

Processo C-670/21**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

9 de novembro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

2 de setembro de 2021

Demandante:

BA

Demandada:

Finanzamt X

Objeto do processo principal

Imposto sucessório – Cálculo – Regulamentação nacional segundo a qual um imóvel situado num país terceiro é tido em conta pelo seu valor integral, ao passo que um imóvel situado no território nacional, num Estado-Membro da União Europeia ou num Estado parte no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu é tido em conta por apenas 90 % do seu valor – Compatibilidade com o artigos 63.º e segs. TFUE

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questão prejudicial

Devem os artigos 63.º, n.º 1, 64.º e 65.º TFUE ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro em matéria de cobrança do imposto sucessório que, para efeitos do cálculo do imposto

sucessório, prevê que um imóvel privado, situado num país terceiro (neste caso, o Canadá) e arrendado para fins habitacionais é tido em conta pelo seu valor integral, ao passo que um imóvel privado situado no território nacional, num Estado-Membro da União Europeia ou num Estado parte no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu e arrendado para fins habitacionais é tido em conta por apenas 90 % do seu valor para efeitos do cálculo do imposto sucessório?

Disposições de direito internacional invocadas

Convenção entre a República Federal da Alemanha e o Canadá destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e de alguns outros impostos, de prevenir a evasão fiscal e de prestar assistência em matéria de impostos (CDT Canadá 2001), especificamente, artigo 26.º, n.º 4

Disposições de direito da União invocadas

TFUE, especificamente artigo 63.º, n.º 1, artigo 64.º e artigo 65.º

Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (88/361/CEE) (este artigo foi revogado pelo Tratado de Amesterdão)

Disposições de direito nacional invocadas

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Lei do Imposto sobre as Sucessões e Doações, na redação que lhe foi dada pela Lei da reforma do direito do imposto sobre as sucessões e da avaliação de bens) de 24 de dezembro de 2008 (a seguir «ErbStG 2009»), especificamente § 13c

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 O autor da sucessão, que faleceu em 2016, deixou ao demandante, seu filho, designadamente, imóveis no Canadá. Os imóveis localizados no Canadá estão arrendados para fins habitacionais e fazem parte do património privado. Em vida, o autor da sucessão tinha o seu domicílio na Alemanha, onde o demandante também residia no momento da abertura da sucessão. O demandante aceitou a herança.
- 2 O demandante solicitou que os imóveis no Canadá fossem tributados apenas em 90 % do seu valor, ao abrigo do § 13c, n.º 1, da ErbStG 2009. A Administração Tributária demandada indeferiu este pedido. A ação intentada no órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto essa decisão.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 3 Segundo o § 13c, n.º 1, da ErbStG 2009, para efeitos do cálculo do imposto sucessório, no caso dos imóveis, apenas é tido em conta, em determinadas condições, 90 % do seu valor. Esta disposição só não é aplicável a bens imóveis situados no Canadá porque se aplica unicamente a imóveis situados no território nacional, num Estado-Membro da União Europeia ou num Estado parte no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (§ 13c, n.º 3, ponto 2, da ErbStG 2009). Assim, mesmo que preencham as restantes condições do § 13c, os bens imóveis situados num país terceiro devem ser sempre considerados pelo seu valor integral.
- 4 Tal poderia constituir uma restrição à circulação de capitais inadmissível na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.
- 5 O Tribunal de Justiça já declarou que as sucessões, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida, são abrangidas pela rubrica XI do anexo I da Diretiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», e que as sucessões que tenham por objeto bens imóveis constituem movimentos de capitais na aceção do artigo 63.º TFUE (v. quanto ao artigo 56.º CE, Acórdão de 15 de outubro de 2009, Fernandez, C- 35/08, EU:C:2009:625, n.º 18; quanto ao artigo 63.º TFUE, Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, n.º 20).
- 6 Nos termos do artigo 63.º, n.º 1, TFUE são proibidas todas as medidas que são de molde a dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado-Membro ou num país terceiro ou a dissuadir os residentes do referido Estado-Membro de os fazerem noutros Estados (v. Acórdão de 22 de janeiro de 2009, Steko Industriemontage, C- 377/07, EU:C:2009:29, n.º 23). Entre essas medidas figuram, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, as que são suscetíveis de dissuadir os contribuintes de conservar bens económicos situados noutro Estado-Membro ou num país terceiro.
- 7 Uma medida que restringe a livre circulação de capitais, diminuindo o valor da sucessão porque o imposto sucessório é mais elevado pelo facto de os bens estarem situados num país terceiro, parece, por conseguinte, constituir uma restrição que, em princípio, é proibida.
- 8 É duvidoso que tal restrição à livre circulação de capitais seja permitida no âmbito da cláusula de *standstill* prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE ou que possa ser justificada ao abrigo do artigo 65.º TFUE.
- 9 O artigo 64.º, n.º 1, TFUE não se aplica ao benefício previsto no § 13 da ErbStG 2009, uma vez que este não existia em 31 de dezembro de 1993. De facto, foi introduzido na ordem jurídica alemã pela primeira vez com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2009.

- 10 Nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE 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 situação idêntica no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.
- 11 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, esta disposição deve ser interpretada de forma estrita, uma vez que constitui uma exceção ao princípio fundamental da livre circulação de capitais. Não pode, portanto, 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 no qual invistam os seus capitais, será automaticamente compatível com o Tratado (Acórdãos de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 40, de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, n.º 57, de 11 de setembro de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, n.º 51, e de 22 de abril de 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 32). A própria derrogação prevista no artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE é limitada pelo disposto no artigo 65.º, n.º 3, TFUE, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o artigo 65.º, n.º 1, TFUE não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e de pagamentos, tal como definida no artigo 63.º TFUE (Acórdãos de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 41, de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, n.º 58, e de 22 de abril de 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 33).
- 12 Uma legislação fiscal nacional que, para efeitos do cálculo do imposto sucessório, procede a uma distinção consoante os bens em causa se situem no território nacional, num Estado-Membro da União Europeia ou num Estado parte no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu ou num país terceiro, só pode ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais se a diferença de tratamento disser respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por um motivo imperioso de interesse geral (jurisprudência constante, v. Acórdãos de 30 de junho de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, e de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662).
- 13 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a situação do caso em apreço, que diz respeito a um bem imóvel situado num país terceiro, é objetivamente comparável a uma situação em que o imóvel está situado no território nacional ou num Estado-Membro da União Europeia. As situações só diferem quanto à localização do imóvel. No entanto, a situação no estrangeiro não parece, só por si, justificar um tratamento fiscal menos favorável (v., *mutatis mutandis*, Acórdão de 22 de abril de 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 38). Isto é válido em especial porque, no caso de imóveis sujeitos a uma obrigação tributária ilimitada, os que estiverem situados em países terceiros fora do EEE são considerados do mesmo modo como aquisição tributável por força do § 10, n.º 1, da ErbStG 2009. Se o legislador equipara os adquirentes desses bens aos adquirentes de bens

nacionais e/ou do EEE, não pode, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, tratar os adquirentes de modo diferente no âmbito dessa tributação no que diz respeito à avaliação reduzida de bens imóveis.

- 14 Uma justificação da restrição prevista no artigo 65.º, n.º 1, alínea b), TFUE, especialmente no que respeita à prevenção de infrações às disposições legais e administrativas nacionais no domínio do direito fiscal, parece igualmente duvidosa, uma vez que, nos termos do artigo 26.º, n.º 4, da CDT Canadá 2001, a troca de informações entre a Alemanha e o Canadá pode ser utilizada para todos os impostos cobrados num Estado Contratante. Para o órgão jurisdicional de reenvio não é claro se essa troca de informações suscita dificuldades.
- 15 Também não há, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, razões imperiosas de interesse geral na aceção do artigo 65.º, n.º 2, TFUE que justifiquem objetivamente uma restrição.

DOCUMENTO DE TRABALHO