

Processo C-256/06

Theodor Jäger

contra

Finanzamt Kusel-Landstuhl

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof]

«Livre circulação de capitais – Artigos 73.º B e 73.º D do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE) – Imposto sucessório – Avaliação dos bens incluídos na sucessão – Património agrícola e florestal situado noutro Estado-Membro – Método menos favorável de avaliação do património e de cálculo do imposto devido»

Conclusões do advogado-geral J. Mazák apresentadas em 11 de Setembro de 2007

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 17 de Janeiro de 2008

Sumário do acórdão

*Livre circulação de capitais – Restrições – Imposto sucessório*

*(Tratado CE, artigo 73.º B, n.º 1, e 73.º D (actuais artigos 56.º, n.º 1, CE e 58.º CE)*

O artigo 73.º B, n.º 1, do Tratado (actual artigo 56.º, n.º 1, CE), em conjugação com o artigo 73.º D do Tratado CE (actual artigo 58.º CE), deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para efeitos do cálculo do imposto sucessório sobre uma herança composta por bens situados no território do referido Estado e por um terreno agrícola e florestal situado noutro Estado-Membro,

– prevê que o bem situado nesse outro Estado-Membro é tomado em consideração pelo seu valor corrente, ao passo que a um bem idêntico situado no território nacional é aplicado um procedimento de avaliação específico cujos resultados correspondem, em média, a apenas 10% do referido valor corrente, e

– prevê exclusivamente para os terrenos agrícolas e florestais situados no território nacional a aplicação de uma isenção concedida em função destes bens e a consideração do seu valor residual em apenas 60% do seu montante.

Com efeito, essa regulamentação, na medida em que conduz a que uma sucessão que inclui um terreno agrícola e florestal situado noutro Estado-Membro seja sujeita, no primeiro Estado-Membro, a um imposto sucessório mais elevado do que aquele que seria exigível se os bens que constituem a sucessão se situassem exclusivamente no território deste último Estado, têm por efeito restringir os movimentos de capitais, diminuindo o valor de uma sucessão que inclui um tal bem situado fora do território nacional.

Essa regulamentação nacional não pode ser justificada pela razão de dizer respeito a situações que não são objectivamente comparáveis, dado que o cálculo do imposto sucessório está, nos termos da regulamentação em causa, directamente relacionado com o valor dos bens incluídos na sucessão, de modo que objectivamente não existe qualquer diferença de situação de natureza

a justificar uma desigualdade de tratamento fiscal no que respeita ao nível do imposto sucessório exigível a título, respectivamente, de um bem situado no território nacional e de um bem situado noutro Estado?Membro.

Por outro lado, o objectivo que consiste em evitar que o encargo do imposto sobre as sucessões ponha em perigo o prosseguimento da actividade das explorações agrícolas e silvícolas e, deste modo, a manutenção da sua função social, não pode justificar a regulamentação em causa, dado que nenhum elemento permite concluir que as explorações estabelecidas noutros Estados?Membros não se encontram numa situação comparável à das explorações estabelecidas no território nacional.

O mesmo se pode dizer relativamente às eventuais dificuldades quanto à determinação do valor de um bem situado no território de outro Estado?Membro nos termos de um procedimento nacional específico, uma vez que essas dificuldades não são suficientes para justificar a recusa categórica de conceder a vantagem fiscal que resulta da regulamentação em causa, a qual, para além do referido procedimento de avaliação, reserva igualmente a aplicação de duas outras vantagens fiscais aos bens situados no território nacional.

(cf. n.os 32, 43, 44, 52, 54, 55, 57 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

17 de Janeiro de 2008 (\*)

«Livre circulação de capitais – Artigos 73.º?B e 73.º?D do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE) – Imposto sucessório – Avaliação dos bens incluídos na sucessão – Património agrícola e florestal situado noutro Estado?Membro – Método menos favorável de avaliação do património e de cálculo do imposto devido»

No processo C?256/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 11 de Abril de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Junho de 2006, no processo

**Theodor Jäger**

contra

**Finanzamt Kusel?Landstuhl,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, L. Bay Larsen (relator), K. Schiemann, J. Makarczyk e C. Toader, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de T. Jäger, por K. Cronauer, Rechtsanwältin,
- em representação do Finanzamt Kusel-Landstuhl, por M. Trauten, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 11 de Setembro de 2007,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (actuais, respectivamente, artigos 56.º CE e 58.º CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe T. Jäger ao Finanzamt Kusel-Landstuhl (a seguir «Finanzamt») a respeito do cálculo do imposto exigível sobre uma sucessão composta por bens situados na Alemanha e por uma propriedade com aptidão agrícola e silvícola situada em França e, em particular, das regras relativas à avaliação destes bens.

## **Quadro jurídico**

### *Regulamentação comunitária*

3 O anexo I da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO L 178, p. 5), intitulado «Nomenclatura dos movimentos de capitais referidos no artigo 1.º da directiva», compreende treze categorias de movimentos de capitais.

4 A décima primeira destas categorias, consagrada aos «Movimentos de capitais de carácter pessoal», compreende, nomeadamente, uma rubrica intitulada «Sucessões e legados».

### *Legislação nacional*

#### Aplicação do imposto sucessório aos bens situados noutra Estado-Membro

5 Por força do § 2, n.º 1, ponto 1, da Lei do imposto sobre as sucessões e doações (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), na versão publicada no BGBl. 1997 I, p. 378 (a seguir «ErbStG»), a totalidade dos bens patrimoniais da herança de uma pessoa domiciliada na Alemanha está sujeita ao imposto sucessório à data em que este se constitui. Os bens situados no estrangeiro estão igualmente sujeitos ao imposto.

6 O § 21 da ErbStG rege, para efeitos do cálculo do imposto sucessório devido na Alemanha, a imputação do imposto sucessório pago noutra Estado na ausência de convenção fiscal preventiva da dupla tributação. O seu n.º 1, primeiro período, dispõe:

«Para os adquirentes cujo património estrangeiro esteja sujeito, num país estrangeiro, a uma tributação – estrangeira – correspondente ao imposto sucessório alemão, o imposto estrangeiro fixado e devido pelo adquirente, pago e não susceptível de beneficiar de uma redução, é, nos casos referidos no § 2, n.º 1, ponto 1, e na medida em que não sejam aplicáveis as disposições de uma convenção [fiscal] preventiva d[a] dupla tributação, imputado, se for apresentado um pedido nesse sentido, no imposto sucessório alemão, na medida em que o património estrangeiro esteja igualmente sujeito ao imposto sucessório alemão.»

7 O segundo período desta disposição prevê:

«Sendo o património da herança composto apenas em parte por um património estrangeiro, a parte do imposto sucessório alemão correspondente a esse património deve ser determinada de tal modo que o resultante imposto sucessório para a totalidade do património tributável, incluído o património estrangeiro tributável, seja dividido proporcionalmente em função da relação entre o património estrangeiro tributável e a totalidade do património tributável.»

#### Regras de avaliação do património agrícola e florestal

8 Nos termos do § 12, n.º 6, da ErbStG, em conjugação com os §§ 9 e 31 da Lei da avaliação dos bens (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991 I, p. 230, a seguir «BewG»), um património agrícola e florestal situado no estrangeiro é avaliado segundo o seu valor corrente. Este é definido, por força do § 9, n.º 2, da BewG, como o preço que seria devido pela sua alienação numa transacção comercial efectuada em condições normais.

9 Em contrapartida, um património agrícola e florestal situado na Alemanha é avaliado, em conformidade com o § 12, n.º 3, da ErbStG, segundo um método específico previsto nos §§ 140 a 144 da BewG. As avaliações realizadas de acordo com este procedimento só correspondem, em média, a 10% do valor corrente dos patrimónios em questão.

10 Estas disposições da BewG, que foram inseridas na referida lei pelo § 1, ponto 36, da Lei de revisão das normas fiscais para 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, p. 2049), de 20 de Dezembro de 1996, permitem avaliar a unidade de exploração do património agrícola e silvícola nacional nos termos de um procedimento simplificado de cálculo do valor de rendimento por recurso a valores uniformizados para os diversos tipos de exploração e que assenta, nomeadamente, nos rendimentos médios constantes das explorações com fim lucrativo, na Alemanha, à data de 1 de Janeiro de 1996. A título subsidiário e a pedido, a BewG prevê uma avaliação segundo o procedimento dos rendimentos individuais.

#### Regras de cálculo do imposto sucessório sobre o património agrícola e florestal

11 O § 13a, n.º 1, ponto 1, da ErbStG prevê, em caso de aquisição por sucessão de um património agrícola e florestal situado na Alemanha, uma «isenção concedida em função dos bens» de 500 000 DEM sobre o valor deste património, que acresce à isenção pessoal de 400 000 DEM concedida nos termos do § 16 da mesma lei.

12 Além disso, por força do § 13a, n.º 2, da ErbStG, o valor remanescente do referido património, após dedução da isenção concedida em função dos bens, é tomado em conta, na forma de uma «avaliação por valor reduzido», apenas até 60%, para efeitos do cálculo do imposto.

13 Segundo o § 13a, n.º 4, da mesma lei, a isenção concedida em função dos bens e a avaliação por valor reduzido não são aplicadas aos patrimónios agrícolas e florestais situados no estrangeiro.

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

14 T. Jäger, que reside em França, é o único herdeiro da sua mãe falecida em 1998, cujo último domicílio se situava na Alemanha.

15 A sucessão incluía, para além dos bens situados na Alemanha, uma propriedade rural situada em França e explorada para fins agrícolas e silvícolas. O pai de T. Jäger, também já falecido em 1994, tinha adquirido parte desta propriedade no mês de Agosto de 1988, tendo posteriormente adquirido os restantes terrenos que constituem a outra parte da referida propriedade no mês de Janeiro de 1990.

16 Tendo o seu valor corrente sido fixado, em França, em 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), esta mesma propriedade foi sujeita, neste Estado-Membro, a imposto sucessório no montante de 1 192 148 FRF (354 306 DEM).

17 Por decisão de 3 de Janeiro de 2000, o Finanzamt calculou o imposto sucessório devido por T. Jäger.

18 Este imposto foi calculado com base num património líquido de 1 737 167 DEM, que compreende a propriedade rural situada em França, no montante de 1 618 152 DEM, ou seja, o seu valor corrente, e os bens situados na Alemanha, avaliados em 119 015 DEM. Após dedução da isenção pessoal de 400 000 DEM, a matéria colectável foi reduzida a 1 337 100 DEM em valores arredondados. Com base neste montante, o Finanzamt fixou o imposto em 254 049 DEM.

19 Na sequência de um pedido de T. Jäger apresentado ao abrigo do § 21, n.º 1, segundo período, da ErbStG, o Finanzamt imputou nesta última quantia o montante de 236 644 DEM a título do imposto sucessório já pago em França.

20 Com base nestes elementos, o Finanzamt, na sua decisão de 3 de Janeiro de 2000, supramencionada, fixou o imposto sucessório devido por T. Jäger em 17 405 DEM.

21 T. Jäger apresentou reclamação da decisão do Finanzamt seguida de recurso para o Finanzgericht. Não tendo estes logrado êxito, o interessado interpôs recurso de «Revision» para o Bundesfinanzhof. Entendendo que, pelo menos a contar da prolação do acórdão de 11 de Dezembro de 2003, Barbier (C-364/01, Colect., p. I-15013), parecia ser duvidoso que as disposições do direito alemão, na medida em que estabelecem uma distinção em função do lugar em que se situam os bens objecto da sucessão ou uma parte destes, possam ser conciliadas com o princípio da livre circulação de capitais, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter 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,

– os terrenos agrícolas ou florestais (estrangeiros) situados noutra 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

– 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?»

### **Quanto à questão prejudicial**

22 Com a sua questão, o Bundesfinanzhof pretende essencialmente saber se o artigo 73.º B, n.º 1, do Tratado se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro como a em causa no processo principal que, para efeitos do cálculo do imposto sucessório sobre uma herança composta por bens situados no território do referido Estado e por um terreno agrícola e florestal situado noutro Estado-Membro,

– prevê que o bem situado nesse outro Estado-Membro é tomado em consideração pelo seu valor corrente, ao passo que a um bem idêntico situado no território nacional é aplicado um procedimento de avaliação específico cujos resultados correspondem, em média, a apenas 10% do valor corrente do mesmo, e

– prevê exclusivamente para os terrenos agrícolas e florestais situados no território nacional a aplicação de uma isenção concedida em função destes bens e a consideração do seu valor residual em apenas 60% do seu montante.

23 Antes de mais, importa lembrar que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercê-la no respeito do direito comunitário (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).

24 Há ainda que recordar que o Tratado CE não define o conceito de movimentos de capitais. Contudo, é jurisprudência assente que, na medida em que o artigo 73.º B do Tratado 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, actuais 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 (v., designadamente, acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten/van der Heijden, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 39, e de 3 de Outubro de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Colect., p. I-9521, n.º 41).

25 A este respeito, o Tribunal, recordando nomeadamente que as sucessões *mortis causa*, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida, se inserem na rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», enunciou, no n.º 42 do acórdão van Hilten/van der Heijden, já referido, que as sucessões constituem movimentos de capitais, na acepção do artigo 73.º B do

Tratado (v. também, neste sentido, acórdão Barbier, já referido, n.º 58), com excepção dos casos em que os elementos que as integram se situam no interior de um só Estado?Membro.

26 Ora, a situação na qual uma pessoa residente na Alemanha no momento do seu falecimento deixa em herança a outra pessoa residente em França bens situados nestes dois Estados?Membros e que são, conjuntamente, objecto do cálculo do imposto sucessório na Alemanha não constitui, de forma alguma, como correctamente referiu a Comissão das Comunidades Europeias, uma situação puramente interna.

27 Por conseguinte, a sucessão em causa no processo principal constitui um movimento de capitais, na acepção do artigo 73.ºB, n.º 1, do Tratado.

28 Assim sendo, há que começar por examinar se, como sustentam T. Jäger e a Comissão, uma regulamentação nacional como a em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

29 O Governo alemão sustenta que a regulamentação nacional em causa no processo principal não constitui uma restrição aos movimentos de capitais. Por um lado, alega que, tendo a aquisição inicial do bem situado em França sido feita pelo pai de T. Jäger antes de 1 de Junho de 1990, data até à qual a Directiva 88/361 devia ser transposta para o direito nacional, os direitos decorrentes desta directiva ou do Tratado não poderiam ser invocados directamente pelo adquirente do bem em questão. Por outro lado, segundo este governo, tal adquirente não poderia ser dissuadido pelos efeitos de uma regulamentação como a em causa no processo principal, os quais, efectivamente, não pesam sobre o próprio interessado, mas quando muito apenas sobre os seus herdeiros. Por esta razão, os efeitos de uma tal regulamentação serão demasiado indirectos para poder constituir uma restrição aos movimentos de capitais.

30 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as disposições nacionais que determinam o valor de um bem imóvel para efeitos do cálculo do montante do imposto exigível em caso de aquisição por sucessão são susceptíveis não apenas de dissuadir a compra de bens imóveis situados no Estado?Membro em causa e a alienação destes bens a outra pessoa por um residente doutro Estado?Membro mas podem também ter por efeito diminuir o valor da sucessão de um residente de um Estado?Membro diferente daquele em que se encontram os referidos bens (v., neste sentido, acórdão Barbier, já referido, n.º 62).

31 Acresce, no que se refere ao caso das sucessões, que a jurisprudência confirmou que as medidas proibidas pelo artigo 73.ºB, n.º 1, do Tratado, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que têm como efeito diminuir o valor da sucessão de um residente num Estado que não seja o Estado?Membro em que se encontram os bens em causa e que tributa a sucessão dos mesmos (acórdão van Hilten?van der Heijden, já referido, n.º 44).

32 No caso em apreço, as disposições nacionais em causa no processo principal, na medida em que conduzem a que uma sucessão que inclui um terreno agrícola e florestal situado noutra Estado?Membro seja sujeita, na Alemanha, a um imposto sucessório mais elevado do que aquele que seria exigível se os bens que constituem a sucessão se situassem exclusivamente no território deste último Estado, têm por efeito restringir os movimentos de capitais, diminuindo o valor de uma sucessão que inclui um tal bem situado fora do território alemão.

33 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelos argumentos invocados pelo Governo alemão e recordados no n.º 29 do presente acórdão, uma vez que são irrelevantes tendo em conta os critérios que resultam da jurisprudência referida nos n.os 30 e 31 deste último. No presente caso, a regulamentação nacional em causa no processo principal produziu efeitos sobre o valor da sucessão após 1 de Junho de 1990 e estes últimos não são manifestamente

demasiado indirectos para poderem constituir uma restrição aos movimentos de capitais.

34 O mesmo é válido para o argumento do Governo alemão segundo o qual não pode haver uma restrição que resulte numa diminuição do valor da sucessão, sendo os efeitos de uma regulamentação como a em causa no processo principal unicamente a consequência inevitável da coexistência dos regimes fiscais nacionais. Com efeito, esta circunstância é irrelevante tendo em conta os critérios que resultam da jurisprudência referida nos n.os 30 e 31 do presente acórdão. De resto, é forçoso constatar que, em qualquer caso, a diminuição do valor da sucessão decorre exclusivamente da aplicação da regulamentação alemã em causa.

35 Donde resulta que o facto de sujeitar a concessão de vantagens fiscais em matéria de imposto sucessório à condição de o bem adquirido por via de sucessão se situar no território nacional constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 73.ºB, n.º 1, do Tratado.

36 Seguidamente, cabe examinar se a restrição à livre circulação de capitais assim constatada pode ser justificada à luz das disposições do Tratado.

37 A este propósito, importa recordar que, em conformidade com o artigo 73.ºD, n.º 1, alínea a), do Tratado, «[o] disposto no artigo 73.ºB não prejudica o direito de os Estados-Membros [...] 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 lugar em que o seu capital é investido».

38 Segundo o Finanzamt e o Governo alemão, resulta desta disposição que a República Federal da Alemanha tem o direito de reservar o benefício da avaliação segundo o procedimento específico exclusivamente aos bens situados no seu território. O Finanzamt acrescenta que o § 31 da BewG está justificado pelo disposto no artigo 73.ºD, n.º 1, alínea a), do Tratado, lido à luz da Declaração n.º 7 anexa à Acta Final do Tratado sobre a União Europeia, porquanto o regime de avaliação dos bens situados no estrangeiro, em causa no processo principal, existia no final de 1993, na acepção desta declaração.

39 Sem ser necessário pronunciarmo-nos sobre a questão de saber se este regime de avaliação dos bens situados no estrangeiro existia ou não em 31 de Dezembro de 1993, há que recordar que, no acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, Colect., p. I-4071), o Tribunal foi levado a responder a uma argumentação assente no artigo 73.ºD, n.º 1, alínea a), do Tratado, sendo que os factos no processo principal eram anteriores à entrada em vigor desta disposição. O Tribunal salientou que, já antes da entrada em vigor do artigo 73.ºD, n.º 1, alínea a), do Tratado, disposições nacionais como as visadas por este artigo, que estabeleciam determinadas distinções, poderiam ser compatíveis com o direito comunitário se aplicáveis a situações não comparáveis objectivamente (n.º 43).

40 Isto esclarecido, importa referir que o artigo 73.ºD, n.º 1, alínea a), do Tratado, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objecto de interpretação estrita. Portanto, esta disposição não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar em que residam ou do Estado-Membro no qual invistam os seus capitais será automaticamente compatível com o Tratado.

41 Efectivamente, a derrogação prevista no artigo 73.ºD, n.º 1, alínea a), do Tratado está ela própria, como observou o Governo alemão, limitada pelo disposto no artigo 73.ºD, n.º 3, do Tratado, que prevê que as disposições nacionais visadas pelo n.º 1 deste artigo «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de

capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 73.ºB» (v. acórdãos, já referidos, Verkooijen, n.º 44, e Manninen, n.º 28). A isto acresce que, para ser justificada, a diferença de tratamento entre o património agrícola e florestal situado na Alemanha e o situado noutros Estados?Membros não deve ir além do necessário para que o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa seja atingido.

42 Há, pois, que distinguir os tratamentos desiguais permitidos nos termos do artigo 73.ºD, n.º 1, alínea a), do Tratado das discriminações arbitrárias proibidas por força do n.º 3 deste mesmo artigo. Ora, resulta da jurisprudência que, para que uma regulamentação fiscal nacional como a em causa no processo principal, a qual, para efeitos do cálculo do imposto sucessório, opera uma distinção entre os bens situados noutro Estado?Membro e os situados no território alemão, possa 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 objectivamente ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral (v. acórdãos Verkooijen, já referido, n.º 43; Manninen, já referido, n.º 29; e de 11 de Outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, ainda não publicado na Colectânea, n.º 45).

43 A este respeito, cumpre, em primeiro lugar, constatar que a diferença do montante do imposto pago consoante a sucessão inclua apenas um património agrícola e florestal situado na Alemanha ou inclua ainda um património deste tipo situado noutro Estado?Membro não pode ser justificada pela razão de dizer respeito a situações que não são objectivamente comparáveis.

44 Com efeito, o cálculo do imposto está, em aplicação da regulamentação nacional em causa no processo principal, directamente relacionado com o valor dos bens incluídos na sucessão, de modo que objectivamente não existe qualquer diferença de situação de natureza a justificar uma desigualdade de tratamento fiscal no que respeita ao nível do imposto sucessório exigível a título, respectivamente, de um bem situado na Alemanha e de um bem situado noutro Estado?Membro. Portanto, uma situação como a de T. Jäger é comparável à de qualquer outro herdeiro cuja sucessão apenas inclua um terreno agrícola e florestal situado na Alemanha e deixado em herança por uma pessoa domiciliada neste mesmo Estado.

45 Por conseguinte, importa, por último, investigar se a restrição aos movimentos de capitais resultante de uma regulamentação como a em causa no processo principal pode ser objectivamente justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

46 Segundo o Governo alemão, há uma razão imperiosa de interesse geral que justifica esta regulamentação.

47 Começa por salientar que a referida regulamentação visa compensar os encargos específicos gerados pela manutenção da função social que desempenham as explorações agrícolas e florestais. Esta regulamentação permitirá evitar, por um lado, que o herdeiro de uma sociedade agrícola se veja obrigado a vender esta ou a abandoná-la para poder pagar o imposto sucessório e, por outro, que essas explorações, que garantem produtividade e empregos e que, além disso, estão obrigadas a cumprir obrigações decorrentes da ordem jurídica nacional, sejam desmembradas.

48 Segundo o Governo alemão, esta razão imperiosa de interesse geral pode ser acolhida, como de resto deve ser a correspondente à necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal. Efectivamente, existirá uma relação directa entre as obrigações específicas que resultam da sujeição destas explorações ao interesse geral e o tipo específico de avaliação que lhes é aplicado no momento das sucessões.

49 Seguidamente, o Finanzamt e o Governo alemão sustentam que a regulamentação em

causa no processo principal está justificada pelo facto de as autoridades alemãs não estarem obrigadas a ter em conta a existência de um interesse geral comparável noutros Estados?Membros. Isto será assim uma vez que os deveres e os encargos específicos que oneram o património agrícola e florestal situado na Alemanha não pesarão necessariamente do mesmo modo sobre os bens da mesma natureza situados noutros Estados?Membros. A este propósito, o Finanzamt acrescenta que, mesmo que sobre este tipo de bens sejam estabelecidos deveres e encargos comparáveis noutros Estados?Membros, a República Federal da Alemanha não está obrigada a assegurar a sua compensação.

50 É certo que não é de excluir que objectivos relacionados com o prosseguimento da actividade das explorações agrícolas e silvícolas assim como com a manutenção do emprego nestas em caso de sucessão possam apresentar em si mesmos, em certas circunstâncias e sob determinadas condições, um carácter de interesse geral e sejam susceptíveis de justificar restrições à liberdade dos movimentos de capitais (v., neste sentido, acórdão de 25 de Janeiro de 2007, Festersen, C?370/05, Colect., p. I?1129, n.º 28).

51 Porém, no tocante às considerações avançadas pelo Finanzamt e pelo Governo alemão, importa referir que estes não lograram demonstrar a necessidade de recusar o benefício de uma avaliação favorável e de outras vantagens fiscais a qualquer herdeiro que, por via de uma sucessão, faça a aquisição de uma exploração agrícola e silvícola que não se situe no território alemão (v., neste sentido, a respeito de um benefício fiscal limitado a operações de investigação realizadas no Estado?Membro em questão, acórdão de 10 de Março de 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, Colect., p. I?2057, n.º 23, e, a respeito de uma isenção do imposto sucessório reservada a certas empresas que mantenham empregos no território do Estado?Membro em questão, acórdão de 25 de Outubro de 2007, C?464/05, Geurts e Vogten, ainda não publicado na Colectânea, n.º 27).

52 Há efectivamente que referir que, no tocante ao objectivo que consiste em evitar que o encargo do imposto sobre as sucessões ponha em perigo o prosseguimento da actividade das explorações agrícolas e silvícolas e, deste modo, a manutenção da sua função social, nenhum elemento do processo principal permite concluir que as explorações estabelecidas noutros Estados?Membros não se encontram numa situação comparável à das explorações estabelecidas na Alemanha.

53 Por último, para justificar a regulamentação nacional em causa no processo principal, o Governo alemão refere certos obstáculos práticos que se opõem à aplicação dos critérios de avaliação previstos por essa regulamentação ao património agrícola e florestal situado noutros Estados?Membros. Explica que este procedimento de avaliação assenta em valores de rendimento estandardizados estabelecidos para os diversos tipos de exploração em questão e que estes valores foram obtidos a partir de documentos estatísticos elaborados pela administração alemã. Tais dados não estão disponíveis relativamente ao património agrícola e florestal situado noutros Estados?Membros.

54 Importa a este respeito referir que, embora efectivamente se possa revelar difícil, para as autoridades nacionais, aplicar o procedimento de avaliação previsto nos §§ 140 a 144 da BewG a um terreno agrícola e florestal situado noutro Estado?Membro, esta dificuldade não pode justificar a recusa categórica de conceder a vantagem fiscal em causa, uma vez que poderá ser pedido aos contribuintes em questão que forneçam, eles próprios, às referidas autoridades os dados que estas entendam necessários para assegurar uma aplicação deste procedimento de um modo adaptado às explorações situadas noutros Estados?Membros.

55 Cabe acrescentar que as eventuais dificuldades quanto à determinação do valor de um bem situado no território de outro Estado?Membro nos termos de um procedimento nacional específico

não podem, em todo o caso, justificar obstáculos à livre circulação de capitais como os que resultam da regulamentação em causa no processo principal, a qual, para além do referido procedimento de avaliação, reserva igualmente a aplicação de duas outras vantagens fiscais aos bens situados em território alemão (v., neste sentido, acórdão de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 29).

56 Portanto, na medida em que não foi demonstrado que a regulamentação nacional em causa no processo principal está justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, há que concluir que o artigo 73.ºB, n.º 1, do Tratado se opõe a tal regulamentação.

57 Nestas condições, há que responder à questão submetida que o artigo 73.ºB, n.º 1, do Tratado, em conjugação com o artigo 73.ºD deste, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para efeitos do cálculo do imposto sucessório sobre uma herança composta por bens situados no território do referido Estado e por um terreno agrícola e florestal situado noutro Estado-Membro,

– prevê que o bem situado nesse outro Estado-Membro é tomado em consideração pelo seu valor corrente, ao passo que a um bem idêntico situado no território nacional é aplicado um procedimento de avaliação específico cujos resultados correspondem, em média, a apenas 10% do referido valor corrente, e

– prevê exclusivamente para os terrenos agrícolas e florestais situados no território nacional a aplicação de uma isenção concedida em função destes bens e a consideração do seu valor residual em apenas 60% do seu montante.

### **Quanto às despesas**

58 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

**O artigo 73.ºB, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE), em conjugação com o artigo 73.ºD do Tratado CE (actual artigo 58.º CE), deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para efeitos do cálculo do imposto sucessório sobre uma herança composta por bens situados no território do referido Estado e por um terreno agrícola e florestal situado noutro Estado-Membro,**

– **prevê que o bem situado nesse outro Estado-Membro é tomado em consideração pelo seu valor corrente, ao passo que a um bem idêntico situado no território nacional é aplicado um procedimento de avaliação específico cujos resultados correspondem, em média, a apenas 10% do referido valor corrente, e**

– **prevê exclusivamente para os terrenos agrícolas e florestais situados no território nacional a aplicação de uma isenção concedida em função destes bens e a consideração do seu valor residual em apenas 60% do seu montante.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.