais pesada [6] e que tal constitui uma dupla tributação em violação do artigo 293.º CE. Sustenta que o imposto sucessório alemão que incidiu sobre os bens situados no território nacional foi superior ao que teria sido caso as terras situadas no estrangeiro em questão se situassem de facto na Alemanha e que este resultado constitui uma restrição à livre circulação dos capitais [7]. Por último, o recorrente argumenta que as disposições em questão não podem estar abrangidas pelo previsto no artigo 58.º CE, visto que

6 — Que não se teria verificado se parte da herança não incluísse terras situadas no estrangeiro nem na Alemanha.

7 — O tribunal de reenvio explica que, tomando o mesmo quadro factual do presente caso como exemplo, mas substituindo a França pela Alemanha como o país em que se situam as terras, o efeito de um aumento do imposto que incide sobre os bens situados no território nacional torna-se visível.

foram introduzidas em 1993 e que, em todo o caso, constituem uma restrição dissimulada na acepção do n.º 3 deste artigo. Não há qualquer razão que possa justificar um tratamento comparativamente menos favorável das terras agrícolas e florestais detidas noutro Estado-Membro.

19. O Finanzamt e o Governo alemão defendem, essencialmente, que as disposições nacionais em questão não constituem uma violação da livre circulação de capitais e não constituem uma restrição aos movimentos de capitais. O Governo alemão alega que o impacto da diferença na avaliação é demasiado indirecto para poder produzir efeitos quanto a uma decisão de aquisição. O efeito das disposições em questão seria em todo o caso uma consequência inevitável da coexistência lícita dos regimes fiscais nacionais. Por último, o Governo alemão sustenta que o valor que foi determinado nos termos do direito alemão para as terras situadas na França corresponde ao que foi determinado nos termos das disposições francesas sobre a tributação das sucessões.

20. A Comissão chega à conclusão de que a livre circulação de capitais é restringida, na medida em que uma propriedade situada noutro Estado-Membro é onerada com um imposto sucessório que é mais elevado do que o que incidiria sobre uma propriedade detida no território nacional. No tocante à existência de uma justificação, a Comissão alega que a derrogação prevista pelo artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE está ela própria limitada pelo artigo 58.º, n.º 3, CE, nos termos do qual as disposições nacionais não podem constituir um meio de discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

21. Em resposta a uma questão escrita do Tribunal de Justiça a respeito da data precisa da aquisição original em questão, o recorrente confirmou que o seu pai adquiriu a primeira propriedade em causa em 9 de Agosto de 1988 e a segunda propriedade em questão em 26 de Janeiro de 1990.

B — *Apreciação*

22. Como observação preliminar, faço notar que a questão prejudicial do Bundesfinanzhof não diz respeito à disposição nacional que consta do § 21 da ErbStG e que versa sobre a compensação do imposto sucessório estrangeiro (francês), o qual é imputado no imposto sucessório nacional (alemão). Portanto e embora o recorrente alegue que esta disposição infringe o artigo 293.º CE, no presente caso não foi pedido ao Tribunal que se pronuncie sobre a questão de saber se esta compensação do imposto é compatível com o direito comunitário.

1. A herança em causa como um movimento de capitais

23. Deve-se ter em mente que, nos termos da jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário [8], incluindo das disposições que instituem o princípio da livre circulação de capitais.

24. Há que recordar que o artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) institui a livre circulação de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e os países terceiros. Para este efeito, estabelece, no âmbito das disposições do capítulo do Tratado intitulado «Os capitais e os pagamentos», que são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros [9].

25. No tocante ao conceito de «movimentos de capitais», o Tratado não o define. Contudo, é jurisprudência assente que, na medida em que o artigo 56.º CE reproduziu, em substância, o conteúdo do artigo 1.º da Directiva 88/361, e mesmo tendo esta sido adoptada com base nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE (os artigos 67.º a 73.º do Tratado CEE foram substituídos pelos artigos 73.º-B a 73.º-G do Tratado CE, que passaram a artigos 56.º CE a 60.º CE), a nomenclatura dos «movimentos de capitais» que lhe está anexa mantém o valor indicativo que assumia relativamente à definição do conceito de movimentos de capitais [10].

26. Como mencionei no n.º 5, *supra*, as sucessões e os legados estão enumerados na letra D da lista XI «Movimentos de capitais de carácter pessoal» do anexo I da Directiva 88/361. Ao que acresce, à luz da jurisprudência firmada do Tribunal de Justiça [11], que não há qualquer dúvida de que as heranças constituem movimentos de capitais na acepção do artigo 56.º CE, excepto nos casos em que os elementos que constituem a herança estão confinados a um único Estado-Membro.

27. Resulta também manifestamente dos factos do processo principal como

8 — V., nomeadamente, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 16), de 10 de Março de 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Colect., p. I-2057, n.º 14) e, mais recentemente, de 23 de Fevereiro de 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 36).

9 — Acórdão Van Hilten-van der Heijden, já referido, n.º 37.

10 — V., para este efeito, designadamente, acórdãos de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer (C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 21); de 5 de Março de 2002, Reisch e o. (C-515/99, C-519/99 a C-524/99 e C-526/99 a C-540/99, Colect., p. I-2157, n.º 30), Van Hilten-van der Heijden, já referido na nota 8, n.º 39, e de 3 de Outubro de 2006 Fidium Finanz (C-452/04, Colect., p. I-9521, n.º 41).

11 — Acórdãos Barbier, já referido na nota 4, e Van Hilten-van der Heijden, já referido na nota 8.

anteriormente expostos que a herança em questão não está confinada ao interior de um só Estado-Membro [12].

28. No tocante ao momento da aquisição e ao argumento avançado pelo Governo alemão de que a propriedade em causa foi adquirida originalmente (ou seja, comprada) antes de terminada a data para a transposição da Directiva 88/361 (1 de Julho de 1990), o que portanto impedirá que o recorrente se prevaleça de direitos decorrentes desta directiva e do Tratado, entendo que, de facto, existem três aquisições distintas no caso do processo principal. A primeira foi a compra da propriedade pelo pai do recorrente; a segunda é a aquisição da propriedade por via de herança pela mãe do recorrente e a terceira é a aquisição controvertida por via de herança pelo próprio recorrente.

29. Para efeitos da análise do Tribunal, o facto determinante no presente caso, ou seja, o falecimento da autora da herança do recorrente, ocorreu, pois, em 1998. Portanto, o momento decisivo para a apreciação da situação referente à herança no processo principal é realmente o da aquisição da propriedade, a saber, o da aquisição pelo próprio recorrente, que se reporta ao dia em que a sua mãe faleceu.

12 — V., neste contexto, acórdãos Barbier, já referido na nota 4, n.º 58, e Van Hilten-van der Heijden, já referido na nota 8, n.º 42.

30. É correctamente que a Comissão assinala que a análise que considera a aquisição da herança pelo recorrente como o movimento de capitais relevante é confirmada não apenas pelos fundamentos do acórdão Barbier mas ainda pelos factos que eram seu objecto: a sucessão ocorreu em 1993, após a transposição da Directiva 88/361, porém, as transacções referentes às aquisições feitas pelo autor da herança durante a sua vida ocorreram entre 1970 e 1988, isto é, antes da vigência da directiva.

31. Donde resulta que a situação controvertida deve ser apreciada ao abrigo das disposições que regulam a livre circulação de capitais e que o recorrente pode prevalecer-se dos direitos decorrentes da Directiva 88/361 e do Tratado.

2. A legislação nacional como uma restrição à livre circulação de capitais

32. É necessário examinar se uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

33. A este respeito, resulta da jurisprudência assente que as medidas proibidas pelo

artigo 56.º, n.º 1, CE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são susceptíveis de dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes do referido Estado-Membro de os fazerem noutros Estados ou, em caso de sucessão, as que têm como efeito diminuir o valor da sucessão de um residente num Estado que não seja o Estado-Membro em que se encontram os bens em causa e que tributa a sucessão dos mesmos [13].

34. Como o advogado-geral Mischo referiu nas conclusões que apresentou no processo Barbier [14], se é verdade que, por definição, os efeitos do exercício de uma liberdade de circulação relativos ao imposto sucessório já não dizem directamente respeito ao interessado, nem por isso é menos verdade que tais efeitos são susceptíveis de constituir um entrave ao exercício das referidas liberdades. Os referidos efeitos fazem parte de considerações a ter imperativamente em conta por qualquer interessado no momento em que decide fazer uso ou não da livre circulação de capitais.

35. A ErbStG (lei do imposto sobre as sucessões e doações), em conjugação com a BewG (lei da avaliação dos bens), tal como aplicadas no presente caso, estabelecem uma distinção consoante a propriedade herdada esteja situada no território nacional ou no estrangeiro. O resultado desta distinção, que consiste principalmente em diferentes métodos de avaliação da propriedade em causa, é ser aplicado ao recorrente um imposto sucessório mais elevado unicamente por uma parte da propriedade herdada estar situada noutro Estado-Membro. Ao que acresce que as leis em questão impedem que o recorrente beneficie da avaliação a taxa reduzida relativamente à parte da herança situada em França. Como explicou o tribunal nacional no despacho de reenvio, a própria denegação das vantagens previstas nas várias disposições alemãs aí discutidas, relativamente aos terrenos agrícolas e florestais detidos no território nacional, conduz a uma tributação mais elevada da propriedade situada noutro Estado-Membro.

36. Acresce ainda, no tocante às heranças situadas no estrangeiro, que o valor da propriedade herdada em questão é reduzido, em comparação com uma situação que envolva unicamente uma herança situada no território nacional. O que resulta da carga fiscal mais elevada decorrente de disposições como as em causa no processo principal [15].

37. Decorre das disposições do Tratado sobre a livre circulação de capitais e da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o que

13 — V., para este efeito, acórdão Van Hilten-van der Heijden, já referido na nota 8, n.º 44.

14 — Conclusões do advogado-geral Mischo no processo Barbier, já referido na nota 4, n.os 30 e 31.

15 — Por outras palavras, o recorrente teria recebido da sua mãe, por via de herança, uma propriedade de maior valor caso lhe tivesse sido imposta uma carga fiscal menos elevada — isto é, se as disposições mais vantajosas que se aplicam à propriedade situada no território nacional também fossem aplicáveis à propriedade situada no estrangeiro.

deve ser prevenido é a diminuição do valor económico destas transmissões de propriedade por via de herança que comportam um elemento transfronteiriço, comparativamente com as transmissões confinadas a um único Estado-Membro.

38. As disposições controvertidas têm por efeito tornar os investimentos em propriedade situada noutro Estado-Membro por pessoas residentes na Alemanha menos atractivo do que os investimentos de idêntica natureza no território nacional.

39. É o que se verifica a respeito da avaliação da propriedade, da aplicação da isenção objectiva e da redução do montante sujeito a imposto ao abrigo do § 13a da ErbStG.

40. Donde resulta que as disposições nacionais em causa no processo principal têm por efeito restringir a livre circulação de capitais.

3. Justificação da restrição

41. Impondo o artigo 56.º CE uma proibição geral das restrições aos movimentos de capitais, o artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE esclarece que esta proibição não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabelecem uma distinção entre os contribuintes que não se encontram em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar onde os seus capitais são investidos. Porém, este direito está ele próprio limitado pelo artigo 58.º, n.º 3, CE, que especifica que as distinções estabelecidas pelos Estados-Membros entre os contribuintes no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido não podem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais [16].

42. Para que uma regulamentação fiscal nacional, que distingue entre os contribuintes consoante o lugar em que o seu capital é investido, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é preciso que a diferença de tratamento diga respeito a situações não objectivamente comparáveis ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral, como a necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal e a eficácia dos controlos fiscais [17].

16 — No respeitante à tributação directa, estes princípios foram reiterados, designadamente, nos acórdãos de 7 de Setembro de 2004, Manninen (C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 28), e de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 31).

17 — V., para este efeito, acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 43); Manninen, já referido na nota 16, n.º 29; e Centro di Musicologia Stauffer, já referido na nota 16, n.º 32.

43. Além disso, para ser justificada, a diferença de tratamento entre os contribuintes consoante o lugar em que o seu capital é investido não deve ultrapassar o necessário para que o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa seja atingido [18].

44. Como mencionei no n.º 4, *supra*, e nos termos da Declaração, os Estados-Membros só podem aplicar o disposto no artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE no tocante às disposições em vigor no final de 1993.

45. No presente caso, a aplicação da derrogação prevista no artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE está desde logo excluída pela razão de, como decorre do despacho de reenvio, tanto o § 13a da ErbStG como o § 31 da BewG terem sido alterados em 1996. No tocante ao primeiro, o tribunal de reenvio expõe claramente que só a partir de 1993 as vantagens nele previstas foram estendidas aos activos que consistem em terrenos agrícolas e florestais e posteriormente ainda mais ampliados, o que significa que o artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE não desempenha qualquer papel.

46. No respeitante ao § 31 da BewG, o tribunal de reenvio expõe que, uma vez que a avaliação de terrenos agrícolas ou florestais situados em território nacional para efeitos do imposto sucessório foi sujeita, pelo artigo 1.º, n.º 36, da Jahressteuergesetz 1997 (lei de revisão das normas fiscais para 1997, a seguir «JStG») [19], com efeitos retroactivos a partir de 1996, a um novo regime jurídico, nomeadamente o dos §§ 140 e seguintes da BewG, é duvidoso que se possa invocar o artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE. Apesar de o conteúdo da nova disposição estar parcialmente relacionado com o regime constante das normas fiscais dos §§ 36 e seguintes da BewG, esta disposição deve ser entendida como só tendo sido introduzida após 1993.

47. Portanto e em meu entender, isto já em si impede que as disposições em questão possam ser justificadas ao abrigo do artigo 58.º CE.

48. Em todo o caso e no tocante à possibilidade de justificação por razões imperiosas de interesse geral, em primeiro lugar e como anteriormente referi, é preciso estar demonstrado que a diferença de tratamento diz respeito a situações não objectivamente comparáveis ou que esteja objectivamente justificada por razões imperiosas de interesse geral.

18 — V., para este efeito, acórdão Verkooijen, já referido, n.º 43; Manninen, já referido, n.º 29; e Centro di Musicologia Stauffer, já referido, n.º 32.

19 — Jahressteuergesetz de 20. 12. 1996 (BGBl. 1996 I, p. 2049).

49. Os herdeiros de propriedade situada no território nacional e os herdeiros de propriedade situada noutro Estado-Membro encontram-se numa situação comparável. Não se verifica que o Governo alemão conteste esta conclusão nas suas observações. Se o último lugar de residência do autor da herança se situar na Alemanha, o herdeiro está obrigado a pagar o imposto sucessório alemão a respeito de todos os bens da herança (situados no território nacional ou no estrangeiro). Decorre manifestamente do despacho de reenvio que os herdeiros de propriedade situada noutro Estado-Membro são mais pesadamente tributados como resultado da diferença nos métodos de avaliação do que os herdeiros de propriedade situada na Alemanha.

50. No que respeita à condição referente à prossecução de um objectivo de interesse geral, o Governo alemão, e até um certo ponto o Finanzamt, alega essencialmente que a legislação nacional visa, em primeiro lugar, compensar as desvantagens que decorrem directamente para a exploração sujeita ao imposto sucessório — isto é, tomar em conta a reduzida capacidade financeira do herdeiro quando este não herda fundos líquidos, mas sim propriedade afecta a uma exploração agrícola, não devendo este ser forçado a vendê-la ou a abandoná-la para poder pagar o imposto sucessório [20] — e, em segundo lugar, prevenir o parcelamento das explorações agrícolas e silvícolas, que garantem produtividade e empregos e devem cumprir os seus deveres decorrentes da ordem jurídica nacional. Conclui-se que se pretende que esta vantagem fique reservada para as explorações situadas no território nacional, com a exclusão das situadas noutros Estados-Membros.

51. Além disso, o Governo alemão e o Finanzamt expõem os mesmos argumentos já indicados pelo tribunal nacional a respeito das considerações formuladas pelo Finanzgericht: por um lado, «as obrigações sociais referidas, conexas com o exercício de uma exploração agrícola ou silvícola, não são idênticas às conexas com o exercício dessa exploração noutro Estado-Membro» e, por outro, «as autoridades nacionais não têm de levar em conta, na mesma medida, os eventuais interesses públicos comparáveis de outro Estado-Membro».

52. No respeitante ao argumento de que as autoridades alemãs não têm de levar em conta os eventuais interesses públicos comparáveis de outros Estados-Membros, partilho do entendimento da Comissão de que assenta na premissa de que os Estados-Membros podem, no quadro das disposições relativas à livre circulação de capitais, promover especificamente a sua própria economia. Creio que a promoção das terras agrícolas e florestais situadas no território nacional não pode servir de justificação a

20 — Apesar de a coerência do sistema fiscal não ser invocada *per se*, o Governo alemão considera-a comparável ao objectivo de interesse geral de procurar «compensar as desvantagens directamente decorrentes para as explorações sujeitas ao imposto sucessório».

uma restrição aos movimentos de capitais. A este respeito, o Tribunal de Justiça enunciou no acórdão Verkooijen [21] que, conforme jurisprudência constante, um objectivo de natureza puramente económica não pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral que justifique uma restrição a uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado. Embora a preservação do emprego e da produtividade e a prevenção do parcelamento destas explorações possa realmente ser do interesse geral, não podem justificar uma restrição aos movimentos de capitais.

53. Em todo o caso e a respeito da comparação que faz o Governo alemão entre o objectivo de compensar as desvantagens que decorrem directamente para as explorações sujeitas ao imposto sucessório com a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal, não resulta claramente da informação prestada ao Tribunal como esta coerência poderia ser posta em causa numa situação em que a propriedade composta por terrenos agrícolas e florestais estivesse sujeita a critérios uniformes quer se situasse no território nacional quer no estrangeiro. Tal não ameaçaria a coesão do sistema fiscal alemão e constituiria uma medida menos restritiva da livre circulação de capitais do que a instituída pelas disposições em causa no processo principal [22].

54. O argumento de que a administração nacional alemã não dispõe dos dados a respeito da propriedade situada noutros Estados-Membros também não me convence. O Tribunal de Justiça já enunciou que as eventuais dificuldades quanto à determinação do imposto efectivamente pago noutro Estado-Membro não podem justificar a criação de um obstáculo à livre circulação de capitais [23]. Em todo o caso, os sujeitos passivos têm normalmente o dever de apresentar a relevante informação e documentação comprovativa, designadamente, do alegado valor, o que surge desde logo como bastante para obviar a estas dificuldades. De resto, a Directiva 77/799, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos [24], constitui igualmente um meio adequado para a superação destas dificuldades. O Tribunal enunciou já que as autoridades competentes de um Estado-Membro podem sempre, ao abrigo desta directiva, pedir às autoridades competentes de outro Estado-Membro que lhe forneçam todas as informações susceptíveis de lhes permitir determinar, por referência à legislação que têm de aplicar, o montante correcto do imposto devido [25].

21 — Já referido na nota 17, n.º 48. V., a este respeito, também acórdãos de 25 de Julho de 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda e o. (C-288/89, Colect., p. I-4007, n.º 10), e de 28 de Abril de 1998, Kohll (C-158/96, Colect., p. I-1931, n.º 41).

22 — V., para este efeito, Manninen, já referido na nota 16, n.º 46.

23 — V., para este efeito, acórdãos de 4 de Março de 2004, Comissão/França (C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 29), e ainda as conclusões apresentadas pelo advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer no processo na origem deste acórdão, n.ºs 29 e 30; Manninen, já referido na nota 16, n.º 54, e de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue (C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 70).

24 — Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), alterada por diversas vezes.

25 — V., designadamente, acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 41); Comissão/França, já referido na nota 23, n.º 31; Centro di Musicologia Stauffer, já referido na nota 16, n.º 50; de 22 de Março de 2007, Raffaele Talotta C-383/05, Colect., p. I-2555, n.º29), e de 5 de Julho de 2007, Comissão/Bélgica (C-522/04, Colect., p. I-501, n.º 52).

55. Acrescento ainda que o Governo alemão não demonstrou que as disposições em causa sejam necessárias e adequadas para atingir o objectivo prosseguido pelas razões imperiosas de interesse geral que invoca.

56. Decorre das precedentes considerações que os argumentos apresentados pelo Governo alemão em apoio da justificação para a restrição em causa não convencem.

IV — Conclusão

57. Portanto, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão submetida pelo Bundesfinanzhof:

Em circunstâncias como as do presente caso, o artigo 56.º, n.º 1, CE (ex-artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado CE) obsta a uma legislação nacional sobre o imposto sucessório nos termos da qual:

a) o património constituído por terrenos agrícolas ou florestais situados noutro Estado-Membro é avaliado segundo o seu valor corrente (valor corrente de mercado), ao passo que os terrenos agrícolas ou florestais situados no território nacional são avaliados segundo um método específico do qual resulta um valor que corresponde, em média, a apenas 10% do seu valor corrente de mercado, e

b) a aquisição de terrenos agrícolas ou florestais situados no território nacional seja isenta de tributação até um certo montante, sendo o valor remanescente reduzido a apenas 60%.