

# RECOMENDAÇÕES

## RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO

de 15 de Dezembro de 2011

relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões

(2011/856/UE)

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 292.º,

Considerando o seguinte:

- (1) A maioria dos Estados-Membros aplica impostos aquando da morte de uma pessoa, nomeadamente impostos sobre as sucessões e impostos sobre os bens imobiliários, ao passo que noutros Estados-Membros a tributação destas duas realidades pode ser feita noutra sede, como através do imposto sobre o rendimento. Todos os impostos aplicados após a morte de uma pessoa são a seguir designados por «impostos sobre as sucessões».
- (2) A maior parte dos Estados-Membros que aplicam impostos sobre as sucessões aplicam igualmente impostos que incidem sobre as doações efectuadas entre vivos.
- (3) Os Estados-Membros podem tributar as sucessões com base em diferentes elementos de conexão. Podem fazê-lo com base em elementos de conexão pessoais, como a residência, o domicílio ou a nacionalidade do falecido, ou a residência, o domicílio ou a nacionalidade do herdeiro, ou com base em ambas as conexões. Alguns Estados-Membros podem aplicar um ou mais destes elementos ou medidas anti-abuso que envolvam um conceito alargado de domicílio ou de residência para efeitos fiscais.
- (4) Para além da tributação com base em elementos de conexão pessoais, os Estados-Membros podem aplicar o imposto sobre as sucessões aos activos que dependam das suas jurisdições respectivas. O imposto pode ser aplicado nesta base, mesmo se nem o falecido nem o herdeiro tiverem uma conexão pessoal com o país de localização.
- (5) Existe um número cada vez maior de cidadãos da União que, durante a sua vida, se desloca de um país para outro no interior da União para nele viver, estudar, trabalhar e usufruir da sua reforma, e que adquire bens e investe em activos em países que não o seu país de origem.
- (6) Se estas situações derem origem a sucessões transfronteiras devido à morte de uma pessoa, mais de um Estado-Membro pode ter o direito de aplicar impostos sobre as sucessões.
- (7) Os Estados-Membros dispõem de poucas convenções bilaterais para evitar a dupla ou múltipla tributação de sucessões.
- (8) A maioria dos Estados-Membros, através de legislação ou de práticas administrativas, adoptadas unilateralmente a nível nacional, prevê um desagramento da dupla tributação sobre as sucessões estrangeiras.
- (9) No entanto, esses sistemas nacionais de desagramento fiscal das sucessões estrangeiras, regra geral, são espartilhados por algumas limitações. Podem, nomeadamente, ter um âmbito de aplicação limitado no que se refere aos impostos e às pessoas abrangidas. Podem não permitir o crédito dos impostos anteriormente pagos relativos à mesma sucessão ou dos impostos aplicados a nível local ou regional em vez de a nível nacional, ou ainda de todos os impostos cobrados por outros países aquando do óbito. Podem prever o desagramento apenas em relação aos impostos estrangeiros pagos sobre certos bens imobiliários estrangeiros. Podem não possibilitar qualquer desagramento referente a impostos estrangeiros incidentes sobre um bem imobiliário situado num país que não o do herdeiro ou do falecido; Podem excluir a tributação estrangeira incidente sobre activos localizados no território do Estado-Membro que concede o desagramento. Os sistemas nacionais de desagramento também podem revelar-se inadequados por não terem em conta as incompatibilidades com as normas relativas ao imposto sobre sucessões noutros Estados-Membros, designadamente no que respeita à noção de um activo local e de um activo estrangeiro, ao calendário da transferência dos activos e à data em que o imposto é devido. Por último, a decisão de desagramento fiscal pode ser exercida discricionariamente pela autoridade competente, não havendo, por conseguinte, qualquer garantia relativamente à sua concessão.
- (10) A ausência de mecanismos adequados para evitar a tributação cumulativa das sucessões pode conduzir a níveis de tributação globais consideravelmente mais elevados do que os aplicáveis em situações puramente internas num ou noutro dos Estados-Membros envolvidos.
- (11) Este facto pode impedir os cidadãos da UE de tirar pleno partido do seu direito de circular e de operar livremente através das fronteiras da União. Também poderá criar dificuldades em relação à transferência de pequenas empresas após a morte dos respectivos proprietários.

- (12) Apesar de as receitas dos impostos sobre as sucessões representarem uma percentagem relativamente baixa das receitas fiscais globais dos Estados-Membros, sendo ainda mais baixa a percentagem referente aos casos transfronteiras, a dupla tributação das sucessões pode ter um impacto significativo sobre os indivíduos afectados.
- (13) Actualmente, a dupla tributação das sucessões não é objecto de qualquer solução exaustiva a nível nacional, a nível bilateral ou no âmbito da legislação da União. A fim de assegurar o bom funcionamento do mercado interno, deve ser incentivado um sistema mais abrangente para evitar a dupla tributação das sucessões em casos transfronteiras.
- (14) Deve ser estabelecida uma ordem de prioridade dos direitos de tributação ou, inversamente, de concessão de desagravamento nos casos em que dois ou mais Estados-Membros tributam em sede de impostos sobre as sucessões a mesma matéria colectável.
- (15) Regra geral, e em conformidade com a prática predominante seguida a nível internacional, os Estados-Membros em que se situem os bens imobiliários e os bens da empresa de um estabelecimento estável devem, na qualidade de Estado com a ligação mais próxima, ter o direito de aplicar o imposto sobre as sucessões a esses bens.
- (16) Uma vez que a localização dos bens móveis que não façam parte da propriedade de um estabelecimento estável pode ser facilmente alterada, a ligação dos referidos bens com o Estado-Membro em que estejam situados no momento do óbito é geralmente menos forte do que as ligações pessoais que o falecido ou o herdeiro podem ter com outro Estado-Membro. O Estado-Membro em que tais bens móveis estejam situados deve, por conseguinte, isentá-los de imposto sobre as sucessões, quando este for exigido pelo Estado-Membro que está ligado ao falecido e/ou herdeiro por um elemento de conexão pessoal.
- (17) O património deixado foi geralmente acumulado ao longo da vida do falecido. Além disso, é mais provável que os activos que integram uma sucessão estejam situados no Estado-Membro que está ligado ao falecido por um elemento de conexão pessoal do que no Estado-Membro que está ligado ao herdeiro pelo mesmo tipo de elementos de conexão, se estes dois Estados-Membros forem diferentes. A tributação das sucessões com base na existência de elementos de conexão pessoal em relação ao seu território, na maior parte dos Estados-Membros refere-se ao falecido e não ao herdeiro, embora noutros Estados-Membros também se tribute, ou se tribute exclusivamente, o herdeiro que esteja ligado através de um elemento de conexão pessoal aos respectivos territórios. Devido à natureza e importância dos elementos de conexão pessoal do falecido referidos *supra*, bem como por razões de ordem prática, a dupla tributação, motivada pelo facto de o falecido e o herdeiro terem ligações pessoais a Estados-Membros diferentes, deve ser evitada pelo Estado-Membro ao qual o herdeiro esteja ligado por elementos de conexão pessoal.
- (18) Os conflitos de elementos de conexão pessoal relativos a vários Estados-Membros poderiam ser resolvidos com

base num procedimento amigável que preveja regras que consagrem o elemento de conexão pessoal determinante.

- (19) Uma vez que o calendário para a aplicação do imposto sobre as sucessões pode ser diferente nos vários Estados-Membros e os casos em que haja elementos transfronteiras podem demorar mais tempo a ser resolvidos do que os casos nacionais de impostos sobre as sucessões, devido à necessidade de lidar com mais do que um ordenamento jurídico e/ou sistema fiscal, os Estados-Membros devem autorizar pedidos de desagravamento fiscal durante um período de tempo razoável.
- (20) A presente recomendação promove os direitos fundamentais reconhecidos, nomeadamente, na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, como o direito de propriedade (artigo 17.<sup>o</sup>), que especificamente garante o direito de transmitir a propriedade dos bens legalmente adquiridos, a liberdade de empresa (artigo 16.<sup>o</sup>) e a liberdade de os cidadãos da UE circularem livremente na União (artigo 45.<sup>o</sup>),

#### ADOPTOU A PRESENTE RECOMENDAÇÃO:

##### 1. Objecto

- 1.1. A presente recomendação estabelece o modo como os Estados-Membros podem aplicar medidas, ou melhorar as medidas já existentes, a fim de evitar a dupla ou múltipla tributação que decorre da aplicação de impostos sobre as sucessões por dois ou mais Estados-Membros (a seguir designada «dupla tributação»).
- 1.2. A presente recomendação refere-se, por analogia, aos impostos sobre doações, sempre que as doações sejam tributadas segundo regras idênticas ou similares às aplicáveis às sucessões.

##### 2. Definições

Para efeitos da presente recomendação entende-se por:

- a) «Imposto sobre as sucessões», qualquer imposto aplicado a nível nacional, federal, regional ou local aquando do óbito de uma pessoa, independentemente da designação do imposto, da forma de cobrança do imposto e da pessoa a quem o imposto é aplicado, incluem-se, nomeadamente, os imposto prediais, os impostos sobre as sucessões, os impostos sobre as transmissões, os direitos de transmissão, os impostos de selo, os impostos sobre o rendimento e as mais-valias;
- b) «Desagravamento fiscal» uma disposição prevista pela legislação e/ou instruções ou orientações administrativas gerais através da qual um Estado-Membro concede um desagravamento fiscal em relação ao imposto sobre as sucessões pago noutro Estado-Membro, atribuindo um crédito pelo imposto estrangeiro sobre o imposto devido nesse Estado-Membro, ao isentar de tributação no seu território a herança, na sua totalidade ou parcialmente, por reconhecer o imposto estrangeiro pago ou não aplicando o imposto sobre as sucessões;

- c) «Activos», bens móveis e/ou imóveis e/ou direitos que estejam sujeitos a imposto sobre as sucessões;
- d) «Elemento de conexão pessoal» remete para a ligação de uma pessoa falecida ou de um herdeiro com um Estado-Membro, que pode ser baseada no estatuto de residente, no domicílio, na habitação permanente, no centro de interesses vitais, na residência habitual, na nacionalidade ou na sede de direcção efectiva.

Para efeitos da alínea a), o imposto sobre as doações anteriormente pago relativo ao mesmo activo é considerado como imposto sobre as sucessões para efeitos da concessão de um crédito de imposto.

Os termos «estabelecimento estável», «bens imóveis», «bens móveis», «residente», «domicílio/domiciliado», «nacional/nacionalidade», «residência habitual» e «domicílio permanente» têm a acepção do direito nacional do Estado-Membro que aplique o termo.

### 3. Objectivo geral

As medidas recomendadas têm por objectivo resolver casos de dupla tributação, a fim de que a tributação global de uma determinada herança não seja superior ao nível que seria aplicável se apenas o Estado-Membro com o nível de tributação mais elevado dos Estados-Membros em causa tivesse competência para tributar a totalidade da herança.

### 4. Concessão do desagravamento fiscal

Ao aplicar impostos sobre as sucessões, os Estados-Membros devem conceder um desagravamento fiscal em conformidade com os pontos 4.1 a 4.4.

#### 4.1. Desagravamento fiscal relativamente a bens imóveis e bens móveis de um estabelecimento estável

Ao aplicar impostos sobre as sucessões, um Estado-Membro deve permitir um desagravamento fiscal relativo ao imposto sobre as sucessões aplicado por outro Estado-Membro incidente sobre os seguintes activos:

- a) Bem imóvel situado nesse outro Estado-Membro;
- b) Bens móveis que sejam propriedade de um estabelecimento estável situado nesse outro Estado-Membro.

#### 4.2. Desagravamento fiscal relativamente a outros tipos de bens móveis

Em matéria de bens móveis que não sejam propriedade de empresas nos termos do ponto 4.1.b), um Estado-

Membro com o qual nem o falecido nem o herdeiro possua um elemento de conexão pessoal deve abster-se de aplicar o imposto sobre as sucessões, desde que esse imposto seja aplicado por outro Estado-Membro em razão dos elementos de conexão pessoal do falecido e/ou herdeiro neste outro Estado-Membro.

#### 4.3. Desagravamento fiscal nos casos em que o falecido possuía um elemento de conexão pessoal com um Estado-Membro diferente daquele com o qual o herdeiro possui uma conexão pessoal

Sem prejuízo do disposto no n.º 1, nos casos em que mais de um Estado-Membro pode tributar uma sucessão com base no facto de a conexão pessoal do falecido ser com um Estado-Membro e a do herdeiro com outro Estado-Membro, este Estado-Membro deve permitir o desagravamento fiscal relativo ao imposto sobre as sucessões pago no Estado-Membro com o qual o falecido possuía conexões pessoais.

#### 4.4. Desagravamento fiscal em caso de múltiplas conexões pessoais de uma única pessoa

Quando, segundo as disposições de diferentes Estados-Membros, se considera que uma pessoa tem uma conexão pessoal com mais do que um Estado-Membro, as autoridades competentes dos Estados-Membros em causa devem determinar, por mútuo acordo, em conformidade com o procedimento previsto no ponto 6, ou de qualquer outro modo, qual o Estado-Membro que deve conceder o desagravamento fiscal se o imposto sobre as sucessões for aplicado num Estado com o qual o indivíduo tenha uma estreita conexão pessoal.

##### 4.4.1. A estreita conexão pessoal do indivíduo pode ser determinada do seguinte modo:

- a) Pode considerar-se que tem uma conexão pessoal mais estreita com o Estado-Membro no qual resida a título permanente;
- b) Se o Estado-Membro a que se refere a alínea a) não tributar ou se o indivíduo tiver residência a título permanente em mais do que um Estado-Membro, pode considerar-se que tem a conexão pessoal mais estreita com o Estado-Membro com o qual as suas relações pessoais e económicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);
- c) Se o Estado-Membro a que se refere a alínea b) não tributar ou se o Estado-Membro em que a pessoa tem o seu centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma residência a título permanente em nenhum Estado-Membro, pode considerar-se que tem a conexão pessoal mais estreita com o Estado-Membro em que esteja situado o seu domicílio habitual;

- d) Se o Estado-Membro a que se refere a alínea c) não tributar ou se o indivíduo tiver um domicílio habitual em mais de um Estado-Membro ou em nenhum Estado-Membro, pode considerar-se que tem a conexão pessoal mais estreita com o Estado-Membro de que é nacional.
- 4.4.2. No caso de uma pessoa que não seja um indivíduo, por exemplo uma instituição de caridade, pode considerar-se que a sua conexão mais estreita é com o Estado-Membro no qual o seu local de direcção efectiva se situa.
5. Calendário de aplicação dos desagravamentos fiscais
- Os Estados-Membros devem autorizar o abatimento fiscal por um período razoável de tempo, por exemplo, dez anos a contar do final do prazo para pagamento dos impostos sobre as sucessões.
6. Procedimento amigável
- Quando necessário, para que possa ser atingido o objectivo geral estabelecido no ponto 3, os Estados-Membros devem aplicar um procedimento amigável para resolução dos litígios relacionados com a dupla tributação, incluindo quando haja divergência em relação às definições de bem móvel e bem imóvel, à localização de activos ou à determinação do Estado-Membro que deve permitir o desagravamento fiscal num determinado caso.
7. Acompanhamento
- 7.1. Os Estados-Membros devem continuar a estudar outras possibilidades de melhorar a cooperação entre as autoridades fiscais, incluindo a nível local e regional, a fim de auxiliar os contribuintes que têm de fazer face a situações de dupla tributação.
- 7.2. Os Estados-Membros devem igualmente adoptar uma posição comum nas discussões que tiverem lugar na Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE) em matéria de impostos sobre sucessões.
- 7.3. A Comissão assume o acompanhamento da recomendação com os Estados-Membros e a publicação de um relatório sobre o estado de adiamento dos desagravamentos transfronteiras no âmbito dos impostos sobre sucessões na União três anos após a adopção da recomendação.
8. Destinatários
- Os Estados-Membros são os destinatários da presente recomendação.
- Feito em Bruxelas, em 15 de Dezembro de 2011.
- Pela Comissão*  
Algirdas ŠEMETA  
*Membro da Comissão*
-