

**Processo C-394/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

18 de agosto de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia,  
Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

20 de julho de 2020

**Recorrente:**

XY

**Recorrido:**

Finanzamt V

[*Omissis*]

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF**

[*Omissis*]

DESPACHO

no processo

XY

– Impugnante –

[*Omissis*]

contra

Finanzamt V  
[*omissis*]

– demandado –

relativo ao pagamento de imposto sucessório

A 4.<sup>a</sup> Secção [*omissis*]

[*Omissis*]

Decidiu em 20 de julho de 2020:

A instância é suspensa.

São submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

Devem os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) ser interpretados no sentido de que se opõem ao regime jurídico do imposto sucessório de um Estado-Membro que, relativamente ao cálculo daquele imposto, prevê que, no caso de transmissão de terrenos situados nesse Estado-Membro, o valor da isenção aplicável à matéria coletável do imposto, se o autor da sucessão, à data da sua morte, e o herdeiro, nessa mesma data, tiverem o seu domicílio ou residência habitual noutro Estado-Membro, é inferior ao valor da isenção que se aplicaria se pelo menos um deles tivesse nessa data o seu domicílio ou residência habitual no primeiro daqueles Estados-Membros?

Devem os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE ser interpretados no sentido de que se opõem ao regime jurídico do imposto sucessório de um Estado-Membro que, relativamente ao cálculo daquele imposto, prevê que as obrigações decorrentes do cumprimento da legítima no caso de transmissão de terrenos situados no território nacional não são dedutíveis se o autor da sucessão, à data da sua morte, e o herdeiro, nessa mesma data, tiverem o seu domicílio ou residência habitual noutro Estado-Membro, ao passo que essas obrigações seriam integralmente dedutíveis ao valor dos bens transmitidos a título de herança se, pelo menos um deles, na data da morte do autor da sucessão, tivesse o seu domicílio ou residência habitual no primeiro daqueles Estados-Membros?

Esta decisão é irrecorrível.

### **Fundamentos:**

#### **I.**

1. A impugnante é uma nacional austríaca e reside desde 2014 na Áustria. É filha do de cujus E, que era nacional austríaco e residia na Áustria.

2. O de cujus era proprietário de três imóveis edificadas na cidade de F e de um terreno não edificado na cidade de G.
3. O de cujus instituiu por testamento a impugnante como sua única herdeira. A favor de sua mulher, Ef, e do seu filho, S, instituiu apenas uma obrigação pecuniária a cargo da herdeira. O de cujus faleceu na Áustria em 12 de agosto de 2018.
4. A impugnante obrigou-se por contrato sucessório sobre a legítima, após o falecimento do de cujus e como sua herdeira única, a pagar a Ef e a S, a título da legítima respetiva, os montantes de 1 700 000 euros e 2 850 000 euros. Na sua declaração de imposto sucessório entregue ao Finanzamt (Serviço de Finanças) requereu a dedução de 43 % dos encargos respeitantes às legítimas, como obrigações da herança, no montante total de 1 956 500 euros, ao valor da sua aquisição *mortis causa*. Chegou a este montante a partir do valor proporcional dos bens imóveis que lhe foram deixados em herança sujeitos a imposto na Alemanha, que declarou por um montante de 4 970 000 euros e correspondentes a 43 % o valor da totalidade do património que herdou, no valor total de 11 592 598,10 euros. O valor do património não sujeito a imposto sucessório na Alemanha (capital financeiro e um terreno m Espanha), foi declarado pela autora pelo valor de 6 622 598,10 euros.
5. O Finanzamt, demandado, liquidou à impugnante o montante de 642 333 euros de imposto sucessório. Para esse efeito, aplicou o imposto sucessório apenas aos imóveis situados na Alemanha. O Finanzamt recusou a dedução do valor das legítimas como encargos da herança, pelo facto de estes não terem relação económica com os referidos imóveis. Além disso, o Finanzamt em vez de aplicar na liquidação do imposto sucessório o valor isento de imposto aplicável aos filhos de 400 000 euros previsto no § 16, n.º 1, ponto 2, da Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [Lei do Imposto sobre Sucessões e Doações (ErbStG)], reduziu esse valor em 228 511 euros, fixando o valor da isenção em de 171 489 euros, nos termos do § 16, n.º 2, da ErbStG.
6. Na sua impugnação, a impugnante pede a redução do imposto sucessório para 227 181 euros, alegando ter direito à aplicação integral do valor de isenção de 400 000 euros previsto no § 16, n.º 1, ponto 2, da ErbStG. Segundo a demandante, o n.º 2 do § 16 da ErbStG é contrário ao direito da União; segundo a demandante, é também contrário ao direito da União o facto de não lhe ser permitida a dedução, pelo menos proporcional, da obrigação do pagamento das legítimas como encargo da herança, pelo montante que declarou de 1 956 500 euros.
7. O Finanzamt alega que, nos termos do n.º 2 do § 16 da ErbStG, o montante isento previsto no n.º 1 do § 16 deve ser parcialmente reduzido. Em virtude do § 10, n.º 6, segunda frase, da ErbStG os valores correspondentes às legítimas a pagar pela autora não podem ser deduzidos, porque não têm uma relação económica direta com os bens patrimoniais pertencentes à herança.

## II.

8 São relevantes para a decisão prejudicial as seguintes disposições da Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [Lei alemã do Imposto sobre Sucessões e Doações (ErbStG)], na versão do Aviso de 27 de fevereiro de 1997 [*omissis*], alterado, por último, pelo artigo 4.º da Lei de 23 de junho de 2017:

9. § 1 Atos sujeitos a imposto

(1) Estão sujeitos a imposto sobre sucessões (e doações):

1. as transmissões *mortis causa*;

2. as doações *inter vivos*;

[...]

10. § 2 Sujeição pessoal

(1) A obrigação tributária constitui-se:

1. nos casos do § 1, n.ºs 1 a 3, se o autor da sucessão à data da sua morte, o doador no momento da realização da doação, ou o beneficiário, no momento da constituição da obrigação tributária (§ 9), for residente na Alemanha, relativamente à totalidade do património transmitido (obrigação tributária ilimitada). Consideram-se residentes na Alemanha:

a) as pessoas singulares que tenham domicílio na Alemanha ou aí residam habitualmente,

b) nacionais alemães que, não tendo domicílio na Alemanha, não residam permanentemente no estrangeiro há mais de cinco anos,

[...]

3. Em todos os outros casos, relativamente aos bens transmitidos que se considerem situados na Alemanha, no sentido do § 121 da Bewertungsgesetzes [Lei de Avaliação Fiscal] (obrigação tributária limitada).

[...]

11. § 3 Transmissão *mortis causa*

(1) Considera-se transmissão *mortis causa*:

1. a transmissão a título de herança [...], a título de legado [...], ou com base na reclamação do direito à legítima (§§ 2303 e segs. do Código Civil);

12. § 9 Constituição da obrigação tributária

(1) A obrigação tributária constitui-se:

1. no caso de transmissão *mortis causa*, no momento da morte do autor da sucessão [...]

13. § 10 Transmissão sujeita a imposto

(1) Considera-se transmissão sujeita a imposto o incremento patrimonial do beneficiário, desde que não isento [...] Nos casos previstos no § 3 considera-se incremento patrimonial o montante resultante [...] do valor da totalidade da massa hereditária sujeita a imposto nos termos da presente lei, após dedução das obrigações da herança passíveis de dedução previstas nos n.ºs 3 a 9 [...]

(5) São dedutíveis ao valor da transmissão, se o contrário não resultar dos n.ºs 6 a 9, as seguintes obrigações da herança:

1. as dívidas do autor da sucessão [...];
2. as obrigações resultantes de legados, de encargos hereditários, de legítimas reclamadas e dos direitos hereditários dos filhos fora do casamento [...]

(6) Não são dedutíveis as dívidas e encargos economicamente ligados aos bens do património que não estão sujeitos a imposto nos termos da presente lei. Se a sujeição a imposto for limitada a determinados bens do património (§ 2, n.º 1, ponto 3 [...]), só são dedutíveis as dívidas e encargos a eles economicamente ligados.

14. § 15 Classes do imposto

(1) Existem as seguintes 3 classes do imposto, consoante a relação do beneficiário com o autor da sucessão ou o doador:

Classe I:

1. cônjuge e companheiro,
2. filhos e adotados, [...]

15. § 16 Montantes isentos

(1) Ficam isentas, em caso de obrigação tributária ilimitada (§ 2, n.º 1, ponto 1 e n.º 3), as aquisições

1. pelo cônjuge e companheiro, até 500 000 euros;
2. pelos filhos, no sentido do imposto da classe I, n.º 2, e pelos filhos de filhos já falecidos no sentido da classe I, n.º 2, até 400 000 euros;

[...]

(2) No caso de obrigação tributária limitada (§ 2, n.º 1, ponto 3) o montante isento é reduzido de um montante proporcional. Esse montante corresponde à relação entre a soma do valor do património adquirido no mesmo momento não abrangido pela obrigação tributária limitada com o valor das vantagens patrimoniais não abrangidas pela obrigação tributária limitada obtidas pela mesma pessoa nos últimos dez anos, por um lado, e o valor da totalidade do património herdado pela mesma pessoa nos últimos dez anos. As heranças mais antigas contam pelo seu valor original.

16. § 37 Aplicação da Lei

[...]

(14) [...] Os n.ºs 1 e 2 do § 16, na versão em vigor em 25 de junho de 2017, são aplicáveis às aquisições sujeitas a imposto após 24 de junho de 2017.

17. É ainda relevante a seguinte norma da Lei das Avaliações (BewG) na versão do Aviso de 1 de fevereiro de 1991 [*omissis*], alterado por último pelo artigo 2 da Lei de 4 de novembro de 2016 [*omissis*]:

§121 Património situado na Alemanha

Considera-se património situado na Alemanha:

1. os terrenos agrícolas e florestais;
2. os imóveis situados na Alemanha; [...]

18. Do ponto de vista do direito civil são ainda relevantes as seguintes normas do Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie [Código Civil de todos os territórios alemães da monarquia austríaca (ABGB)] [*omissis*], alterado por último pelo artigo 6.º da Lei federal publicada em 13 de novembro de 20):

19. § 756.

A legítima é a parte do valor do património do de cujus que deve ser atribuída aos herdeiros legítimos.

20. § 757.

Herdeiros legítimos são os filhos, o cônjuge ou companheiro registado do de cujus.

21. § 759.

A legítima de cada herdeiro legitimário corresponde a metade da herança que lhe caberia na sucessão legal.

22. §761.

(1) A legítima deve ser satisfeita em dinheiro [...]

23. § 764.

(1) A legítima é paga a partir da massa hereditária pelos herdeiros [...]

24. § 765.

(1) Os herdeiros legitimários adquirem o direito à legítima para si e para os seus herdeiros com a morte do de cujus.

(2) Os herdeiros legitimários só podem reclamar o seu direito ao pagamento da legítima dentro do ano posterior à morte do de cujus.

25. § 778.

(1) A pedido dos herdeiros legitimários, para cálculo da legítima, o património hereditário deve ser rigorosamente descrito e avaliado.

(2) A avaliação é feita à data da morte do de cujus. Os herdeiros legitimários têm direito aos juros de mora legais até ao cumprimento da legítima.

26. São ainda relevantes as seguintes normas do Código Civil alemão (BGB), na versão do Aviso de 2 de janeiro de 2002 [*omissis*]:

27. § 2303 herdeiros legitimários; valor da legítima

(1) Se um descendente do de cujus for excluído da sucessão por disposição testamentária, pode reclamar do herdeiro o pagamento da legítima. A legítima corresponde a metade do valor da quota hereditária legal [...]

28. § 2311 valor da herança

(1) A legítima é determinada com base nos bens da massa hereditária e respetivo valor à data da abertura da herança [...]

(2) O valor da herança é determinado por avaliação. A avaliação que tenha sido feita pelo de cujus não é aplicável.

### III.

29. A Secção suspende a impugnação nela pendente [*omissis*] e submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nos termos do artigo 267.º, segundo parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) as

questões formuladas na parte decisória para decisão prejudicial. A decisão sobre a impugnação depende da resposta a estas questões.

30. Esta Secção tem dúvidas sobre se o § 16, n.º 2, da ErbStG é compatível com o artigo 63.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 65.º, TFUE.
31. O legislador alemão, em reação ao Acórdão do TJUE de 8 de junho de 2016 no processo C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412), introduziu um novo regime no § 16, n.º 2. Segundo este novo regime, no caso de aquisições relativamente às quais se tenha constituído o imposto após 24 de Junho de 2017 (§ 37, n.º 14, da ErbStG), a isenção prevista no § 16, n.º 1, da ErbStG deve ser reduzido de um montante calculado nos termos do § 16, n.º 2, segunda e terceira frases, da ErbStG.
32. Esta Secção tem dúvidas de que este novo regime possa ser compatibilizado com os artigos 63.º e 65.º TFUE, tal como interpretados pelo TJUE. O TJUE já decidiu que o desfavorecimento do adquirente através do valor menos elevado da isenção, à época de apenas 2 000 euros, previsto no § 16, n.º 2, da ErbStG na versão do artigo 1.º da Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts [Lei de Reforma do Imposto sobre Sucessões e da Lei de Avaliação de Bens], de 24 de dezembro de 2008 ((Bundesgesetzblatt I, p. 3018) no caso de obrigação tributária limitada (§ 2, n.º 1, ponto 3 da ErbStG) não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão (Acórdão do TJUE de 17 de outubro de 2013, C-181/12 ECLI:EU:C:2013:662, n.º 61). Além disso, numa ação de incumprimento do Tratado respeitante à antiga versão do § 16, n.º 2, da ErbStG, o TJUE decidiu que não existe nenhuma justificação para tratar de forma diferente as aquisições no caso de obrigações tributárias ilimitadas e limitadas (Acórdão do TJUE de 4 de setembro de 2014, 2014 Rs. C-211/13 ECLI:EU:C:2014:2148, n.ºs 49 e segs.). Além disso o advogado-geral P. Mengozzi alegou nos n.ºs 84 e seguintes das suas conclusões proferidas em 12 de junho de 2013 no processo C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) que a isenção do § 16, n.º 1, ponto 1, da ErbStG deve ser concedida sem redução ao adquirente no caso de obrigação tributária limitada. O advogado-geral P. Mengozzi recusou a redução dessa isenção, embora, segundo as explicações do tribunal de reenvio no n.º 16 da decisão de reenvio de 2 de abril de 2012 que deu origem ao processo C-181/12, tenha sido ponderada a concessão de uma isenção na proporção de 62 %.
33. Esta Secção tem também dúvidas de que o § 10, n.º 6, segunda frase, da ErbStG seja compatível com o artigo 63.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 65.º TFUE.
34. No caso em apreço estamos perante um caso de obrigação tributária limitada, porque, na data da morte do autor da sucessão, nem este nem a impugnante tinham o seu domicílio ou residiam habitualmente na Alemanha (§ 2, n.º 1, ponto 3, primeira frase da ErbStG). O Finanzamt sujeito a imposto apenas o património situado na Alemanha (§ 121, ponto 2, da BewG).



35. O § 10, n.º 6, segunda frase, da ErbStG tem como consequência, no caso em litígio, que a impugnante não possa deduzir do valor da sua aquisição *mortis causa*, a título de obrigações da herança, nos termos do § 10, n.º 5, ponto 2, da ErbStG, as obrigações que teve de cumprir relativamente às legítimas da sua mãe e do seu irmão. Pois nos termos do § 10, n.º 6, segunda frase, da ErbStG, nos casos de obrigação tributária limitada, em que a tributação incide apenas sobre determinados elementos do património (§ 2, n.º 1, ponto 3 da ErbStG), apenas as dívidas e encargos a eles economicamente ligados são dedutíveis.
36. Segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof alemão (BFH) apenas existe a ligação económica prevista no § 10, n.º 6, primeira e segunda frases, da ErbStG se as obrigações ou encargos puderem ser imputados a determinados bens da herança. O cálculo da legítima com base no valor da herança (§ 2311 BGB) não constitui uma ligação económica neste sentido, mas apenas uma ligação jurídica da obrigação de pagar a legítima aos elementos do património hereditário [*omissis*].
37. Na opinião desta Secção, o mesmo se aplica no caso em apreço, ao direito à legítima da mãe e do irmão da impugnante previsto no direito austríaco. Estes direitos também não podem ser imputados a determinados elementos do património hereditário. Além disso, segundo o § 756 do ABGB, a legítima é apenas uma fração do valor do património do de cujus que deve ser atribuída aos herdeiros legitimários. Segundo o § 759 do ABGB, a legítima do herdeiro legitimário corresponde a metade do que lhe caberia na sucessão legal. Segundo o § 761, n.º 1, primeira frase, do ABGB, a legítima deve ser paga em dinheiro.
38. O § 10, n.º 6, segunda frase da ErbStG conduz assim, neste caso, a que a impugnante não possa sequer deduzir um montante parcial do valor que teve de pagar a título de legítima a sua mãe e ao seu irmão como dívida da herança, nos termos do § 10, n.º 5, ponto 2, da ErbStG. Se o autor da sucessão ou a impugnante tivessem, à data da morte daquele, domicílio ou residência habitual na Alemanha existiria uma obrigação tributária ilimitada (§ 2, n.º 1, segunda frase, alínea a) da ErbStG) e a impugnante poderia deduzir ilimitadamente ao valor da sua aquisição *mortis causa* as legítimas da sua mãe e do seu irmão como obrigações da herança, nos termos do § 10, n.º 5, ponto 2, da ErbStG.
39. Na opinião desta Secção é duvidoso que este tratamento diferenciado das pessoas que residem na Alemanha relativamente às que não residem na Alemanha no § 10, n.º 6, segunda frase, da ErbStG possa ser compatibilizado com o artigo 63.º, em conjugação com o artigo 65.º TFUE. O TJUE já decidiu, relativamente a heranças, que entre as medidas proibidas pelo artigo 63.º TFUE, por serem restrições aos movimentos de capitais, se incluem as que têm por efeito diminuir o valor da sucessão de um residente num Estado-Membro que não seja o Estado em cujo território se encontram os bens sujeitos a tributação nesse Estado em virtude da transmissão *mortis causa* (Acórdãos do TJUE de 23 de fevereiro de 2006, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, n.º 44; de 17 de outubro de 2013, C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, n.º 23, e de 26 de maio de 2016, C-244/15,

ECLI:EU:C:2016:359 n.º 28). Segundo esta jurisprudência, não é permitido tratar de forma diferente, do ponto de vista da tributação, a herança de uma pessoa que à data da sua morte era residente na Alemanha e a herança das pessoas que nessa data eram residentes no estrangeiro, através, por exemplo, de disposições sobre a limitação da dedutibilidade das obrigações da herança (Acórdãos do TJUE de 11 de dezembro de 2003, C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, n.º 76; de 11 de setembro de 2008, C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, n.º 46; de 11 de setembro de 2008, C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, n.º 38).

[*Omissis*]

DOCUMENTO DE TRABALHO