



## Coletânea da Jurisprudência

### ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

22 de novembro de 2018\*

«Reenvio prejudicial — Liberdade de circulação de capitais — Restrições — Legislação fiscal — Imposto sucessório — Gestão sustentável das florestas — Isenção — Proteção da superfície florestal»

No processo C-679/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia, Bélgica), por decisão de 21 de novembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de dezembro de 2017, no processo

**Vlaams Gewest**, representada pelo Vlaamse regering na pessoa do Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

**Vlaams Gewest**, representada pelo Vlaamse regering na pessoa do Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

contra

**Johannes Huijbrechts**,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, vice-presidente, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de J. Huijbrechts, por A. Visschers e P. Heeren, advocaten,
  - em representação do Governo belga, por P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, na qualidade de agentes, assistidos por G. Van Calster, advocaat,
  - em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e W. Roels, na qualidade de agentes,
- vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

\* Língua do processo: neerlandês.

profere o presente

## Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 63.º TFUE.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Vlaamse Gewest (Região da Flandres, Bélgica), representada pelo Vlaamse regering (Governo flamengo, Bélgica), na pessoa do Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (Ministro flamengo do Orçamento, das Finanças e da Energia, Bélgica) e na pessoa do Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (Ministro flamengo do Ambiente, da Natureza e da Agricultura, Bélgica), a Johannes Huijbrechts a respeito da isenção do imposto sucessório de que pretende beneficiar para florestas situadas nos Países Baixos.

### Quadro jurídico

- 3 O artigo 15.º do Vlaams wetboek der successierechten (Código flamengo do imposto sucessório, a seguir «Código das Sucessões») prevê que o imposto sucessório é determinado com base no valor tributável de todos os bens do falecido, independentemente da sua localização, após dedução das dívidas.
- 4 O artigo 55.º-C do Código das Sucessões, atual artigo 2.7.6.0.3. do Vlaamse Codex Fiscaliteit (Código Fiscal flamengo), prevê que os imóveis que sejam considerados «florestas», na aceção da legislação belga, estão isentos do imposto sucessório se forem objeto de um plano de gestão sustentável em conformidade com os critérios estabelecidos na regulamentação flamenga aprovado pela Administração florestal flamenga.
- 5 O artigo 13.º-A do Bosdecreet (Decreto Florestal) de 13 de junho de 1990, na sua versão aplicável aos factos no processo principal, prevê:

«O imposto sucessório que seria devido sobre o montante isento nos termos do artigo 2.7.6.0.3. do Código Fiscal flamengo deve ser concedido a título de subsídio. Este subsídio deve ser concedido durante 30 anos, na proporção de 1/30 por ano, a contar da abertura da sucessão objeto da isenção.

Este subsídio deve ser concedido nas seguintes condições que devem estar preenchidas durante o período de 30 anos a que se refere o primeiro parágrafo:

- 1) os bens devem manter a sua natureza de floresta, em conformidade com o artigo 3.º do presente decreto;
- 2) os bens devem continuar a preencher as condições previstas no artigo 2.7.6.0.3, segundo parágrafo, do Código Fiscal flamengo;
- 3) a gestão efetivamente desenvolvida deve estar em conformidade com o plano de gestão aprovado.

Em caso de incumprimento das condições, o proprietário ou o usufrutuário da floresta é obrigado a reembolsar o subsídio relativo ao remanescente do período para o qual este devia ser concedido [...]»

- 6 O artigo 41.º, segundo parágrafo, do referido Decreto Florestal prevê que o Governo flamengo estabelece «os critérios de uma gestão sustentável das florestas» e que determina, nos termos dispostos no artigo 7.º do mesmo decreto, «as florestas a que se aplicam estes critérios».

## Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 7 Por testamento de 24 de maio de 2012, T. Oyen, que residia na Bélgica, nomeou a J. Huijbrechts, residente nos Países Baixos, legatário especial da propriedade de terrenos do domínio «Klein Zundertse Heide» em Klein Zundert (Países Baixos). Este domínio, de cerca de 156 ha, abrange uma zona florestal sujeita à legislação neerlandesa sobre a proteção das zonas naturais e às exigências de gestão sustentável, de acordo com o plano estabelecido para o efeito pelas autoridades neerlandesas.
- 8 Quando do falecimento de T. Oyen, em 1 de abril de 2013, J. Huijbrechts aceitou esse legado e é pacífico que a sucessão obedeceu ao direito belga.
- 9 J. Huijbrechts solicitou à Administração belga que o isentasse do imposto sucessório sobre o bem em causa nos termos do artigo 55.º-C do Código das Sucessões que isenta do imposto sucessório as «florestas» objeto de um plano de gestão sustentável aprovado pela Administração florestal flamenga.
- 10 Este pedido foi indeferido com o fundamento de que o referido bem está situado num Estado-Membro que não o Reino da Bélgica.
- 11 J. Huijbrechts interpôs recurso da decisão de indeferimento do seu pedido no rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Tribunal de Primeira Instância de Antuérpia, Bélgica), alegando que o artigo 55.º-C do Código das Sucessões não era compatível com a livre circulação de capitais, na medida em que esta disposição não é aplicável às florestas geridas de forma sustentável situadas no território de um Estado-Membro que não o Reino da Bélgica.
- 12 Este órgão jurisdicional deu provimento ao recurso após ter verificado, por um lado, que o domínio em causa tinha sido objeto de um plano de gestão sustentável em conformidade com o exigido pelo direito belga para beneficiar da isenção prevista no artigo 55.º-C do Código das Sucessões e, por outro, que J. Huijbrechts tinha fornecido um certificado em conformidade com o exigido igualmente por esta disposição. Este órgão jurisdicional considerou que a diferença de tratamento fiscal aplicada às florestas situadas no território de Estados-Membros que não o Reino da Bélgica constituía uma restrição à livre circulação de capitais e que esta não podia ser justificada, uma vez que a assistência das autoridades neerlandesas podia ser solicitada para assegurar o controlo do cumprimento dos critérios de gestão sustentável.
- 13 A Administração belga recorreu da decisão proferida por esse órgão jurisdicional para o hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia, Bélgica), que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
  - «1) O facto de a herança de uma área florestal localizada no estrangeiro e que é gerida de forma sustentável não estar isenta do imposto sucessório, nos termos do artigo 55.º-C do [Código das Sucessões], ao passo que a herança de uma área florestal localizada no território nacional e que é gerida de forma sustentável está efetivamente isenta do imposto sucessório, nos termos do referido artigo 55.º-C [do Código das Sucessões], constitui uma violação da livre circulação de capitais estabelecida no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia?
  - 2) Constitui o interesse da área florestal flamenga, em causa para efeitos do artigo 55.º-C do [Código das Sucessões], uma razão imperiosa de interesse geral que justifica um regime em que a aplicação da isenção do imposto sucessório está limitada às áreas florestais geridas de forma sustentável que estão localizadas na Flandres?»

## Quanto às questões prejudiciais

- 14 Com as suas questões, que importa analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, que concede um benefício fiscal às florestas adquiridas por via sucessória, desde que estas sejam objeto de uma gestão sustentável nos termos definidos pelo direito nacional, mas limita esse benefício às florestas situadas no território desse Estado-Membro.
- 15 Nos termos do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.
- 16 Resulta de jurisprudência constante que o tratamento fiscal das sucessões está abrangido pelo âmbito de aplicação das disposições do TFUE relativas aos movimentos de capitais, com exceção dos casos em que os elementos que as integram se circunscrevem ao território de um único Estado-Membro (Acórdãos de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 25, e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 27).
- 17 No caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que o legado em causa no processo principal foi feito por uma pessoa residente na Bélgica em benefício de um contribuinte residente nos Países Baixos e que incide sobre um domínio, constituído por florestas, situado no território deste último Estado-Membro.
- 18 Uma situação deste tipo insere-se, por conseguinte, no âmbito de aplicação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.
- 19 Em matéria de imposto sucessório, resulta de jurisprudência constante que o facto de sujeitar a concessão de benefícios fiscais à condição de o bem transmitido se situar no território nacional constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE (Acórdãos de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 35, e de 18 de dezembro de 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, n.º 20).
- 20 Por outro lado, há que recordar que, nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, «[o] disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros [...] [a]plicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao [...] lugar em que o seu capital é investido». No entanto, o artigo 65.º, n.º 3, TFUE prevê que as disposições nacionais referidas no 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 63.º TFUE».
- 21 Há, pois, que distinguir os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações arbitrárias proibidas pelo n.º 3 desse 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 bens situados no território de uma região do Reino da Bélgica seja 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 objetivamente ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral (Acórdão de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 42) e não deve ultrapassar o necessário para que o objetivo prosseguido pela medida em causa seja alcançado (Acórdãos de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, n.º 32; de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 41; e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 41).

- 22 Para apreciar se a diferença de tratamento diz respeito a situações que não são objetivamente comparáveis, há que ter em conta o objetivo e o conteúdo das disposições nacionais em causa no processo principal (Acórdão de 18 de dezembro de 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, n.º 22 e jurisprudência referida).
- 23 No caso em apreço, resulta expressamente da redação do artigo 55.º-C do Código das Sucessões, atual artigo 2.7.6.0.3 do Código Fiscal flamengo, e da decisão de reenvio que a isenção fiscal prevista nesta disposição prossegue um objetivo de natureza ambiental, em concreto a gestão sustentável das florestas e dos terrenos florestais, situados no território da região flamenga do Reino da Bélgica.
- 24 Por outro lado, segundo o Governo belga, o objetivo da isenção é evitar a fragmentação das florestas que poderia resultar das vendas efetuadas para pagar o imposto sucessório.
- 25 Esse objetivo ambiental, que consiste na gestão sustentável das florestas e dos terrenos florestais não pode, em princípio, ser limitado apenas ao território de uma região de um Estado-Membro ou ao território nacional de um Estado-Membro, dado que uma zona florestal pode formar um único maciço ou conjunto, mesmo que se estenda pelo território de vários Estados-Membros e que, de um ponto de vista jurídico e administrativo, esteja sob a jurisdição destes.
- 26 Com efeito, a proteção eficaz e a gestão sustentável dos bosques e das florestas é um problema de ambiente tipicamente transfronteiriço que envolve responsabilidades comuns dos Estados-Membros (v., por analogia, Acórdãos de 12 de julho de 2007, Comissão/Áustria, C-507/04, EU:C:2007:427, n.º 87, e de 26 de janeiro de 2012, Comissão/Polónia, C-192/11, não publicado, EU:C:2012:44, n.º 23).
- 27 A este respeito, efetuar uma distinção entre partes limítrofes de um mesmo bosque ou de uma mesma floresta, consoante se situem no território da região flamenga do Reino da Bélgica ou no território do Reino dos Países Baixos é artificial e não corresponde a nenhuma diferença objetiva.
- 28 Por conseguinte, um contribuinte que receba, por via sucessória, florestas ou bosques situados no território de um Estado-Membro limítrofe da região flamenga do Reino da Bélgica, relativamente aos quais possa provar que são objeto de uma gestão sustentável que obedece aos requisitos exigidos pelo artigo 55.º-C do Código das Sucessões, atual artigo 2.7.6.0.3 do Código Fiscal flamengo, está, no que respeita à isenção fiscal em causa no processo principal, numa situação comparável à de um contribuinte que receba, por via sucessória, florestas ou bosques objeto de um plano de gestão sustentável em conformidade com esta disposição e que se situem no território da referida região (v., por analogia, Acórdãos de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, n.º 40, e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.ºs 48 a 50).
- 29 Daqui resulta que a diferença de tratamento fiscal assim constatada cria uma restrição aos movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.
- 30 Todavia, essa restrição pode ser admitida se se justificar por uma razão imperiosa de interesse geral e se respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada a garantir a realização do objetivo que prossegue e não ir além do que é necessário para o alcançar (Acórdão de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 52).
- 31 A este respeito, o Governo belga sustenta que a limitação do benefício da isenção às florestas situadas na Região da Flandres se justifica por considerações relacionadas com a proteção do ambiente, em particular pela necessidade de uma gestão sustentável das florestas e da natureza na região flamenga do Reino da Bélgica, onde o maciço florestal é muito sobreexposto em razão, nomeadamente, da densidade demográfica, da industrialização e da presença de um bom solo arável.

- 32 Além disso, importa recordar que a proteção do ambiente constitui um dos objetivos essenciais da União Europeia (Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Comissão/Áustria, C-524/07, não publicado, EU:C:2008:717, n.º 58 e jurisprudência referida).
- 33 No caso em apreço, a concessão e a manutenção da isenção fiscal prevista no artigo 55.º-C do Código das Sucessões, atual artigo 2.7.6.0.3 do Código Fiscal flamengo, estão efetivamente subordinadas ao cumprimento de requisitos ambientais durante um período de trinta anos.
- 34 No entanto, há que constatar que, na medida em que o benefício desta isenção fiscal está igualmente subordinado à condição de o bosque ou floresta transmitidos por via sucessória se situar no território da região flamenga do Reino da Bélgica, a referida isenção não constitui uma medida adequada para alcançar os objetivos que prossegue, dado que a gestão sustentável de uma zona florestal situada no território limítrofe de dois Estados-Membros, como a que está em causa no processo principal, constitui uma problemática ambiental transfronteiriça que não se pode circunscrever ao território de um único desses Estados-Membros ou a uma parte do mesmo.
- 35 O Governo belga alega igualmente que a limitação do benefício da isenção às florestas situadas na Região da Flandres se justifica pela dificuldade de verificar, nos outros Estados-Membros que não o Reino da Bélgica, se as florestas preenchem efetivamente os requisitos exigidos pela regulamentação nacional para a sua concessão e a sua manutenção, e pela impossibilidade de garantir o controlo do cumprimento efetivo desses requisitos durante 30 anos, como é exigido por essa regulamentação.
- 36 É verdade que a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral suscetível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado. Todavia, essa medida restritiva deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada a garantir a realização do objetivo que prossegue e não deve ultrapassar o necessário para o alcançar (Acórdão de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 52).
- 37 A este respeito, resulta de jurisprudência constante que a existência de dificuldades práticas para determinar se as condições exigidas para obter um benefício fiscal estão preenchidas não pode justificar a recusa pura e simples da sua concessão. Com efeito, as autoridades fiscais competentes de um Estado-Membro podem exigir ao contribuinte em causa documentos comprovativos pertinentes que lhes permitam verificar o cumprimento dos requisitos relativos à gestão sustentável das florestas situadas no território de um outro Estado-Membro, para apreciar se as condições de aplicação da isenção fiscal em causa estão preenchidas (v., nomeadamente, por analogia, Acórdãos de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, n.º 48; de 25 de outubro de 2007, Geurts e Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, n.º 28; de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.ºs 54 e 55; e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.ºs 53 a 55).
- 38 Assim, uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que impede de maneira absoluta o contribuinte de fazer prova de que as florestas adquiridas por via sucessória estão sujeitas a um plano de gestão sustentável, elaborado em conformidade com a legislação do Estado-Membro em que se situam e que obedece a requisitos idênticos aos previstos no artigo 55.º-C do Código das Sucessões, não pode ser justificada pela necessidade de eficácia dos controlos fiscais (v., neste sentido, Acórdãos de 10 de março de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, EU:C:2005:161, n.º 25; de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, n.º 48; e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 60).
- 39 Quanto à impossibilidade alegada pelo Governo belga de verificar o cumprimento desse plano, num Estado-Membro que não o Reino da Bélgica, ao longo de um período de 30 anos, como exigido pela regulamentação em causa no processo principal para as florestas situadas no território da Região da Flandres, resulta, todavia, do exposto que este argumento não pode ser legitimamente invocado em

abstrato e que pressupõe que as autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação demonstrem que não dispõem efetivamente da possibilidade de obter, durante esse período, as informações exigidas por parte das autoridades competentes do Estado-Membro nos quais se situam as florestas.

- 40 A este respeito, no caso de o Estado-Membro da localização das florestas conceder um benefício fiscal do mesmo tipo do que o que está em causa no processo principal, sujeito a condições equivalentes e, nomeadamente, a um plano de gestão comparável ao previsto na regulamentação belga, nada permite excluir à partida que o Estado-Membro de tributação possa receber, no quadro da assistência mútua instituída pelo direito da União, as informações necessárias para verificar que as condições de concessão e de manutenção do benefício fiscal previsto nesta regulamentação se encontram preenchidas (v., nomeadamente, neste sentido, Acórdão de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 68).
- 41 Em todo o caso, nada impede as autoridades fiscais em questão de recusarem a isenção em causa no processo principal se as provas que consideram necessárias para o correto estabelecimento do imposto não forem fornecidas (v., nomeadamente, neste sentido, Acórdão de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 69 e jurisprudência referida).
- 42 Quanto à questão, suscitada pelo Governo belga nas suas observações escritas, de saber se esta análise é igualmente válida para as florestas situadas no território de países terceiros, há que precisar que não só uma resposta a esta questão não é necessária para resolver o litígio no processo principal, mas também que, em qualquer caso, é legítimo que um Estado-Membro recuse a concessão de um benefício fiscal se, nomeadamente, em razão da inexistência de uma obrigação convencional por parte deste país terceiro de fornecer informações, for impossível obter deste último as informações necessárias (Acórdãos de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 63, e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 70).
- 43 Tendo em conta o que precede, há que responder às questões submetidas que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, que concede um benefício fiscal às florestas adquiridas por via sucessória, desde que estas sejam objeto de uma gestão sustentável nos termos definidos pelo direito nacional, mas limita esse benefício às florestas situadas no território desse Estado-Membro.

## Quanto às despesas

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

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

**O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, que concede um benefício fiscal às florestas adquiridas por via sucessória, desde que estas sejam objeto de uma gestão sustentável nos termos definidos pelo direito nacional, mas limita esse benefício às florestas situadas no território desse Estado-Membro.**

Assinaturas