

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de dezembro de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de capitais — Legislação fiscal — Imposto sobre as doações — Isenção fiscal aplicável a uma ‘propriedade rústica’ — Inexistência de isenção fiscal quando está em causa uma propriedade situada no território de outro Estado?Membro»

No processo C-133/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Raad van State (Países Baixos), por decisão de 13 de março de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de março de 2013, no processo

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

contra

Q,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, K. Lenaerts, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Segunda Secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev e J. L. da Cruz Vilaça, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 21 de maio de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Q, por A. Bakker e D. Smit, assistidos por M. Hamer, advocaat,
- em representação do Governo neerlandês, por B. Koopman, K. Bulterman e J. Langer, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por A. Rubio González, na qualidade de agente,
- em representação do Governo francês, por D. Colas e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brighthouse, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 2 de outubro de 2014,

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 o Staatssecretaris van Economische Zaken (Secretário de Estado para os Assuntos Económicos) e o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) a Q quanto à recusa das autoridades neerlandesas em reconhecerem a qualidade de propriedade rústica («landgoed») a um bem imóvel que a interessada possui num Estado-Membro diferente do Reino dos Países Baixos, privando-a assim da possibilidade de a doação que pretende fazer do referido bem imóvel ficar isenta de imposto.

Direito neerlandês

3 O artigo 1.º da Lei sobre as sucessões de 1956 (Successiewet 1956, a seguir «Lei sobre as sucessões») dispõe:

«1. Nos termos da presente lei, são cobrados os seguintes impostos:

[...]

2º imposto sobre as doações sobre o valor da totalidade dos bens transmitidos por doação de uma pessoa residente nos Países Baixos no momento da doação;

[...]»

4 O artigo 5.º da Lei sobre as sucessões tem a seguinte redação:

«[...]

2. O imposto sobre as doações incide sobre os bens adquiridos pelo donatário, eventualmente após a dedução dos encargos e obrigações associados à doação, em benefício do doador ou de um terceiro».

5 O artigo 1.º da Lei da beleza natural de 1928 (Natuurschoonwet 1928, a seguir «Lei da beleza natural») dispõe:

«1. Para efeitos da presente lei, entende-se por:

- a. propriedade rústica: um bem imóvel situado nos Países Baixos, total ou parcialmente composto por espaços naturais, florestais ou por outros espaços arborizados — podendo incluir uma casa de campo ou outros edifícios conformes com o carácter rústico da propriedade — na medida em que a existência do imóvel, com a sua aparência característica, seja desejável para a conservação da beleza natural;
- b. proprietário:
 - 1º o proprietário de um bem imóvel que não está onerado por um direito limitado de usufruto ou de enfiteuse, com exceção dos casos previstos no n.º 3;
 - 2º o usufrutuário ou o enfiteuta, com exceção dos casos previstos no n.º 3;
- c. propriedade económica: um sistema de direitos e de obrigações relativos a um bem imóvel, que implica uma participação no referido bem. A participação inclui, no mínimo, um certo risco de variação do valor e recai sobre uma pessoa diferente do proprietário civil. A simples concessão do direito de entrega não é considerada uma transmissão da propriedade económica;
- d. Nosso Ministro: Ministro para os Assuntos Económicos, da Agricultura e da Inovação;
- e. Nossos Ministros: Ministro para os Assuntos Económicos, da Agricultura e da Inovação e Ministro das Finanças.

2. Mediante ou por força de regulamento administrativo, são estabelecidas regras sobre as condições que o bem imóvel deve cumprir para poder ser considerado propriedade. Essas condições são relativas:

- a. à superfície do bem imóvel, que também pode incluir a superfície de um bem imóvel confinante considerado propriedade rústica, ou que é considerado propriedade rústica juntamente com o primeiro bem imóvel referido, se existir uma ligação histórica estreita entre os dois bens imóveis;
- b. à percentagem mínima da superfície do bem imóvel que deve estar ocupada por espaços naturais, florestais ou por outros espaços arborizados, bem como à natureza dessas áreas naturais, florestais ou outras áreas arborizadas;
- c. à dimensão e a natureza dos terrenos que não estão ocupados por espaços naturais, florestais ou por outros espaços arborizados, estejam ou não conexos com a natureza dos terrenos que confinem diretamente com o bem imóvel;
- d. ao modo e tipo de construção;
- e. ao tipo de utilização que é feita dos terrenos e dos edifícios construídos.

[...]»

6 O artigo 2.º da Lei da beleza natural prevê:

«1. O proprietário que pretender que o seu bem imóvel seja declarado propriedade rústica apresenta um requerimento nesse sentido aos nossos Ministros, por intermédio do nosso Ministro.

[...]

4. Os nossos Ministros pronunciam?se sobre o pedido mediante decisão conjunta.»

7 O artigo 7.º da Lei da beleza natural dispõe:

«1. Se uma aquisição nos termos da [Lei sobre as sucessões] incluir um bem imóvel que seja considerado uma propriedade rústica, e estiverem reunidas as condições previstas no número seguinte, não será cobrada a diferença entre o imposto sobre as doações ou sobre as sucessões devido, mencionado no aviso de liquidação, e o imposto que seria devido se o imóvel fosse avaliado em metade do valor de mercado que teria de lhe ser atribuído no momento da aquisição, se ficasse sujeito à obrigação de, durante um período de 25 anos, ser preservado como tal e de não serem feitos abates de árvores, a não ser na medida do necessário ou do habitual segundo as regras normais de gestão florestal. Se a propriedade for tornada acessível ao público em conformidade com as regras aprovadas pelos nossos Ministros, o valor da referida propriedade é, em derrogação do disposto no período anterior, reduzido a zero.

[...]»

8 O artigo 1.º do decreto de classificação aprovado nos termos da Lei da beleza natural prevê:

«1. No presente decreto considera?se:

a. propriedade rústica: qualquer propriedade referida no artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Lei da beleza natural [...];

b. superfícies arborizadas: as superfícies arborizadas compostas por espécies diferentes dos rebentos para arboricultura, pinheiros de Natal, pomares de perfil baixo ou vimeiros;

c. casa de campo: um bem imóvel que contenha uma fortaleza original, um castelo, uma casa rural ou um solar, incluindo as eventuais dependências, rodeadas por um jardim ou parque histórico de, no mínimo, um hectare, que forma com eles um conjunto arquitetónico cuja configuração seja anterior a 1850 e seja reconhecível, se esse complexo, ou pelo menos um dos seus componentes, for um edifício protegido inscrito num dos registos previstos no artigo 6.º, n.º 1, da Lei de 1988 dos monumentos;

d. espaços naturais:

1º charnecas, turfeiras, pântanos, dunas movediças, campos de dunas, pântanos salgados, canais, sapais, terrenos de aluvião, lodaçais, praias verdes, canaviais, mato, arbustos, pauis, pântanos de turfa, charcos, riachos, pequenos rios, lagoas, cursos de água fechados, ribeiros, nascentes e fontes, desde que estas terras não sejam utilizadas como terreno agrícola;

2º prados calcários, prados floridos de zonas de colinas, zonas arenosas e turfosas ou de zonas fluviais e de argila marinha, prados húmidos pobres, prados de malmequer dos brejos de vales fluviais ou de regiões turfosas ou argilosas, prados húmidos medianamente ricos em substâncias nutritivas, prados secos e áridos de terras altas, prados de dunas secas e pouco calcárias, prados de dunas secas e ricas em calcário e prados húmidos salgados do interior dos diques, desde que estas terras só sejam utilizadas como pastagens ou prados para ceifa e que contenham os tipos de vegetação desses prados.

[...]»

9 O artigo 2.º do decreto de classificação aprovado nos termos da Lei da beleza natural

dispõe:

«1. Para poder ser designada como propriedade rústica, um bem imóvel deve cumprir as seguintes condições:

- a o referido bem imóvel deve ter uma superfície mínima de 5 hectares;
 - b as terras e os espaços aquáticos que compõem o bem imóvel devem formar uma zona compacta;
 - c uma superfície de pelo menos 30% do bem imóvel deve estar coberta de áreas arborizadas ou de espaços naturais;
 - d a utilização que se faça do bem imóvel não deve ser prejudicial para a beleza natural.
2. Se os terrenos, construções e espaços aquáticos que compõem o bem imóvel ou a utilização que se faça dos mesmos prejudicarem a beleza natural, os referidos terrenos, construções e espaços aquáticos não são tidos em consideração no bem imóvel a designar como propriedade rústica.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 Q, residente fiscal neerlandesa, é proprietária de um bem imóvel situado no Reino Unido («The Bean House») que tenciona doar ao seu filho.

11 Nos termos da legislação neerlandesa, essa doação poderá estar total ou parcialmente isenta de imposto desde que, nomeadamente, o imóvel «The Bean House» seja uma propriedade rústica na aceção da Lei da beleza natural e, conseqüentemente, se situe nos Países Baixos.

12 Q solicitou em vão às autoridades fiscais neerlandesas que lhe fosse reconhecido esse estatuto.

13 O órgão jurisdicional de primeira instância, em que Q interpôs recurso, considerou que o direito de isenção do imposto sobre as doações não pode ser limitado às propriedades rústicas situadas nos Países Baixos. Segundo esse órgão jurisdicional, o entrave à livre circulação de capitais que resulta dessa limitação não está justificado pelo interesse desse Estado? Membro em proteger o seu património natural e cultural nem pela necessidade de garantir a eficácia das fiscalizações tributárias.

14 O Raad van State (Conselho de Estado), no qual o Staatssecretaris van Economische Zaken e o Staatssecretaris van Financiën interpuseram recurso de revista, e que também considera estar perante uma restrição à livre circulação de capitais, tem dúvidas quanto às justificações identificadas pelo órgão jurisdicional de primeira instância. As autoridades fiscais neerlandesas defenderam, nesse órgão jurisdicional, que o entrave se justificava pelas dificuldades práticas colocadas pelas fiscalizações tributárias num Estado? Membro diferente dos Países Baixos, nomeadamente a necessidade de verificar se os proprietários respeitam o seu compromisso de conservar a propriedade rústica durante um período de 25 anos. A este respeito, pergunta-se em que medida as autoridades de outros Estados? Membros estão obrigadas a colaborar com as autoridades neerlandesas nas fiscalizações que levam a cabo.

15 Nestas circunstâncias, o Raad van State decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O interesse da conservação da beleza natural nacional e do património histórico-cultural, tal como previsto na [Lei da beleza natural], constitui uma razão imperiosa de interesse geral que justifica um regime nos termos do qual a aplicação de uma isenção do imposto sobre as doações (benefício fiscal) está limitada às propriedades rústicas situadas nos Países Baixos?

2) a) Podem as autoridades de um Estado-Membro, no âmbito de uma averiguação para saber se um imóvel situado noutro Estado-Membro pode ser qualificado de propriedade rústica na aceção da [Lei da beleza natural], invocar a [Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (JO L 84, p. 1)], para solicitar a assistência das autoridades do Estado-Membro onde o imóvel está situado, quando a qualificação como propriedade rústica, com base nessa lei, tem como consequência a concessão de uma isenção do imposto sobre as doações que será devido no momento da doação desse imóvel?

b) Em caso de resposta afirmativa à [segunda questão, alínea a)], deve o conceito de 'inquérito administrativo' previsto no artigo 3.º, n.º 7, da [Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO L 64, p. 1)], ser interpretado no sentido de também incluir uma verificação *in loco*?

c) Em caso de resposta afirmativa à [segunda questão, alínea b)], para efeitos de determinação do conceito de 'inquéritos administrativos' previsto no artigo 5.º, n.º 1, da [Diretiva 2010/24], poder-se-á tomar em consideração a definição do conceito de 'inquérito administrativo' previsto no artigo 3.º, n.º 7, da [Diretiva 2011/16]?

3) Em caso de resposta negativa [à segunda questão, alínea a), à segunda questão, alínea b) ou à segunda questão, alínea c)], deverá o princípio da cooperação leal, previsto no artigo 4.º, n.º 3, TUE, em conjugação com o artigo 167.º, n.º 2, TFUE, ser interpretado no sentido de implicar que, se um Estado-Membro solicitar a outro Estado-Membro que preste a sua colaboração no âmbito de uma averiguação para saber se um imóvel situado nesse outro Estado-Membro pode ser qualificado de propriedade rústica na aceção de uma lei que tem por objetivo a preservação e a proteção da beleza natural nacional e do património histórico-cultural, o Estado-Membro requerido está obrigado a prestar essa colaboração?

4) Pode uma restrição à livre circulação de capitais ser justificada pela necessidade de garantir a eficácia da fiscalização tributária, se tal eficácia [...] apenas puder ser posta em causa pelo facto de as autoridades nacionais se deverem deslocar a outro Estado-Membro, durante um período de 25 anos, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, da [Lei da beleza natural], para aí realizarem a necessária fiscalização?»

Quanto às questões prejudiciais

16 Com as suas questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, por força da qual uma isenção do imposto sobre as doações relativo a determinados espaços protegidos está limitada aos espaços protegidos situados no território do referido Estado-Membro.

17 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.

18 O Tribunal de Justiça já decidiu que o tratamento fiscal das doações, quer incidam sobre montantes em dinheiro, bens imóveis ou bens móveis, está abrangido pelo âmbito de aplicação das disposições do Tratado FUE relativas aos movimentos de capitais, com exceção dos casos em que os elementos que as integram se situem no interior de um só Estado-Membro (v. acórdão Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 20).

19 Daqui resulta que uma situação, como a que está em causa no processo principal, em que um residente num Estado-Membro faz uma doação que tem por objeto um bem imóvel situado noutro Estado-Membro entra no âmbito de aplicação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

20 O Tribunal de Justiça já declarou, em matéria de imposto sobre as sucessões, que a sujeição da concessão de benefícios fiscais à condição de o bem adquirido por via sucessória se situar no território nacional constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE (v. acórdão Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.os 28 a 35). Do mesmo modo, no caso das doações, as medidas que têm o efeito de diminuir o valor da doação de um residente num Estado-Membro diferente do Estado-Membro onde se encontram os bens em causa e que tributa a doação dos mesmos constituem também uma restrição dessa natureza (v. acórdão Mattner, EU:C:2010:216, n.º 26).

21 Por conseguinte, uma vez que disposições nacionais como as que estão em causa no processo principal subordinam a aplicação de uma isenção do imposto sobre as doações à condição de o bem imóvel em causa se situar no território nacional, a carga fiscal mais pesada que recai sobre a doação efetuada por um residente num Estado-Membro, quando a referida doação tem por objeto um imóvel situado noutro Estado-Membro, constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

22 Para que se possa considerar que essa restrição é compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário, nomeadamente, que a diferença de tratamento diga respeito a situações que não sejam objetivamente comparáveis, devendo apreciar-se essa comparabilidade à luz do objetivo e do conteúdo das disposições nacionais em causa no processo principal (v. acórdão X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, n.os 20 e 22).

23 Ora, o Tribunal de Justiça considera que é o que acontece no litígio em causa no processo principal.

24 Com efeito, o objetivo da isenção do imposto sobre as doações estabelecida no regime neerlandês em causa no processo principal consiste em proteger a integridade das propriedades rústicas típicas da paisagem neerlandesa tradicional («landgoed») contra as divisões ou as desvirtuações que podem resultar da obrigação, que pode recair sobre os donatários, de desmembrar a propriedade, ou ceder uma parte da mesma, ou de a explorar de uma forma que prejudique o seu carácter específico, para pagar o imposto que incide sobre a referida transmissão.

25 Assim, como o próprio órgão jurisdicional de reenvio salientou, o benefício fiscal concedido no caso da transmissão de um «landgoed» prossegue um objetivo de preservação dos espaços naturais nacionais que engloba o objetivo de preservação do património cultural e histórico. Este objetivo pode deduzir-se, em especial, tanto da definição de propriedade rústica que figura no artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Lei da beleza natural, segundo a qual as superfícies ocupadas por uma casa ou outros edifícios adequadas ao carácter da propriedade podem ser consideradas parte integrante da propriedade, como da definição de «casa de campo» que faz parte de um «landgoed»

que figura no artigo 1.º do decreto de classificação, nos termos do qual o complexo deve ser rodeado por um jardim ou por um parque histórico cuja configuração seja anterior a 1850 e deve ser composto pelo menos de um elemento que constitua um monumento protegido na aceção do artigo 6.º, n.º 1, da Lei dos monumentos de 1988.

26 Decorre dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a doação em causa no processo principal se refere a uma propriedade rústica situada no Reino Unido, com cerca de 18 hectares, que inclui monumentos protegidos nos termos da legislação aplicável nesse Estado?Membro.

27 Contudo, tendo em conta o objetivo prosseguido pela legislação nacional em causa, não se pode considerar que um sujeito passivo que tem a intenção de doar um «landgoed» que inclui uma «casa de campo» esteja numa situação objetivamente comparável à de um sujeito passivo que pretende, como sucede no processo principal, doar uma propriedade rústica situada no território de outro Estado?Membro, mesmo que esta inclua monumentos protegidos nos termos da legislação aplicável nesse outro Estado?Membro. Com efeito, uma vez que o benefício fiscal em causa no processo principal visa preservar a integridade de determinadas propriedades que fazem parte do património cultural e histórico nacional, a desvantagem que daí resulta para o sujeito passivo que se encontra na segunda das situações descritas é, pois, inerente ao objetivo prosseguido pelo legislador neerlandês.

28 Como se declarou no n.º 33 do acórdão proferido hoje no processo X (C?87/13), um entendimento diverso só seria possível na situação em que esse sujeito passivo provasse que uma propriedade, apesar de estar situada no território de um Estado?Membro que não seja o Reino dos Países Baixos, constitui ainda assim um elemento do património cultural e histórico neerlandês, e que essa circunstância poderia torná-lo suscetível de ser objeto, se não fosse a sua extraterritorialidade, da proteção conferida pela Lei da beleza natural.

29 Em face das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado?Membro, como a que está em causa no processo principal, por força da qual a isenção do imposto sobre as doações que incide sobre determinadas propriedades protegidas, por estas pertencerem ao património cultural e histórico nacional, está limitada às propriedades situadas no território desse Estado?Membro, desde que não sejam excluídas dessa isenção propriedades suscetíveis de integrarem o património cultural e histórico do referido Estado?Membro, apesar de estarem situadas no território de outro Estado?Membro.

Quanto às despesas

30 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 (Segunda Secção) declara:

O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, por força da qual a isenção do imposto sobre as doações que incide sobre determinadas propriedades protegidas, por estas pertencerem ao património cultural e histórico nacional, está limitada às propriedades situadas no território desse Estado-Membro, desde que não sejam excluídas dessa isenção propriedades suscetíveis de integrarem o património cultural e histórico do referido Estado-Membro, apesar de estarem situadas no território de outro Estado-Membro.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.