



Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Mariana da Silva Esteves

**Da tributação de sucessões transnacionais em  
Portugal: a compatibilidade com a ordem  
jurídica europeia.**

Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas

Dissertação de Mestrado em Direito na variante de Ciências Jurídico-Económicas, para finalização do ciclo de estudos conducente ao grau de Mestre, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, sob a orientação da Exma. Professora Doutora Glória Teixeira e coorientação da Exma. Professora Doutora Rute Pedro.

Setembro de 2018

## **Agradecimentos**

À Professora Doutora Glória Teixeira, pela amabilidade, compreensão e paciência com que sempre atendeu às minhas questões, e bem assim pelos conselhos e sugestões com que sempre me ajudou.

À Professora Doutora Rute Teixeira Pedro, pela prontidão e simpatia com que contribuiu para a presente dissertação.

Ao João Pedro, o meu colo mais adorado, pelo incansável apoio, sem o qual tudo pareceria impossível.

Aos meus pais, por me terem possibilitado estudar e viver no Porto.

Ao meu avô Artur, à minha avó Anitas e à minha Titia, que foram a minha primeira escola.

À Ema, por me ajudar a pensar com clareza.

Ao Centro de Estudos Fiscais, na pessoa do Dr. António Sá, e aos serviços de documentação da FDUP, pela valiosa ajuda na pesquisa e recolha bibliográfica.

## Resumo

Fruto da maior mobilidade de pessoas e capitais no contexto da União Europeia, os casos de sucessões transnacionais têm vindo a aumentar. A tributação deste fenómeno levanta essencialmente dois problemas – o problema da dupla tributação e o problema da discriminação - que podem constituir obstáculos ao bom funcionamento do mercado interno. Nesse sentido, a Comissão Europeia adotou um conjunto de medidas tendentes à sua atenuação, do qual se destaca a Recomendação 2011/856/EU.

Uma vez que Portugal participa de importantes fluxos migratórios na EU, pode estar potencialmente envolvido em casos transnacionais sucessórios. A presente dissertação sugere uma análise aos problemas que derivam da tributação de sucessões transnacionais, ao modelo de tributação de sucessões em Portugal, bem como a sua conformidade com a ordem jurídica europeia, nomeadamente com a referida Recomendação.

**Palavras-chave:** tributação de sucessões transnacionais; dupla tributação; discriminação; imposto de selo; Recomendação 2011/856/UE

## Abstract

As a result of the greater mobility of people and capital within the European Union, transnational succession cases have been increasing. The taxation of this phenomenon raises essentially two problems - the problem of double taxation and the problem of discrimination - which may constitute obstacles to the proper functioning of the internal market. To this end, the European Commission has adopted a number of mitigation measures, of which Recommendation 2011/856 / EU stands out.

Since Portugal participates in important migratory flows in the EU, it can potentially be involved in transnational succession cases. This dissertation suggests an analysis of the problems that derive from the taxation of transnational successions, the inheritance taxation model in Portugal, as well as its compliance with the European legal order, in particular with the aforementioned Recommendation.

**Keywords:** cross-border inheritance taxation; double taxation; discrimination; stamp duty; Recommendation 2011/856/EU

# Sumário

<b>Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Da Tributação do Fenómeno Sucessório .....</b>	<b>3</b>
1. Perspetiva de Direito Civil sobre a sucessão por morte.....	3
1.1 O Direito Sucessório enquanto regulador da sucessão por morte.....	3
1.2 Espécies de sucessão “ <i>mortis causa</i> ”.....	4
1.3 Administração da herança.....	6
1.3.1 A figura do cabeça-de-casal .....	7
1.4 Responsabilidade pelos encargos da herança .....	7
2. A morte enquanto facto tributável.....	8
2.1 Consequências socioeconómicas da sucessão .....	8
2.2 Fundamento da tributação das transmissões por morte .....	9
2.3 Formas de tributação das transmissões por morte: <i>Estate tax</i> vs. <i>Inheritance tax</i>	10
2.4 Principais tendências de tributação de sucessões na União Europeia.....	10
3. O caso especial da tributação de sucessões em Portugal: o imposto de selo sobre as transmissões gratuitas .....	12
3.1 Traços gerais do antigo imposto sucessório português.....	12
3.2 As insuficiências e iniquidades do imposto sucessório português.....	13
3.3 A reforma 2003/2004: traços gerais do atual modelo de tributação .....	15
3.4 Breve reflexão crítica .....	16
<b>Capítulo II: Da tributação de sucessões plurilocalizadas .....</b>	<b>19</b>
1. A migração enquanto fator de internacionalização .....	19
2. Obstáculos em matéria de impostos sobre as sucessões transfronteiriças na União Europeia.....	20
2.1 O problema da dupla tributação .....	21
2.1.1 Elementos de conexão e possíveis conflitos.....	21
2.1.2 Medidas de desagramento fiscal unilateral .....	23
2.1.3 As convenções sobre dupla tributação.....	26
2.2 O problema da discriminação .....	27
<b>Capítulo III: Os instrumentos da União Europeia.....</b>	<b>30</b>
1. A necessidade de intervenção das instituições europeias em matéria de tributação de sucessões transnacionais.....	30
2. O Regulamento em matéria de sucessões internacionais .....	31

3. Do pacote de medidas em matéria de tributação de sucessões transnacionais: a Recomendação 2011/856/EU .....	32
3.1 Os objetivos da Recomendação .....	32
3.2 A Recomendação como instrumento legal adequado .....	33
3.3 Do conteúdo da Recomendação .....	33
3.4 Breve reflexão crítica .....	35
4. Análise jurisprudencial no âmbito da dupla tributação de sucessões.....	36
4.1 Acórdão Block (Processo C-67/08) .....	36
4.1.1 Dos factos .....	37
4.1.2 Argumentação do TJUE .....	37
4.1.3 Conclusões.....	39
<b>Capítulo IV: A compatibilidade do ordenamento jurídico português com a ordem jurídica europeia .....</b>	<b>40</b>
1. O contexto migratório em Portugal .....	40
2. Do problema da dupla tributação .....	41
2.1 O elemento de conexão relevante em sede de imposto de selo sobre as transmissões <i>mortis causa</i> .....	41
2.2 Conflitos possíveis .....	42
2.3 Mecanismos de desagravamento fiscal unilateral e acordos de dupla tributação ..	43
2.4 Os efeitos da Recomendação 2011/865/EU.....	44
2.5 Principais conclusões .....	45
3. Do problema da discriminação.....	46
<b>Conclusão .....</b>	<b>47</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>50</b>

## **Índice de Abreviaturas**

AR	Assembleia da República
CC	Código Civil
CIMSISD	Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto de Selo
CRP	Constituição da República Portuguesa
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia

## Introdução

A morte, realidade indissociável da vida quotidiana, e transformadora de relações pessoais e patrimoniais, não fica alheia à regulamentação jurídica. E esta, para além das consequências sucessórias, também tem consequências fiscais. Sobre a transmissão de bens por morte, normalmente recai um imposto que poderá ter características diversas consoante incida sobre a massa hereditária ou sobre as quotas hereditárias.

A integração de Portugal no projeto europeu, enquanto espaço de liberdade sem fronteiras internas (art. 3º, nº2 do TUE), veio promover e facilitar a circulação de pessoas e capitais, comportando o aumento de situações internacionais, ou seja, situações que têm contacto com mais do que um ordenamento jurídico, e consequentemente com mais do que um sistema jurídico fiscal.

Assim, a sucessão poderá ser plurilocalizada caso o falecido, os herdeiros ou os bens da herança se situem em países diferentes.

O elemento transnacional da sucessão pode originar problemas em sede de tributação, como são a dupla tributação internacional e o problema da discriminação, obstáculos à livre circulação pugnada pelos tratados europeus e à coesão do mercado interno.

Diagnosticada a existência do problema e os efeitos nefastos que dele podem derivar, a Comissão Europeia lançou um pacote de medidas por forma a que estas questões pudessem ser resolvidas pelos Estados-Membros.

Dada a ausência de estudos sobre este tema em Portugal, a presente dissertação versa sobre a compatibilidade do ordenamento jurídico português com as exigências do direito comunitário em matéria de tributação de sucessões com elementos transnacionais. Para isso, o trabalho foi dividido em quatro partes.

Primeiramente dá-se destaque às normas de direito civil que regulam o fenómeno sucessório em Portugal, porque é nestas que se alicerçam as disposições fiscais em matéria de tributação de heranças, por motivos de unidade e coerência do sistema jurídico.

Ainda no primeiro capítulo se procura discernir sobre a pertinência do imposto sucessório, e identificar as diferentes características que pode adotar, para posteriormente se apontarem as principais tendências de tributação das sucessões na União Europeia. Encerra-se o capítulo dando particular atenção à evolução do imposto sucessório português, que culmina com o atual imposto de selo sobre transmissões gratuitas *mortis causa*.

O segundo capítulo versa sobre a tributação das sucessões plurilocalizadas. Este compõe-se por duas partes principais: previamente contextualiza-se o elemento transnacional das sucessões dentro da União Europeia, fazendo-se referência às principais tendências migratórias e aos fatores que influenciam o surgimento de sucessões transnacionais; de seguida procede-se à análise dos problemas que podem resultar da tributação de sucessões transnacionais, nomeadamente, a dupla tributação e a discriminação.

Alerta-se para o facto de ter sido dada uma especial atenção ao problema da dupla tributação internacional, por ser o que de forma mais expressiva contende com a ordem jurídica nacional.

Seguidamente, vem o capítulo que respeita à exposição das medidas adotadas pela Comissão Europeia para combater os obstáculos em matéria de tributação de sucessões dentro da União Europeia. São revelados três instrumentos, designadamente uma Comunicação da Comissão de 15 de dezembro de 2011 (COM/2011/864), uma Recomendação da Comissão aos Estados-Membros (2011/856/EU), da mesma data, relativa a medidas para evitar a dupla tributação de sucessões, e ainda um documento de trabalho da Comissão (nº 1489) que visa permitir aos Estados-Membros identificarem os princípios norteadores de um sistema fiscal sem potencial aplicação discriminatória de normas. É dado especial enfoque à Recomendação, por ser a que aborda o problema da dupla tributação.

Ainda no âmbito deste capítulo se inclui a análise do acórdão que deslinda a posição do TJUE em matéria de dupla tributação das sucessões, através da interpretação que faz das normas de direito comunitário (acórdão Block – Processo C-67/08).

A dissertação encerra-se com uma apreciação crítica acerca da compatibilidade do ordenamento jurídico português com o direito comunitário, sempre dando ênfase ao problema da dupla tributação. Também tem lugar a inserção de Portugal no contexto migratório europeu e as consequências daí resultantes, bem como os efeitos da adoção de determinadas medidas recomendadas pela Comissão.

# Capítulo I – Da Tributação do Fenómeno Sucessório

## 1. Perspetiva de Direito Civil sobre a sucessão por morte: breve análise

Neste primeiro capítulo, pretendemos abordar de forma sintética o sistema sucessório português, afluindo apenas alguns conceitos, que serão úteis à compreensão do fenómeno da tributação de heranças em Portugal. Será, pois, um capítulo instrumental e funcionalmente dependente do objeto de estudo da presente dissertação, que versa sobre um tema de direito fiscal.

Pretende-se somente dar noções gerais de como se desenvolve o fenómeno sucessório, sobre os seus principais momentos, bem como sobre alguns dos princípios que lhe subjazem. Também se fará uma referência, de índole panorâmica, às espécies de sucessão, ao regime de administração da herança (com especial enfoque na figura do cabeça-de-casal) e ainda à responsabilidade pelos encargos da herança.

### 1.1 O Direito Sucessório enquanto regulador da sucessão por morte (\*)

O sistema jurídico sucessório destina-se a regular a situação de facto que decorre da morte de alguém, no que concerne à garantia da continuidade da vida jurídica dos direitos e obrigações encabeçados pelo *de cuius*<sup>1</sup>, pois extinguindo-se a sua personalidade jurídica, abre-se uma crise nas relações jurídicas de que era titular, e que, por razões de ordem socioeconómica<sup>2</sup>, lhe devem sobreviver<sup>3</sup>.

O complexo de atos que se desencadeia desde o desprendimento das relações jurídicas da esfera jurídica do *de cuius* até ao subingresso de um novo sujeito tem o nome de fenómeno sucessório.

O fenómeno sucessório português é corolário do reconhecimento do direito à propriedade privada, que se encontra consagrado no n.º1 do art. 62.º da CRP, plenamente assegurado pela suscetibilidade de apropriação de bens e sua transmissão, por vida ou por morte<sup>4</sup>.

---

\*Os artigos citados nesta secção, sem indicação do respetivo diploma, referem-se ao Código Civil.

<sup>1</sup>CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Direito Sucessório: Linhas gerais sobre os seus aspectos substantivos e fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 122, Lisboa, 1981, p. 7.

<sup>2</sup>COELHO, Francisco Manuel Pereira, *Direito das Sucessões: lições ao curso de 1973-1974*, Coimbra, 1992 pp. 5-6 e DIAS, Cristina M. Araújo, *Lições de Direito das Sucessões*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2018, p.21.

<sup>3</sup>COELHO, F. M. Pereira, *ob. cit.*, p.3.

<sup>4</sup>SOUSA, Rabindranath Capelo de, *Lições de direito das Sucessões*, Volume I, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p.122.

Subjacente à regulação do fenómeno sucessório português está um quadro axiológico que privilegia a proteção da família enquanto instituição nuclear da orgânica social (através da sucessão legitimária), articulando-a com o princípio da liberdade de testar (que poderá encontrar restrições sempre que haja lugar à sucessão legitimária) e ainda com o valor da coletividade<sup>5</sup> (tutelado através da figura do Estado como último dos sucessíveis, no âmbito da sucessão legítima *ex vi* do art. 2133.º, n.º 1, al. e)).

A morte é pressuposto do fenómeno sucessório, já que o antecede e é a sua causa. Extingue a personalidade jurídica do *de cuius* (art. 68.º) e conseqüentemente a sua capacidade de ser sujeito de relações jurídicas. É, pois, o momento inicial do fenómeno sucessório e tem como efeito jurídico a abertura da sucessão (art. 2031.º)<sup>6</sup>.

Com a abertura da sucessão dá-se início ao processo de devolução sucessória das relações jurídicas transmissíveis do *de cuius*, que ficam aptas a serem adquiridas pelos sucessíveis (art. 2024.º e art. 2015.º)<sup>7</sup>. Assim, os sucessíveis serão chamados à titularidade dessas relações jurídicas, momento a que se dá o nome de vocação sucessória (art. 2032.º).

## 1.2 Espécies de sucessão “*mortis causa*”

Podemos distinguir as espécies de sucessões *mortis causa* atendendo a dois critérios: o critério da fonte da vocação sucessória (art. 2026.º) e o critério do objeto da sucessão (art. 2030.º)<sup>8</sup>.

Atendendo ao primeiro critério, e de acordo com o art. 2026º, a sucessão é deferida por lei, testamento ou contrato. Isto significa que a sucessão pode ser classificada em sucessão legal, que decorre da lei, ou em sucessão voluntária, que decorre da vontade do falecido.

A sucessão legal, por sua vez, pode-se distinguir em sucessão legitimária e sucessão legítima, consoante seja deferida por lei imperativa ou lei supletiva. Já a sucessão voluntária pode-se distinguir em sucessão contratual, cuja fonte será um contrato, e em sucessão testamentária, sendo o testamento o negócio jurídico unilateral que a origina<sup>9</sup>.

A sucessão legitimária (arts. 2156.º e ss.) caracteriza-se por ser imperativa, não podendo a vontade do *de cuius* sobrepor-se a esta, e destina-se a salvaguardar os interesses da família. Representa uma porção de bens sobre a qual o *de cuius* não pode dispor, e que caberá aos

---

<sup>5</sup>CORTE-REAL, C. Pamplona, *ob. cit.*, p.10 e ss, e DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p. 20 e ss.

<sup>6</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I p. 257, DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p.76, e COELHO, F. M. Pereira, *ob. cit.*, p.107. – Quando se fala de morte enquanto pressuposto do fenómeno sucessório, falamos de morte natural ou física. Poderá, no entanto, o fenómeno sucessório ter também origem no caso de declaração de morte presumida.

<sup>7</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p. 271, e DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p. 95.

<sup>8</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p. 40 e ss.

<sup>9</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p. 41 e ss.

herdeiros legitimários, que serão o cônjuge, seus descendentes e ascendentes. A esta porção de bens dá-se o nome de legítima, quota legitimária ou indisponível<sup>10</sup>.

Sempre que houver herdeiros legitimários (art. 2157.º), a liberdade de testar do *de cuius* encontra-se restrita, já que à quota indisponível serão sempre chamados os herdeiros legitimários.

A sucessão legítima (art. 2131.º) tem lugar sempre que o *de cuius* não dispôs válida e eficazmente daquele património de que podia dispor. Portanto, decorre de normas supletivas, que podem ser afastadas sempre que o *de cuius* disponha da sua quota disponível, quando também há lugar a sucessão legitimária, ou poderá respeitar a toda a herança, quando não há herdeiros legitimários<sup>11</sup>.

É na sucessão legítima que aparece o Estado como último sucessor legítimo (art. 2133.º, n.º 1 al. e)), pois não havendo mais herdeiros, a herança é declarada vaga a favor do Estado, sem necessidade de aceitação e não a podendo repudiar. Deste modo, garante-se que o património do *de cuius* não fica sem titular, e se evitam prejuízos de ordem social e económica.

Quanto à sucessão contratual, esta existe sempre que alguém, por contrato, renuncia à sucessão de pessoa viva, ou dispõe da sua própria sucessão ou da sucessão de terceiros, antes de aberta a sucessão, quer através de doações por morte ou venda da herança própria ou de terceiro (art. 2028.º). A regra é a de que a sucessão contratual é, em princípio, proibida. Na verdade, decorre do nº2 art. 2028.º e do n.º 2 do art. 946.º, que, antes de aberta a sucessão, todos os contratos sucessórios são proibidos, com exceção dos casos previsto na lei. Aqueles que estão taxativamente fixados são os pactos sucessórios celebrados em convenções antenupciais (art. 1700.º e ss)<sup>12</sup>.

A proibição, por regra, da sucessão contratual surge como forma de preservar a liberdade de disposição do autor da sucessão até ao fim da sua vida, por um lado, e por outro, permitir que o sucessível só exerça o seu direito de aceitar ou repudiar a herança quando a designação sucessória se estabiliza, o que só acontece no momento da abertura de sucessão. Assim poderá o sucessível decidir de forma mais esclarecida, ao mesmo tempo que se garante respeito ao autor da sucessão<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p.44.

<sup>11</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p.45.

<sup>12</sup>DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p. 58, e SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p.46 e ss. – Prevê-se a existência de três tipos de pactos sucessórios e todos eles estão direta ou indiretamente ligados à ideia de *favor matrimonii*.

<sup>13</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p.48.

A última forma de sucessão, atendendo ao critério do título da vocação sucessória, é a sucessão testamentária (arts. 2179.º e ss.). Esta assenta num ato voluntário do autor da sucessão – o testamento – e pode ocorrer quanto à quota disponível da sucessão, sempre que haja herdeiros legitimários, ou quanto a toda a herança, quando não os haja.

A sucessão testamentária distingue-se da sucessão contratual por assentar num testamento que constitui um ato de carácter unilateral de disposição do património, e necessariamente livremente revogável a todo o tempo.

Quanto ao segundo critério de classificação das sucessões, aquele que diz respeito ao objeto da sucessão (art. 2030.º), importa perceber não a que título se sucede, mas no que se sucede. Neste âmbito ajuizamos acerca de determinação ou indeterminação dos bens a que os sucessíveis são chamados.

Caso um sucessível vá suceder num conjunto de bens que não estão previamente determinados, que abrangem a totalidade ou uma quota-parte do património do *de cuius*, então estamos perante um chamamento a título de herança e o sucessível qualifica-se como herdeiro, já que é um sucessor a título universal<sup>14</sup>.

Já na circunstância de estarmos perante um chamamento a um conjunto de bens certos e determinados, com a possibilidade de exclusão de todos os outros, então estamos perante a figura de um legado, sendo o sucessível qualificado como legatário. Neste caso, a sucessão é uma sucessão singular *mortis causa*.

### **1.3 Administração da herança**

Depois de chamados, os sucessíveis adquirem o direito de aceitar ou de repudiar a herança, sendo que a aquisição da titularidade das relações jurídicas do *de cuius* só acontece mediante aceitação<sup>15</sup>.

Para além do direito de aceitar ou repudiar a herança, o chamamento confere a possibilidade de promover a administração dos bens da herança. Ou seja, o sucessível, sem ter de aceitar a herança, goza de poderes de administração sobre ela.

A herança que já foi aberta, mas ainda não foi aceite, nem declarada vaga a favor do estado, tem o nome de herança jacente, de acordo com o art. 2046.º.

---

<sup>14</sup>DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p. 61 e ss, e SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p.52 e ss.

<sup>15</sup>DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p. 99 e ss. – De acordo com o art. 2050.º, prevalece a doutrina de aquisição mediante aceitação. Esta contrapõe-se à doutrina de aquisição “ipsoiure”, que se traduz na aquisição automática da titularidade das relações jurídicas, por mero efeito da vocação, antes da aceitação. De acordo com o art. 2059º, o direito de aceitação da herança caduca no prazo de 10 anos, a contar da data em que o sucessível tem conhecimento de ter sido chamado. No entanto, a lei prevê um processo cominatório de aceitação ou repúdio da herança, conforme o art. 2049.º.

A administração da herança jacente é o regime através do qual se assegura a tomada de medidas tendentes à conservação dos bens que compõem essa herança, sendo que qualquer sucessível poderá adotar determinadas providências, se do seu retardamento resultar prejuízo, e poderá praticar atos urgentes. Este regime resulta do facto de entre a abertura de sucessão e a aceitação, repúdio ou declaração da herança vaga a favor do Estado, poder mediar um lapso de tempo mais ou menos longo<sup>16</sup>. O nº3 do art. 2056.º ressalva que a prática destes atos não implica a aceitação tácita da herança.

### **1.3.1 A figura do cabeça-de-casal**

Porém, ultrapassada a fase de jacência com a aceitação da herança, poderá verificar-se outro longo período de tempo em que a herança permanece indivisa. Até que termine esta fase com a liquidação da herança e respetiva partilha, caso haja mais de um herdeiro, a lei prevê, de acordo com o art. 2079.º, o regime da sua administração<sup>17</sup>.

A generalidade dos atos de administração caberá ao cabeça-de-casal, estando, no entanto, a prática de certos atos de disposição reservada a todos os herdeiros. Poderá ainda o autor da sucessão instituir um testamenteiro, cargo que se encontra atribuído a alguém por testamento com o intuito de este vigiar o cumprimento do testamento ou de o executar (art. 2320.º).

Centrando-nos apenas na figura do cabeça-de-casal, o art. 2080º elenca o grupo de pessoas a quem poderá ser incumbido este cargo, sendo, porém, o art. 2081.º que regula quem poderá ser cabeça-de-casal no caso de a massa hereditária ser composta só por legados.

O cabeça-de-casal administra os bens próprios do *de cujus* e, no caso de este ter sido casado em regime de comunhão, os bens comuns do casal. Os seus poderes serão, em termos gerais, poderes ordinários de administração<sup>18</sup>.

### **1.4 Responsabilidade pelos encargos da herança**

Normalmente, a herança encontra-se onerada com encargos, encargos esses que têm de ser satisfeitos. Os encargos podem corresponder a despesas com o funeral e sufrágios, testamentaria, administração e liquidação da herança, pagamento de dívidas e cumprimento de legados (art. 2068.º), respondendo pela satisfação destes os bens da herança.

---

<sup>16</sup>SOUSA, Rabindranath Capelo de, *Lições de direito das Sucessões*, Volume II, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p.5 e ss. – Poderá ainda dar-se o caso de ser nomeado, pelo tribunal, um curador da herança, a requerimento do Ministério Público ou qualquer interessado (sucessível ou credor da herança).

<sup>17</sup>DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p. 165.

<sup>18</sup>SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. II, p. 50 e ss.

Quanto à herança indivisa são os herdeiros os responsáveis pelo pagamento dos encargos da herança, não com os seus bens pessoais, mas dentro das forças da herança (art. 2071.º).

Já os legatários, por regra, não respondem pelos encargos da herança, salvo se a herança for somente constituída por legados, caso em que respondem todos os legatários na proporção dos seus legados (art. 2277.º), e salvo outra disposição do testador.

Quando a herança já se encontra partilhada, a satisfação dos seus encargos continua a ser da responsabilidade dos herdeiros, mas neste caso, atendendo à proporção da sua quota. Podem, porém, os herdeiros decidir de forma diferente, nomeadamente que o pagamento fique a cargo de algum deles, ou que se faça à custa de um bem, ou dinheiro destinado a esse fim<sup>19</sup>.

## **2. A morte enquanto facto tributável**

### **2.1 Consequências socioeconómicas da sucessão**

A morte, enquanto facto gerador da obrigação de pagar imposto, representa uma transferência inter-geracional de riqueza. A transmissão de riqueza que se opera tem consequências na estratificação social, uma vez que contribui para a reprodução de desigualdades sociais, por um lado e, por outro, é causa direta do aumento substancial de discrepâncias entre classes sociais<sup>20</sup>.

A reprodução dos padrões de acumulação de riqueza sugere que as heranças favorecem os indivíduos mais ricos que, para além de terem melhores condições socioeconómicas (educação e emprego) que lhes permitem gerar maiores rendimentos, também são os que têm a receber e a deixar heranças maiores. Pelo contrário, indivíduos mais pobres têm maiores dificuldades em gerar rendimentos, fruto de condições socioeconómicas mais desfavorecidas, e consequentemente uma menor capacidade de acumular riqueza e de a transmitir.

Em suma, a riqueza encontra-se distribuída de forma desigual, e o fenómeno sucessório tende a perpetuar essa realidade.

---

<sup>19</sup>DIAS, Cristina M. A., *ob. cit.*, p. 173 e ss.

<sup>20</sup> SZYDLIK, Marc, *Inheritance and Inequality: Theoretical Reasoning and Empirical Evidence*, *European Sociological Review*, vol. 20, nº1, 2004, p. 31 e 41.

## 2.2 Fundamento da tributação das transmissões por morte

Para além do objetivo principal de arrecadação de receitas, o sistema fiscal pode prosseguir outros fins<sup>21</sup>, como o de redistribuição de riqueza.

Os impostos sobre o património, em especial o imposto sobre a riqueza adquirida por via da transmissão de uma herança, encontram-se afetos, na sua génese, a efeitos redistributivos, ligados ao princípio da igualdade e da igualdade de oportunidades e, conseqüentemente, corretivos da desigualdade<sup>22</sup>.

O enriquecimento líquido que se produz na esfera patrimonial do beneficiário de uma transmissão gratuita, como é a herança, é um argumento poderoso para a sua tributação<sup>23</sup>, uma vez que o ganho obtido opera sem qualquer contrapartida de carácter económico ou patrimonial. Ao passo que a desigualdade decorrente da habilidade e do esforço de cada um para trabalhar é facilmente aceite, aquela que advém de uma condição externa e aleatória, como é nascer numa família rica, não o será tanto. Ao tributar este fenómeno permite-se reduzir a vantagem de alguns indivíduos resultante do seu nascimento, atenuar a concentração de riqueza, e assim prosseguir finalidades de justiça e equidade fiscal<sup>24</sup>.

Porém, e apesar de a tributação do fenómeno sucessório concorrer para uma política redistributiva e corretiva de desigualdades sociais, as perspetivas acerca da razoabilidade de um imposto sobre a transmissão de heranças encontram-se polarizadas<sup>25</sup>.

Uns mostram-se hostis em relação a este tipo de tributação, por considerarem que têm o direito de transmitir os seus bens, sem que para isso tenham de pagar imposto, além de que a riqueza acumulada deriva da poupança do seu rendimento, que já foi tributado, encarando assim a tributação da sucessão como uma dupla tributação económica dos seus rendimentos. Outros encaram a tributação de heranças de forma favorável, pois acreditam que se o rendimento gerado através do trabalho é tributado, então aquele que surge sem esforço do beneficiário não deverá ser isento de tributação.

---

<sup>21</sup> TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2018, p. 32 e ss.

<sup>22</sup> ALSTOTT, Anne L., *Equal Opportunity and Inheritance Taxation*, *Harvard Law Review*, vol. 121, nº469, 2007, p. 470 e ss. – A título exemplificativo, os objetivos de tributação de sucessões no Reino Unido prendem-se com finalidade de tributar a riqueza, promover uma distribuição mais equitativa da riqueza e distinguir riqueza herdada da riqueza obtida com esforço – e MEADE, James Edward, *The Structure and Reform of Direct Taxation: Reform of a Committee chaired by Professor J. E. Meade*, Londres, George Allen&Unwin, p. 317 e 318.

<sup>23</sup> MIRRLEES, James (ed. lit.) [et.al.], *Tax by Design: the Mirrlees Review*, Oxford, Oxford University Press, 2011, p. 356.

<sup>24</sup> TEIXEIRA, Glória, *ob. cit.*, p. 33.

<sup>25</sup> MIRRLEES, James [et.al.], *ob. cit.*, p. 347 e ss.

### 2.3 Formas de tributação das transmissões por morte: *Estate tax* vs. *Inheritance tax*

O imposto sucessório pode apresentar-se de duas formas, consoante o sujeito passivo a que se reporte seja o conjunto do património hereditário - a herança – ou o beneficiário da transmissão por morte – os herdeiros<sup>26</sup>.

Caso o imposto incida sobre o total da herança, sem atender à forma como se repartem as quotas pelos diferentes herdeiros, o imposto tem o nome de *estate tax*. O conjunto do património hereditário torna-se sujeito passivo em virtude da mera transferência *mortis causa* que se opera. São exemplo da aplicação deste imposto os países anglo-saxónicos<sup>27</sup>.

No caso de se tratar de um imposto cujo facto gerador resulte do efetivo enriquecimento do beneficiário da transmissão por morte, este denomina-se *inheritance tax*. Aqui, o imposto incide sobre as partes hereditárias, ou seja, a fração que cada herdeiro recebe após a herança ser partilhada, e normalmente são tidos em conta certos elementos de personalização, como são isenções e deduções na base tributável, bem como variação da taxa de tributação em função do grau de parentesco e do valor da fração herdada.

O imposto sobre o total da herança, sendo a opção mais favorável à obtenção de receita fiscal, tem sido criticado<sup>28</sup> por frustrar o princípio da capacidade contributiva e por desconsiderar o enriquecimento do beneficiário da transmissão e a sua relação com o falecido. Já o imposto sobre as quotas hereditárias aparece como a opção de tributação mais generalizada<sup>29</sup>.

### 2.4 Principais tendências de tributação de sucessões na União Europeia

As normas fiscais internas, no que diz respeito à tributação de sucessões, variam substancialmente dentro da União Europeia: de entre os 28 Estados-Membros, 19 aplicam um imposto sobre o património hereditário ou sobre as quotas hereditárias, e 9 não contemplam no seu sistema fiscal qualquer imposto sucessório<sup>30</sup>.

---

<sup>26</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 116 e ss.

<sup>27</sup> O Reino Unido aplica um verdadeiro *estate tax*, ainda que o denomine de *inheritance tax*, vide NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, Copenhagen Economics, 2010, p.16 e MAISTO, Guglielmo, *Death as a Taxable Event and Its International Ramifications: General Report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal Association*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 95b, 2010, p.28.

<sup>28</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 29.

<sup>29</sup> PEREIRA, M. H. Freitas, *ob. cit.*, p. 116 e ss.

<sup>30</sup> Apesar de nove Estados-Membros não terem imposto sucessório assim denominado, não quer dizer que não tributem as transmissões *mortis causa*, pois todos eles aplicam impostos mais gerais sobre as transmissões de riqueza por morte. NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU: Attachment*, Copenhagen Economics, 2010, p. 1.

Também se encontra uma grande diversidade de taxas aplicáveis em sede de imposto sucessório<sup>31</sup>, sendo que na maioria dos Estados-Membros a taxa aplicável é progressiva e encontra-se relacionada com o grau de afinidade existente entre as partes e com o valor da herança. A progressividade das taxas aplicáveis muitas vezes representa um grande contraste entre as taxas médias e as taxas marginais aplicáveis<sup>32</sup>. Por norma, quanto mais próximo o laço familiar, menor a taxa aplicável, sendo que, normalmente, as taxas mais baixas se aplicam ao cônjuge<sup>33</sup>.

Para além da variedade de taxas aplicáveis, existe também alguma complexidade de isenções e deduções entre os Estados-Membros<sup>34</sup>.

Em termos de isenções subjetivas, o cônjuge aparece geralmente contemplado. Em alguns Estados a isenção é total, noutros é apenas parcial, e ainda poderá estar sujeita à nacionalidade do cônjuge em alguns casos. As isenções objetivas são também numerosas e têm origem em diversas razões políticas<sup>35</sup>. Uma realidade tendencialmente objeto de medidas de isenção ou de desagravamento fiscal no conjunto dos Estados-Membros é aquela que respeita à transmissão de empresas familiares. Normas deste género expressam uma intenção legislativa clara de o imposto não afetar a continuidade da empresa através de gerações<sup>36</sup>.

No que diz respeito a deduções no cálculo da base tributável, as normas internas mostram algumas semelhanças<sup>37</sup>. Estas incluem obrigações assumidas pelo falecido, como são contas bancárias a descoberto e obrigações específicas decorrentes dos bens abrangidos pela herança (por exemplo, o caso de uma hipoteca sobre um bem imóvel). Também são dedutíveis as despesas relacionadas com a morte do falecido.

Já o modelo de determinação do valor tributável dos bens varia consideravelmente entre os Estados-Membros. A maioria aplica o princípio do valor de mercado, mas, para além da definição do que é o valor de mercado variar, também existem diversas exceções a este princípio<sup>38</sup>.

---

<sup>31</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p. 17 e NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, *Attachment*.

<sup>32</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, *Attachment*.

<sup>33</sup> Em alguns Estados a aplicação de taxas mais reduzidas estende-se a unidos de facto. MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 29.

<sup>34</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.* *Attachment*.

<sup>35</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 30 e NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.* *Attachment*. A título de exemplo, alguns Estados garantem uma isenção objetiva na transmissão de património culturalmente relevante.

<sup>36</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 30 – Alguns estados limitam a isenção a empresas cujo único sócio era o falecido, ao passo que outros estendem essa isenção a ações detidas em maioria pelo falecido, em empresa no ativo.

<sup>37</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 31.

<sup>38</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 31.

A maioria dos Estados que adota o imposto sucessório coordena-o com um imposto sobre as doações<sup>39</sup>. Desta forma, evita-se que a geração mais velha se sinta tentada a fazer grandes doações na última fase da sua vida, de forma a erodir a base tributável do imposto sucessório, e assim minimizar o seu pagamento.

Outro método ilustrativo da coordenação existente entre estes dois impostos é a contabilização de doações feitas durante um certo período de tempo de vida do doador, antes do seu falecimento, para efeitos do cálculo do imposto sucessório a pagar em virtude da sua morte. O lapso de tempo relevante para efeitos deste cálculo varia de Estado para Estado.

Por fim, e em termos gerais, a tributação de sucessões na União Europeia tem vindo a diminuir. Algumas medidas implementadas pelos Estados vão desde a diminuição das taxas aplicáveis, à redução da base tributável, ao aumento do âmbito de aplicação de isenções atribuídas e, em última instância, à abolição em alguns Estados do imposto sucessório<sup>40</sup>.

Os argumentos apresentados em favor da abolição do imposto baseiam-se no limitado valor de receita arrecadada em função dos custos de administração e cobrança, na dificuldade em lidar com esquemas de evasão e fraude fiscal, e ainda os efeitos indesejados da dupla tributação económica, uma vez que a riqueza que é objeto de tributação deriva da poupança do rendimento que já foi tributado em vida do autor da sucessão<sup>41</sup>. Este último argumento é particularmente relevante em sede de imposto sucessório sobre a totalidade do património hereditário, dado que aqui está em causa a mera transferência de riqueza e não o enriquecimento individual de cada um dos herdeiros.

### **3. O caso especial da tributação de sucessões em Portugal: o imposto de selo sobre as transmissões gratuitas**

#### **3.1 Traços gerais do antigo imposto sucessório português**

Até 31 de Dezembro de 2003, vigorou em Portugal um sistema de tributação generalizada das transmissões gratuitas de bens. O Imposto sobre as Sucessões e Doações de 1958 tributava todas as transmissões gratuitas de bens, quer ocorressem por morte, quer por

---

<sup>39</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 32.

<sup>40</sup>A título de exemplo, a Áustria aboliu o seu imposto sucessório em 2008 e a Suécia aboliu em 2004 *vide* AA.VV., *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide: 2017*, Ernst and Young, 2017, p.8 e 314.

<sup>41</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p.33.

negócio *inter vivos*<sup>42</sup>, não discriminando pessoas coletivas de pessoas singulares, no que concerne à identificação do sujeito passivo.

O imposto sucessório português era um imposto que incidia sobre a quota hereditária de cada herdeiro, a taxa era progressiva e variava consoante a relação de proximidade entre as partes e o valor transmitido a cada um dos herdeiros<sup>43</sup>. A progressividade da taxa era intensa, uma vez que as taxas marginais do imposto chegavam a variar entre os 25 por cento, quando os beneficiários eram cônjuge e descendentes, e os 50 por cento, quando se tratavam de beneficiários sem relação de parentesco com o autor da transmissão (art. 40.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD))<sup>44</sup>. As transmissões eram isentas de imposto até determinado valor, variável consoante o grau de parentesco do beneficiário (art. 12.º do CIMSISD)<sup>45</sup>.

Outra característica do imposto sucessório português, decorrente desta opção de isentar de imposto os herdeiros até determinado valor, é a de que o valor das doações feitas em vida pelo mesmo doador ao mesmo donatário se cumulava, para efeitos de liquidação de imposto, à quota hereditária, e assim se procedia ao apuramento da taxa aplicável. Este mecanismo visava impedir a eventual fuga a taxas mais elevadas de imposto, através do fracionamento da herança em doações feitas ao longo da vida do falecido<sup>46</sup>.

### **3.2 As insuficiências e iniquidades do imposto sucessório português**

As circunstâncias em que o imposto sucessório português floresce são as de uma economia protegida e fechada, primordialmente baseada no sector primário e industrialmente pouco desenvolvida. O património era iminentemente imobiliário e naturalmente de difícil ocultação, a mobilidade física dos herdeiros era pequena e, além disso, as pessoas habitavam em pequenos aglomerados populacionais. Acresce ainda que o fenómeno societário era desconhecido<sup>47</sup>.

---

<sup>42</sup> O Código da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações foi aprovado pelo Decreto-Lei nº41969, de 24 de novembro de 1958 e entrou em vigor em 1 de janeiro de 1959.

<sup>43</sup> FERNANDES, F. Pinto e FERNANDES, Nuno Pinto, anot., *Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*, Lisboa, Rei dos Livros, 1997, p.11 e ss.

<sup>44</sup> FERNANDES, F. Pinto e FERNANDES, N. Pinto, anot., *ob. cit.*, p.463.

<sup>45</sup> FERNANDES, F. Pinto e FERNANDES, N. Pinto, anot., *ob. cit.*, p.234.

<sup>46</sup> Artigo 44º do CIMSISD e CORTE-REAL, C. Pamplona, *ob. cit.*, p.55.

<sup>47</sup> COMISSÃO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO, *Projeto de Reforma da Tributação do Património, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 182, Lisboa, 1999, p.58.

Com o passar do tempo, estas características socioeconómicas esmorecem e o mundo moderno afirma-se. O que outrora permitia a tributação pacífica do imposto já não mais se verifica.

A importância crescente dos bens mobiliários em detrimento dos bens imobiliários na estrutura patrimonial dos sujeitos passivos conduz à erosão da base tributada em sede de imposto sobre as sucessões e doações, dado que estes são de fácil sonegação. Alia-se a esta realidade o facto de as taxas progressivas de imposto serem elevadas e de a fiscalização ser pobre, reunindo-se desta forma os ingredientes para que a evasão fiscal se torne atrativa.

O fenómeno societário prolifera, e a diferente natureza das participações sociais também convoca diferenças na sua tributação. A tributação das quotas em sede de imposto sobre as sucessões e doações torna a liquidação do imposto complexa e demorada, ao passo que a tributação das ações em sede de impostos sobre o rendimento coloca este expediente no topo das opções para o refúgio das fortunas, que assim se subtraem ao imposto sobre as sucessões e doações.

Estas alterações da estrutura económica e social da sociedade portuguesa tornam a tributação das transmissões por morte reveladora de iniquidades. A carga fiscal torna-se mais pesada para os pequenos patrimónios, dado que o peso dos bens imobiliários relativamente aos bens mobiliários nestes patrimónios é maior, ao passo que os grandes patrimónios são constituídos sobretudo por riqueza mobiliária caracterizada pela ausência de tributação.

A reforma constitucional de 1997 constitui uma premonição de que a mudança viria a ocorrer, e onde se institui que “*o imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho*”<sup>48</sup>, passa a vigorar que “*a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*” (art. 104º, nº3 da CRP).

Esta alteração visa acomodar a reforma de tributação do património, cujos trabalhos já se encontravam em curso.

---

<sup>48</sup> Originariamente, a finalidade igualitária da distribuição da riqueza cabia apenas ao extinto imposto sobre as sucessões e doações, na versão da Constituição de 1976 do artigo 107º, nº3, e não a toda a categoria de tributação do património, pressupondo o legislador que a tributação da riqueza far-se-ia somente através daquele imposto. A prossecução do objetivo da igualdade seria apenas conseguido mediante um imposto sobre a transmissão de riqueza para herdeiros ou donatários. Mais tarde, na revisão constitucional de 1997, esta referência ao imposto sobre as sucessões e doações viria a ser substituída pela atual tributação do património, harmonizando assim o texto constitucional com a existência de outros tributos sobre a riqueza.

### 3.3 A reforma 2003/2004: traços gerais do atual modelo de tributação

A reforma da tributação do património de 2003/2004 resulta do caminho que se veio a percorrer. Esta comina a extinção do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, e conseqüente abolição do imposto sobre as sucessões e doações.

Com a reforma procurou-se corrigir as ineficiências e iniquidades das quais o imposto sobre sucessões e doações padecia, tanto em termos de diminuição da complexidade de tributação e redução do valor das taxas, promovendo desta forma um forte combate à evasão fiscal.

Assim, e uma vez abolido o imposto sobre as sucessões e doações, a tributação de transmissões gratuitas *mortis causa* é hoje feita em sede de Imposto de Selo.

Portanto, alertamos para a dupla natureza do atual imposto de selo<sup>49</sup>: o tradicional imposto de selo que “incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos incluídos na Tabela Geral”<sup>50</sup>, e o imposto de selo sobre transmissões gratuitas, através do qual é tributada a transmissão gratuita de património a favor de pessoas singulares.

No que concerne à incidência subjetiva, são sujeitos passivos das transmissões gratuitas apenas as pessoas singulares para quem se transmitam os bens.

No caso das sucessões por morte, o imposto é devido pela herança, representada pelo cabeça-de-casal, e pelos legatários<sup>51</sup>, sem prejuízo de serem sujeitos passivos as pessoas singulares. Ou seja, estamos perante um imposto sobre o total do património hereditário, sem atender à quota de cada herdeiro.

Por seu turno, no que diz respeito às isenções subjetivas, estas aparecem no artigo 6º do Código do Imposto do Selo (CIS). Neste artigo isentam-se todas as transmissões feitas a favor do cônjuge, descendentes e ascendentes<sup>52</sup>.

A taxa a que estão sujeitas as transmissões gratuitas *mortis causa*, de acordo com o artigo 22º CIS, é a que consta da Tabela em vigor anexa ao CIS, no momento em que o imposto

---

<sup>49</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p.610.

<sup>50</sup> Artigo 1º, nº1, do Código do Imposto do Selo (CIS).

<sup>51</sup> Artigo 2º, nº2, alínea a) do CIS. Acrescentamos ainda que o artigo 3º reforça que o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações sobre as quais incide, considerando-se nas transmissões por morte titular do interesse económico a herança e os legatários.

<sup>52</sup> É importante esclarecer que a isenção se refere à pessoa do cônjuge, descendentes e ascendentes, independentemente do título a que estes venham a suceder, pelo que é erróneo afirmar que a isenção se refere aos herdeiros legitimários. De facto, estes são os pretensos herdeiros legitimários, contudo podem herdar a título diverso da sucessão legitimária e ainda assim permanecerem isentos.

é devido<sup>53</sup>. Interessa-nos saber que a taxa é a que consta da verba 1.2 da Tabela, ou seja, 10 por cento.

Ao contrário do que acontecia com o antigo imposto sucessório, hoje apenas vigora a taxa proporcional de 10 por cento, o que introduz um fator de simplificação grande em comparação com o regime anterior<sup>54</sup>.

### 3.4 Breve reflexão crítica

Podemos observar através daquilo que acabámos de expor que (contrastando com o anterior regime em que o imposto era devido por aqueles a quem eram transmitidos os bens, e por isso incidia sobre a quota hereditária de cada sucessor) o atual imposto sobre as transmissões gratuitas por morte incide sobre o acervo hereditário total, uma vez que apenas nos referimos à herança, representada pelo cabeça-de-casal, e nunca aos herdeiros que venham a suportar o imposto.

Acresce ainda que a reforma apaga a alusão que é feita, no anterior código sobre o imposto da sisa e sobre o imposto sobre as sucessões e doações, à transmissão real e efetiva dos bens.

Destes dois factos podemos depreender que o imposto sobre as transmissões por morte viu a sua natureza ser alterada em função da reforma de 2003/2004.

O antigo imposto sucessório era considerado um imposto de sobreposição, ou seja, um imposto pago pelo rendimento do contribuinte, ainda que fosse um imposto sobre o património<sup>55</sup>. Uma vez que era um imposto que incidia somente em transmissões reais ou efetivas, era notória a preocupação em tributar os aumentos efetivos de riqueza sem esforço, não se tributando as transmissões precárias ou que ainda não estivessem consolidadas, como acima foi referido<sup>56</sup>. Quer isto dizer que, segundo Nuno Sá Gomes, “*não se considerava haver transmissão gratuita de bens enquanto o transmissário não pudesse dispor de rendimento para*

---

<sup>53</sup> De acordo com o art. 5.º, nº 1, alínea p) do CIS, a obrigação tributária considera-se constituída na data de abertura de sucessão. No que respeita a esta alínea, a abertura da sucessão ocorre no momento da morte do autor da herança. Entende-se que assim que o sucessível aceita a herança, os efeitos da aceitação retroagem a esta data, o que explica que seja este o momento do nascimento da obrigação tributária. – AA.VV., *Tributação do Património: CIMI, CIMT e CIS: Códigos Anotados e Comentados*, 1ª ed., Porto, Ginocar Produções, 2016, p.364.

<sup>54</sup> NABAIS, J. Casalta, *ob. cit.*, p.613 e AA.VV., *Tributação do Património: CIMI, CIMT e CIS, ob. cit.*, p.382.

<sup>55</sup> GOMES, Nuno Sá, *Tributação do património: Lições proferidas no 1º Curso de Pós-graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 88 e COMISSÃO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO, *ob. cit.*, p.52.

<sup>56</sup> CORTE-REAL, C. Pamplona, *ob. cit.*, p.52.

*pagar o imposto, o que não sucede no atual imposto do selo sobre transmissões gratuitas de bens.*<sup>57</sup>.

O atual imposto sobre as transmissões gratuitas por morte não tem a mesma natureza do anterior imposto sucessório, não se considerando um imposto de sobreposição.

No regime atual a matéria coletável deixa de ser a quota hereditária de cada sucessor e passa a ser o acervo hereditário global, ou seja, a herança, representada pelo cabeça-de-casal.

Pode acontecer que a herança não disponha de rendimentos, ou de bens que produzam rendimentos, para que esta possa fazer face ao imposto sobre as transmissões gratuitas por morte. Isto pode suceder quando a herança consiste em bens de nua propriedade, imóveis urbanos habitados pelos herdeiros ou até em ruínas. Nestes casos, apesar de a herança não dispor de rendimentos para pagar o imposto, o seu representante, o cabeça-de-casal, terá de suportar a dívida da herança.

Alertamos para o facto de o cabeça-de-casal apenas possuir poderes de administração da herança, de acordo com o artigo 2079.º do CC, e não de poderes de disposição dos bens da herança. Também não pode o cabeça-de-casal exigir aos herdeiros que paguem o imposto com rendimentos dos seus próprios bens.

Nas circunstâncias descritas e concluindo que o atual imposto sobre as transmissões por morte não é um imposto de sobreposição, Nuno Sá Gomes defende a inconstitucionalidade do sistema, pois ao colocar a massa hereditária global como sujeito passivo do imposto viola o princípio constitucional da capacidade contributiva, decorrente dos princípios da legalidade (no artigo 103º, nº2 da CRP) e da igualdade (artigo 13º, nº2 da CRP) e ainda por atentar contra o direito de propriedade privada (artigo 62º da CRP), naqueles casos em que se deixe seguir o imposto para relaxe e consequente execução fiscal, pondo em causa a quota hereditária dos herdeiros<sup>58</sup>.

Chamamos ainda a atenção para o facto de a eliminação do imposto sobre sucessões e doações, quando afinal subsiste a tributação das transmissões gratuitas a favor de pessoas singulares não abrangidas pelas isenções indicadas, suscita algumas críticas<sup>59</sup>.

A transparência do sistema fiscal português acaba manchada pela opacidade que constitui colocar a tributação de sucessões sob a capa do imposto de selo.

---

<sup>57</sup> GOMES, N. Sá, *ob. cit.*, p.88.

<sup>58</sup> GOMES, N. Sá, *ob. cit.*, p.88 e 118.

<sup>59</sup> PEREIRA, M. H. Freitas, *A reforma dos impostos sobre o património, Cadernos de Economia*, nº 65, Lisboa, 2003, p.47 e ss.

O imposto de selo perde coerência, face à diversidade de situações a que é aplicável, e assim também se aumenta a complexidade do Código do Imposto de Selo.

A aplicação de uma taxa proporcional de 10 por cento a todas as transmissões, qualquer que seja o seu valor, fere o princípio constitucional da equidade vertical que a tributação do património deve prosseguir e a desconsideração das ligações de parentesco para além das que dão direito a isenção (uma vez que tem a mesma tributação uma transmissão entre irmãos e uma transmissão entre estranhos), embora seja um fator de simplificação, vai ao arrepio quer da tradição cultural portuguesa, onde a família é um valor defensável, quer da solução adotada em grande parte dos países da União Europeia.

Alguns autores também entendem que a supressão do imposto sobre sucessões e doações não é opção adequada à correção das iniquidades geradas e não pode ser justificada por eventuais problemas de administração do imposto, que existe, aliás, na generalidade dos países<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> PEREIRA, M. H. Freitas, *A reforma dos impostos sobre o património*, *ob. cit.*, p.47 e ss., SOUSA, R. Capelo de, *ob. cit.*, vol. I, p. 125 e AA. VV., *Balanço da aplicação do imposto sobre sucessões e doações – Relatório, Ciência e Técnica Fiscal*, vol. 385, Lisboa, 1997, p. 135 a 231.

## Capítulo II: Da tributação de sucessões plurilocalizadas

### 1. A migração enquanto fator de internacionalização

Todos os anos aumenta o número de cidadãos da União Europeia que se mudam para outro Estado-Membro, com intenção de estudar, trabalhar, constituir família ou usufruir da sua reforma, deixando a família no seu país de origem<sup>61</sup>.

A migração de pessoas entre os países da União Europeia cria contextos propícios à internacionalização das sucessões. Para que uma sucessão se considere internacional, esta deverá conter pelo menos um elemento de internacionalização. Este elemento poderá ser um de três: o falecido viver num país que não o país de origem, os herdeiros do falecido viverem num país diferente deste, ou o falecido possuir bens em vários países<sup>62</sup>.

Por forma a que se possa analisar o impacto da migração no fenómeno das sucessões transnacionais, há que atender a determinados fatores, nomeadamente ao perfil etário dos migrantes, à duração da sua estadia e ainda aos padrões de migração dentro da União Europeia<sup>63</sup>.

Em relação ao perfil etário, este é importante porque determina a probabilidade de ocorrer uma sucessão transnacional. Desta perspetiva, os migrantes com idade acima dos 65 anos incluem-se no grupo etário com maior probabilidade de morrer e assim criar uma sucessão transnacional. Estes representam cerca de 12 por cento da população migrante<sup>64</sup>.

Por outro lado, a faixa etária dos 25 aos 65 anos é aquela que tem maior probabilidade de vir a perder os seus pais. Representa também a maior fatia de migrantes (67 por cento), e os seus pais irão morrer no seu país de origem.

Quanto à duração da estadia, quanto maior esta for, maior a probabilidade de criação de laços com o país de acolhimento, como serão o casamento e a compra de bens imóveis. Tanto poderá ser um fator importante para a criação de uma sucessão transnacional, como poderá funcionar de forma inversa se a estadia for muito longa, pois a probabilidade de o cônjuge e os filhos serem residentes do país de acolhimento aumenta. Predominantemente, os migrantes permanecem no estado de acolhimento mais de 10 anos (75 por cento dos migrantes).

---

<sup>61</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Comission staff working paper: Impact assessment Accompanying the document Commission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances*, 1489 final, Bruxelas, 2011, p.3.

<sup>62</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Guia do cidadão sobre as sucessões transnacionais: Como as normas da União Europeia simplificam as sucessões internacionais*, 2017, p.3.

<sup>63</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.56 e ss.

<sup>64</sup> EUROSTAT, *Population on 1 January by age group, sex and citizenship*, 2017.

Os padrões de migração subdividem-se em quatro grandes fluxos migratórios<sup>65</sup>.

O primeiro desses fluxos migratórios representa o conjunto de migrantes que se muda para um país com a mesma língua do seu país de origem. O segundo fluxo diz respeito ao conjunto de população de países do norte da Europa que se muda para países com um clima mais quente. O terceiro grupo de migrantes é primordialmente constituído por cidadãos do leste da Europa que se deslocam para países do sudoeste. Por fim, o último fluxo migratório respeita a migrantes que se mudam para as grandes economias, normalmente do sul da Europa para o norte.

A grande tendência de migração intracomunitária tem sido clara e persistente<sup>66</sup>. O número de cidadãos europeus que reside num Estado-Membro diferente do seu Estado de origem tem crescido consistentemente, atingindo o valor aproximado de 16 milhões em 2017<sup>67</sup>. O aumento do fluxo migratório intracomunitário aponta para um potencial aumento de casos de sucessões transnacionais.

## **2. Obstáculos em matéria de impostos sobre as sucessões transfronteiriças na União Europeia**

A diversidade de normas internas que regulam a tributação das transmissões por morte na União Europeia contribui para que, em situações transnacionais, o cidadão europeu se depare com dois tipos de problemas.

Pode acontecer que a mesma herança seja tributada em mais do que um Estado-Membro, o que conduzirá a níveis de tributação sensivelmente mais elevados do que os aplicáveis em situações puramente internas<sup>68</sup>.

Por outro lado, os cidadãos europeus podem ser vítimas de discriminação fiscal. Este problema tem lugar sempre que os indivíduos herdaram ativos e/ou passivos além das suas fronteiras, e por essa razão são sujeitos a um tratamento fiscal desfavorável. Normalmente são sujeitos a níveis de tributação mais elevada em relação a situações idênticas puramente nacionais.

---

<sup>65</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.57.

<sup>66</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.63.

<sup>67</sup> EUROSTAT, *Population on 1 January by age group, sex and citizenship*, 2017.

<sup>68</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Documento de trabalho dos serviços da comissão: Resumo da avaliação de impacto que acompanha o documento Recomendação da Comissão relativa a medidas para evitar a dupla tributação*, 1490 final, Bruxelas, 2011.

O aumento da pressão fiscal sobre os cidadãos europeus poderá ter consequências ao nível do valor da sucessão e assim criar dificuldades àqueles que querem deslocar-se livremente no interior do mercado interno.

## **2.1 O problema da dupla tributação**

A dupla tributação concretiza-se num concurso de normas, na medida em que o mesmo facto integra na previsão de duas normas diferentes<sup>69</sup>. Assim, sempre que o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas, origina a constituição de mais do que uma obrigação de imposto.

A dupla tributação internacional surge quando as normas em concurso pertencem a ordenamentos tributários distintos, correspondentes a Estados soberanos<sup>70</sup>.

Na generalidade dos casos, esta aparece por não serem adotados, por esses ordenamentos jurídicos, os mesmos elementos de conexão, ou por lhes ser conferido um conteúdo diferente<sup>71</sup>.

O conceito de dupla tributação implicará sempre uma tributação excessiva, uma vez que a sucessão transnacional será tributada em mais do que um Estado.

### **2.1.1 Elementos de conexão e possíveis conflitos**

O principal motivo da dupla tributação dentro da União Europeia prende-se com o conflito existente entre os diversos fatores de conexão usados pelos Estados-Membros. Fatores de conexão são elementos que ligam determinado facto a um certo ordenamento jurídico tributário, neste caso<sup>72</sup>.

No caso da tributação de heranças, o fator de conexão deverá ligar o herdeiro ou a herança a um determinado ordenamento jurídico, neste caso, o de um Estado-Membro. Poderão ser adotados elementos de conexão subjetivos (ou pessoais), como são a residência, o domicílio ou a nacionalidade (do herdeiro ou do falecido), ou elementos de conexão objetivos (ou reais), como o lugar da situação dos bens (que poderá ser o lugar de toda a herança ou de quota parte desta)<sup>73</sup>.

---

<sup>69</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p.31. – Já a dupla tributação económica caracteriza-se pelo facto de o mesmo rendimento ser tributado através de normas distintas, atingindo sujeitos passivos diferentes.

<sup>70</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.37.

<sup>71</sup> PEREIRA, M. H. Freitas, *Fiscalidade*, *ob. cit.*, p.254.

<sup>72</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.224 e ss.

<sup>73</sup> SONNEVELDT, F., *General report: avoidance of multiple inheritance taxation within Europe*, *EC Tax Review*, vol. 10, nº2, 2001, p.84 e ss.

De entre os Estados-Membros que aplicam um imposto sucessório, a maioria adota um elemento de conexão subjetivo, sendo que o mais comum a ser adotado é o princípio da residência<sup>74</sup>.

Assim, o Estado terá o poder de tributar a totalidade das transmissões efetuadas por pessoas nele residentes, ou efetuadas em favor dos beneficiários nele residentes, independentemente do território em que se localizam os bens ou direitos objeto de transmissão. A adoção deste princípio redundará na aplicação do princípio da universalidade ou da tributabilidade ilimitada quanto à extensão da obrigação de imposto, pois abrange bens e direitos situados no estrangeiro<sup>75</sup>.

Por outro lado, quanto àqueles Estados que adotam o elemento de conexão objetiva do lugar de situação dos bens, segundo o qual o Estado terá o poder de tributar exclusivamente as transmissões relativas a bens e a direitos no seu território, sendo irrelevante a residência ou domicílio do transmitente ou do beneficiário, estes aplicam o princípio da territorialidade em sentido estrito ou da tributabilidade limitada<sup>76</sup>. Os seus poderes tributários são restritos aos bens e direitos localizados no seu território.

Da multiplicidade de fatores de conexão aplicados surgem conflitos que podem resultar em dupla ou até múltipla tributação. Os conflitos podem ser de três tipos: podem existir conflitos entre elementos de conexão pessoais e elementos de conexão objetivos, apenas entre elementos de conexão pessoais ou então apenas entre elementos de conexão objetivos<sup>77</sup>.

O primeiro tipo de conflito, que opõe elementos de conexão pessoal a elementos de conexão objetivos (*residence-source conflict*), é o mais comum entre fatores de conexão<sup>78</sup>. Este surge quando o falecido ou o herdeiro se encontram ligados ao ordenamento jurídico de um Estado-Membro através de um elemento pessoal, e estes transmitem ou adquirem bens que se encontram ligados a outro ordenamento jurídico através de um fator de conexão objetivo, que há de corresponder ao lugar dos bens. O âmbito da dupla tributação incide sobre os bens que se situam no Estado estrangeiro, pois estes são objeto de imposto em virtude do elemento de conexão pessoal que os abrange, e depois pelo elemento de conexão que considera o lugar onde estão<sup>79</sup>.

---

<sup>74</sup> NÆSS-SCHMIDT, HelgeSigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.21.

<sup>75</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.233.

<sup>76</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.233.

<sup>77</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *Double Taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission, EC Tax Review*, vol. 21, nº6, 2012, p.310.

<sup>78</sup> NÆSS-SCHMIDT, HelgeSigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.36.

<sup>79</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Commission staff working paper: Impact assessment: Accompanying the document Commission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances*, 1489 final, p.15.

Já o conflito que opõe elementos de conexão pessoal entre si (*residence-residence conflict*) é menos frequente que o anterior<sup>80</sup>. Este conflito surge quando mais do que um Estado-Membro estabelece um elemento de conexão pessoal (que pode ser a residência, domicílio ou nacionalidade) com o falecido ou com o herdeiro. Uma vez que elementos de conexão pessoais implicam uma tributação global da herança, então a dupla tributação também incidirá sobre toda a herança.

Conflitos desta natureza são originados pelas diferenças que existem quanto à definição do elemento de conexão utilizado entre os Estados<sup>81</sup>. Podem também surgir pelo facto de um Estado ligar o falecido ao seu ordenamento jurídico, e outro Estado adotar disposições relativas ao herdeiro. Além disso, estes conflitos podem ser agravados pelo facto de alguns Estados alargarem o seu poder de tributação a antigos residentes que já não residem, nem se encontram domiciliados, nesses Estados<sup>82</sup>. Normalmente, esta prática resulta de os Estados manterem os seus direitos fiscais alguns anos após a perda do elemento de conexão pessoal com determinado sujeito<sup>83</sup> (*trailing tax*).

O último tipo de conflito é aquele que contrapõe elementos de conexão objetiva (*source-source conflict*), e é o tipo de conflito menos frequente<sup>84</sup>. Este surge sempre que mais do que um Estado, adotando como elemento de conexão o lugar de situação dos bens, abrange o mesmo bem, e assim se encontra possibilitado para o tributar no seu ordenamento jurídico. O conflito observado acontece porque o conceito de lugar da situação dos bens não se encontra harmonizado entre os Estados-Membros<sup>85</sup>, e é especialmente relevante quando o lugar de um bem é ambíguo, como por exemplo no caso dos bens intangíveis, tais como ações ou direitos de autor<sup>86</sup>. Aqui, o problema da dupla tributação pode atingir toda a herança ou um determinado conjunto de bens da herança.

### **2.1.2 Medidas de desagravamento fiscal unilateral**

Quando se verifica uma situação de dupla tributação, existem medidas que podem ser adotadas com vista à eliminação ou atenuação do efeito que este concurso de pretensões produz,

---

<sup>80</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.36.

<sup>81</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.310.

<sup>82</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.37.

<sup>83</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 40.

<sup>84</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.37.

<sup>85</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.311.

<sup>86</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.37.

e que têm como objeto a delimitação de competências dos Estados<sup>87</sup>. Estas podem ser aplicadas unilateralmente ou ao abrigo de uma convenção sobre dupla tributação<sup>88</sup>.

Em matéria de impostos sobre as transmissões gratuitas, as medidas aplicáveis são duas, e consistem no método de isenção e no método de imputação. A aplicação de cada um dos métodos baseia-se na ideia, internacionalmente reconhecida, de que o ónus de eliminação da dupla tributação compete ao país que estabelece o elemento de conexão pessoal<sup>89</sup>.

Relativamente ao método de isenção, este consiste em isentar de imposto, no Estado que adota o elemento de conexão pessoal, a parte da herança situada no estrangeiro<sup>90</sup>.

Existem duas modalidades possíveis de adotar quanto a este método. Quando o valor da herança não é tido em consideração seja para que efeito for, então estamos perante o método de isenção integral<sup>91</sup>. Assim, a herança adquirida internamente é tributada no Estado com o elemento de conexão pessoal, e a herança adquirida no estrangeiro é apenas tributada no Estado onde se situam os bens, eliminando-se desta forma a dupla tributação<sup>92</sup>.

A segunda modalidade do método de isenção consiste em considerar o valor da herança de fonte estrangeira para efeitos da determinação da taxa de imposto a pagar no Estado que adota o elemento de conexão pessoal. Aqui estamos perante uma isenção com progressividade<sup>93</sup>. A herança obtida no estrangeiro permanece isenta, mas o apuramento da taxa aplicável à herança interna faz-se tendo em consideração o valor global da herança. Esta modalidade só releva nos Estados que adotam uma conexão pessoal, quando aplicam taxas progressivas de imposto, e visa evitar que a exoneração do valor da herança de fonte estrangeira limite a progressividade do imposto<sup>94</sup>, desfavorecendo aqueles contribuintes cuja herança só interfere com o ordenamento jurídico interno.

Quando se aplica o método de imputação, o Estado do elemento de conexão pessoal tributa o valor global da herança, seja qual for a sua origem. Porém, após ser apurado o montante de imposto a pagar, esse Estado deduz o imposto pago no país do lugar de situação dos bens<sup>95</sup>. Esta dedução poderá ser realizada adotando uma de duas modalidades.

---

<sup>87</sup> Estes métodos têm lugar quando estamos perante um caso de competência cumulativa, isto é, quando dois Estados têm competência para tributar a mesma situação.

<sup>88</sup> TEIXEIRA, Glória, *ob. cit.*, p. 291.

<sup>89</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.741.

<sup>90</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.744.

<sup>91</sup> PEREIRA, M. H. Freitas, *Fiscalidade*, *ob. cit.*, p.269.

<sup>92</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.40.

<sup>93</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.744.

<sup>94</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.745.

<sup>95</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.748.

Se o Estado do elemento de conexão pessoal deduzir o montante total do imposto efetivamente pago no país do lugar da situação dos bens, então temos um caso de imputação integral<sup>96</sup>.

Já quando se submete a dedução consentida a um limite máximo, normalmente aquele relativo à fração do imposto do país do elemento de conexão pessoal, que respeita à herança estrangeira, esta tem o nome de imputação ordinária<sup>97</sup>. Aqui, ocorre apenas uma dedução parcial do imposto estrangeiro, quando este é superior ao que o Estado do elemento de conexão pessoal aplica quanto ao mesmo valor da herança.

A maioria dos Estados-Membros que tributam sucessões têm nos seus ordenamentos jurídicos disposições que atenuam ou eliminam a dupla tributação internacional. O método de imputação é o eleito, em especial na sua modalidade de imputação ordinária<sup>98</sup>.

Todavia, os mecanismos unilaterais disponibilizados nem sempre são eficazes no combate à dupla tributação do fenómeno sucessório<sup>99</sup>. O nível de eficácia é maior nos casos em que existe conflito entre fatores de conexão pessoais e objetivos, uma vez que nestes casos apenas a herança estrangeira é suscetível de ser duplamente tributada. Mais difíceis de atenuar são os conflitos que opõem elementos de conexão subjetiva entre si, em que toda a herança é passível de dupla tributação, e em que os mecanismos de desagravamento fiscal unilateral não resultam. Os conflitos entre Estados que aplicam o princípio da territorialidade não são aptos a serem resolvidos através dos métodos enunciados.

A eficácia dos mecanismos de desagravamento fiscal unilateral também pode ficar comprometida, se o desagravamento estiver sujeito a limitações<sup>100</sup>. São três os tipos de limitações mais comuns<sup>101</sup>.

A primeira restrição prende-se com o facto de alguns Estados-Membros limitarem a aplicação de medidas de desagravamento fiscal unilateral a um conjunto de bens situados no estrangeiro, tipicamente bens imóveis<sup>102</sup>.

Em segundo lugar, em virtude de não existir harmonização quanto ao conceito de bens situados no estrangeiro, nem todos os bens situados no estrangeiro são qualificados como tal, a

---

<sup>96</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.748.

<sup>97</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.748.

<sup>98</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.41 e MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 42.

<sup>99</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.41.

<sup>100</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to na Effective EC Recommendation?*, *EC Tax Review*, vol. 24, n.º6, 2015, p. 327.

<sup>101</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.44.

<sup>102</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Commission staff working paper: Impact assessment: Acompaying the document Comission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances*, 1489 final.

fim de poderem integrar as previsões das normas internas que regulam os mecanismos de desagravamento fiscal unilateral<sup>103</sup>.

Por fim, a eficácia dos mecanismos enunciados encontra-se afetada pelo facto de a maioria dos Estados-Membros que os adota, limitar o seu âmbito de aplicação a impostos sucessórios propriamente ditos, excluindo outros impostos que são cobrados em virtude da morte do *de cuius*<sup>104</sup>.

### 2.1.3 As convenções sobre dupla tributação

As convenções sobre dupla tributação são acordos entre os Estados que visam eliminar ou atenuar o problema da dupla tributação, e são, via de regra, convenções bilaterais<sup>105</sup>. Estes acordos contêm normas que visam a distribuição das competências fiscais dos Estados. Sempre que as normas convencionais adotadas são de reconhecimento de competência exclusiva de um deles, o fenómeno do concurso de normas não chega sequer a surgir, ocorrendo um mero concurso aparente<sup>106</sup>. Caso sejam adotadas normas de reconhecimento de competência cumulativa, então deverão também ser adotadas normas de limitação de competência, como as mencionadas anteriormente.

As convenções bilaterais não devem ser confundidas com convenções modelo, que são pontos de partida de negociações entre Estados, e que são elaborados pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Em 1982, a OCDE elaborou o Modelo de Convenção de dupla tributação relativo às sucessões e doações.

A convenção modelo de 1982, na alocação de competência fiscal entre as partes contratantes dá prioridade à parte contratante onde os bens se encontram situados, no caso de se tratar de bens imóveis, e no caso de se tratar de bens móveis pertencentes a um estabelecimento estável ou uma instalação fixa<sup>107</sup>. Nos restantes casos, o princípio aplicável é o princípio do domicílio do *de cuius* ou do doador. No que diz respeito aos métodos para atenuar ou eliminar a dupla tributação, aqueles recomendados pela convenção são o método de isenção e o método de imputação, a aplicar pelo Estado do domicílio em relação aos bens que possam ser tributados no Estado com elemento de conexão real<sup>108</sup>.

---

<sup>103</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.45.

<sup>104</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.46.

<sup>105</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.98.

<sup>106</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.605.

<sup>107</sup> Artigos 5º e 6º de OCDE, *Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Paris, 1982

<sup>108</sup> Artigos 9º e 6º de OCDE, *Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Paris, 1982.

Não obstante a existência da convenção modelo da OCDE, o número de convenções sobre dupla tributação em sede do imposto sucessório celebradas entre os Estados é muito baixo, não havendo tendência para aumentar<sup>109</sup>.

As razões apontadas para o número limitado de convenções celebradas nesta matéria são de vária ordem. O principal motivo prende-se com o baixo valor de receita fiscal que se obtém em virtude da aplicação destes impostos, comparativamente com o esforço exigido para a conclusão de uma convenção. Outros argumentos prendem-se com as diferenças estruturais das normas internas que versam sobre o imposto sucessório, a prioridade dada pelas administrações fiscais aos impostos periódicos (uma vez que a sua aplicação é muito mais frequente), à pequena dimensão do investimento estrangeiro feito por particulares e o entendimento de que os mecanismos unilaterais de desagravamento fiscal são adequados a resolver o problema da dupla tributação<sup>110</sup>.

Em relação ao número de convenções vigentes, para além de serem insuficientes, nem sempre são eficazes na eliminação da dupla tributação. A convenção modelo da OCDE permanece inalterada desde 1982, e conseqüentemente é incapaz de fazer face às discrepâncias existentes entre normas internas<sup>111</sup>.

## **2.2 O problema da discriminação**

O segundo tipo de problema a que os cidadãos da União Europeia podem ser expostos em situações além-fronteiras é o problema da aplicação discriminatória de normas de um Estado-Membro em matéria de imposto sobre as sucessões.

De acordo com o n.º.3 do art. 3º do TUE, a União estabelece um mercado interno. E de acordo com o n.º.2 do art. 26º do TFUE, o mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas, no qual a livre circulação dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados.

Os Estados-Membros dispõem da faculdade de conceber os seus sistemas fiscais e de repartir as competências entre si, nos termos do direito comunitário atualmente vigente<sup>112</sup>. No entanto, têm a obrigação de exercer essas faculdades em conformidade com as normas dos

---

<sup>109</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.44 e MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 49.

<sup>110</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 45.

<sup>111</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 45 e SONNEVELDT, Frans e ZUIDERWIJK, Johan, *Harmonization of Inheritance, Estate and Gift Taxes within the EU, EC Tax Review*, vol. 96, n.º 2, 1995, p.94. – A título de exemplo, a convenção modelo não resolve situações em que um dos Estados ficciona que o cidadão é seu residente, quando este já não o é de facto.

<sup>112</sup> DOUMA, Sjoerd, *Optimization of tax sovereignty and free movement*, Universidade de Leuven, 2011, Tese de Doutoramento, p.90

Tratados<sup>113</sup>. O que quer dizer que os sistemas fiscais dos Estados-Membros devem respeitar as liberdades fundamentais, nomeadamente as normas relativas à livre circulação de pessoas, trabalhadores, serviços e capitais, bem como o princípio geral de não discriminação em razão da nacionalidade (art. 18º TFUE)<sup>114</sup>.

Nos termos do art. 21º do TFUE, os cidadãos da União têm o direito de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros. O art. 18º do TFUE garante que os cidadãos que exercem o seu direito à livre circulação não podem ser discriminados apenas em razão da sua nacionalidade.

Em matéria de tributação de sucessões, a livre circulação de capitais, consagrada no art. 63º TFUE, é considerada a liberdade mais importante<sup>115</sup>. O Tribunal de Justiça da União Europeia conclui que uma sucessão que implique a transferência para uma ou mais pessoas de ativos deixados pelo *de cuius* é um movimento de capitais na aceção do art. 63º do TFUE, exceto nos casos em que os elementos constitutivos estejam confinados a um único Estado-Membro.

Para o mercado interno, é primordial que os Estados-Membros não levantem obstáculos ao exercício das liberdades fundamentais estabelecendo discriminações entre os casos de sucessões além-fronteiras e as sucessões nacionais<sup>116</sup>. A discriminação resulta do tratamento diferenciado de situações comparáveis ou do tratamento igual de situações diferentes, e não é compatível com o exercício das liberdades constantes nos Tratados<sup>117</sup>.

Desde 2003, que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) desempenha um importante papel na harmonização fiscal dos Estados, no âmbito da tributação de sucessões,

---

<sup>113</sup> Acórdão Wielockx do TJUE de 11 de agosto de 1995 (Processo C-80/94), para. 16.

<sup>114</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.208. – As normas comunitárias gozam de aplicabilidade e eficácia direta, têm primado sobre o direito interno e esta qualidade é-lhe reconhecida por todas as jurisdições dos Estados-Membros da União Europeia. O efeito direto da livre circulação de capitais tornou-se efetivo com a Diretiva 88/361/CE, proibindo as legislações de um Estado-Membro de adotarem medidas discriminatórias ou restritivas dos movimentos de capitais. É na décima primeira categoria da nomenclatura estabelecida no Anexo I da Diretiva que se enumeram e classificam os movimentos de capitais de carácter pessoal, designadamente as sucessões e os legados. Apesar de a Diretiva 88/361/CE ter caducado quando entrou em vigor o Tratado de Maastricht, o TJUE continua a seguir a enumeração e classificação que nela consta. – Ver

DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu-Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 94 e ss e Acórdão Van Hilten-van Heijden do TJUE de 23 de Fevereiro de 2006 (Processo C-513/03), para. 39.

<sup>115</sup> LIBERATORE, Federica, *Death as a Taxable Event and Its International Ramifications: EU Report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal Association*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 95b, 2010, p.62 e DAFNOMILIS, Vasileios, *A Comprehensive Analysis of ECJ Case La won Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 1*, *European Taxation*, vol. 55, nº 11, 2015, p.501.

<sup>116</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Comission staff working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law Accompanying the document Comission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances*, 1488 final, Bruxelas, 2011.

<sup>117</sup> Acórdão Schumacker do TJUE de 14 de fevereiro de 1995 (Processo C-279/93), para. 30.

pela via negativa, aniquilando os aspetos dos sistemas fiscais nacionais incompatíveis com o exercício das liberdades fundamentais<sup>118</sup>.

Com base na jurisprudência do TJUE, podemos concluir que as normas internas em matéria de tributação de heranças estão em conflito com as regras sobre a livre circulação de capitais se forem concebidas de forma a: estabelecerem normas diferentes e menos favoráveis em matéria de avaliação do património, caso este esteja situado noutra Estado-Membro; restringirem a dedutibilidade de dívidas ou obrigações relacionadas com os bens de heranças cujo falecido seja não residente na data da sua morte; aplicarem taxas de imposto mais elevadas a bens situados noutra Estado-Membro; garantirem isenção de pagamento de imposto sucessório, caso o beneficiário seja uma organização caritativa interna; proporcionarem deduções superiores para contribuintes residentes<sup>119</sup>.

Os Estados-Membros têm sido sensíveis às orientações jurisprudenciais do TJUE, e o impacto traduz-se em alterações aos ordenamentos jurídicos em matéria de tributação de sucessões, para os tornar compatíveis com a liberdade de circulação de capitais<sup>120</sup>.

Porém, apesar do esforço positivo dos Estados-Membros para a alteração de normas que pudessem revelar potenciais casos discriminatórios, ainda há espaço de progressão, uma vez que apenas cinco Estados-Membros reconhecem uma total compatibilidade do seu ordenamento jurídico com o direito comunitário<sup>121</sup>. Os restantes Estados-Membros mantêm normas internas com fatores discriminatórios potenciais, em três principais áreas, nomeadamente no que concerne ao âmbito de isenções, dedução de dívidas no cálculo da base do imposto e métodos de avaliação todo património.

---

<sup>118</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Commission staff working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law Accompanying the document Commission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances*, 1488 final, XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.214 e NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p. 30. Desde 2003, o TJUE já se pronunciou sobre 19 processos relativos à tributação de sucessões transnacionais: Barbier (C-364/01), Van Hilten-van Heijden (C-513/03), Geurts (C-464/05), Jäger (C-256/06), Eckelkamp (C-11/07), Arens-Sikken (C-43/07), Block (C-67/08), Mattner (C-510/08), Werner Heukelbach (C-25/10), Halley (C-132/10), Scheunemann (C-31/11), Welte (C-181/12), European Commission vs Spain (C-127/12), European Commission vs Germany (C-211/13), Q-case (C-133/13), European Commission vs Greece (C-244/15), Hünnebeck (C-479/14), Feilen (C-123/15) e European Commission vs Greece (C-98/16).

<sup>119</sup> LIBERATORE, F., *ob. cit.*, p.83.

<sup>120</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p. 32. – Em 2008, a Bélgica, a Alemanha e a República Checa estenderam o âmbito das isenções objetivas concedidas a todas organizações caritativas, independentemente de estas se situarem dentro ou fora do seu território.

<sup>121</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p. 33 e MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 59.

## Capítulo III: Os instrumentos da União Europeia

### 1. A necessidade de intervenção das instituições europeias em matéria de tributação de sucessões transnacionais

Com o crescente número de migrantes europeus que se deslocam entre Estados-Membros da União Europeia, os cidadãos europeus podem ter de enfrentar dois problemas em matéria de tributação de sucessões transnacionais: ser vítimas de discriminação fiscal e dupla tributação, sem possibilidade de desagravamento, ou beneficiando apenas de desagravamento parcial.

Embora a nível macroeconómico o impacto originado pelos obstáculos não seja significativo, uma vez que o número total de sucessões transnacionais origina um baixo valor de receita fiscal, a verdade é que a nível microeconómico as repercussões que tanto a discriminação como a dupla tributação podem ter são expressivas, devido à elevada tributação que podem provocar na esfera dos indivíduos<sup>122</sup>.

Enquanto guardião dos Tratados, é da competência da Comissão Europeia garantir o bom funcionamento do mercado interno e a promoção do interesse geral da União<sup>123</sup> (art. 17º, nº1 TUE), pelo que é conveniente a tomada de medidas que visem a atenuação e eliminação dos obstáculos em matéria de tributação de sucessões transnacionais.

Neste sentido, a 15 de dezembro de 2011, a Comissão Europeia publicou um conjunto de instrumentos que têm esse mesmo fim<sup>124</sup>. De entre os instrumentos consta a Recomendação da Comissão de 15 de dezembro de 2011 relativa a medidas para evitar a dupla tributação de sucessões (doravante, Recomendação 2011/856/UE). Também constam uma comunicação da Comissão (COM/2011/864) relativa à eliminação dos obstáculos transfronteiras na União Europeia em matéria de impostos sobre as sucessões e ainda um documento de trabalho dos

---

<sup>122</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.73 e ss. e COMISSÃO EUROPEIA, *Documento de trabalho dos serviços da comissão: Resumo da avaliação de impacto que acompanha o documento Recomendação da Comissão relativa a medidas para evitar a dupla tributação*, 1490 final, 2011.

<sup>123</sup> GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Direito da União: História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 197.

<sup>124</sup> O interesse da Comissão nestas matérias remonta a 1994, quando começa por investigar os regimes fiscais dos Estados-Membros no âmbito da transmissão de pequenas e médias empresas, o que resulta na Recomendação da Comissão de 7 de dezembro de 1994 sobre a transmissão de pequenas e médias empresas (94/1069/CE) – ver LIBERATORE, F., *ob. cit.*, p.61.

serviços da Comissão<sup>125</sup> que enuncia os principais princípios em matéria de tributação de sucessões transnacionais do TJUE.

No presente capítulo daremos especial destaque à Recomendação 2011/856/UE e faremos uma análise da jurisprudência do TJUE relativa à dupla tributação de sucessões transnacionais, nomeadamente, o acórdão Block (C-67-08). Também faremos menção ao Regulamento n.º 650/2012, de 4 de julho, que surge para regular matérias civis, não tendo para o efeito impactos na legislação fiscal. Por esse motivo será o primeiro tópico a abordar.

## **2. O Regulamento em matéria de sucessões internacionais**

A diversidade de regras materiais e processuais aplicáveis nos Estados-Membros em matéria de direito sucessório criava uma dificuldade acrescida aos herdeiros que pretendiam exercer os seus direitos no âmbito de uma sucessão transfronteiriça<sup>126</sup>.

Pelo exposto, e com base no art. 81.º, n.º2, alínea c), do TFUE, a União Europeia chamou a si a competência para tomar medidas de cooperação judiciária civil, compatibilizando as normas aplicáveis nos Estados-Membros em matéria de conflitos de leis e de jurisdições<sup>127</sup>. Assim surge o Regulamento n.º 650/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de Julho, relativo à competência, à lei aplicável, ao reconhecimento e execução de decisões, e à aceitação e execução de atos autênticos em matéria de sucessões e à criação de um Certificado Sucessório Europeu.

O Regulamento estabelece normas para determinar qual o Estado-Membro da União Europeia cujas autoridades irão tratar da sucessão transnacional e qual a legislação aplicável à sucessão. Deste modo, os cidadãos podem planear a sua sucessão, evitando que os seus herdeiros tenham de lidar com múltiplas leis e autoridades nacionais. O Regulamento também torna mais fácil que uma decisão judicial ou ato notarial que trate de matéria sucessória emitido num Estado-Membro produza efeitos noutra Estado-Membro. Por último, o regulamento cria o certificado sucessório europeu, um documento que pode ser solicitado pelos herdeiros (ou pelos

---

<sup>125</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Comission staff working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law Accompanying the document Commission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances*, 1488 final, 2011.

<sup>126</sup> LIBERATORE, Federica, *ob. cit.*, p.63 e Regulamento (EU) n.º 650/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho de 4 de Julho de 2012, publicado no *Jornal Oficial da União Europeia*, série L, n.º 201, de 27 de Julho de 2012, considerando 7.

<sup>127</sup> MOTA, Helena, *A autonomia conflitual e o reenvio no âmbito do Regulamento (EU) n.º 650/2012 do PE e do Conselho, de 4 de Julho de 2012*, *Revista Electrónica de Direito*, n.º1, 2014, p.5.

legatários, executores testamentários ou administradores de bens do falecido) para atestarem a sua qualidade e exercerem os seus direitos noutra Estado-Membro<sup>128</sup>.

Contudo, o Regulamento não afeta as normas fiscais em sede de tributação de sucessões, conforme explanado no considerando 10 e no artigo 1º, n.º1. O que quer dizer que a determinação da competência do Estado-Membro para cobrar impostos sobre as sucessões continua a emanar das normas fiscais internas. Ou seja, este regulamento não tem impacto na eliminação do problema da dupla tributação ou da discriminação a que os cidadãos europeus estão expostos sempre que tiram partido do mercado interno.

### **3. Do pacote de medidas em matéria de tributação de sucessões transnacionais: a Recomendação 2011/856/EU**

#### **3.1 Os objetivos da Recomendação**

A legitimidade da Comissão para adotar a recomendação encontra-se no art. 292º do TFUE, e parte da necessidade de incentivar um sistema mais abrangente que evite a dupla tributação de sucessões em casos transfronteiras<sup>129</sup>.

A Comissão entende que a ausência de mecanismos adequados a evitar a tributação cumulativa de sucessões, pelo facto de os Estados-Membros disporem de poucas convenções bilaterais nesse sentido, e de as medidas adotadas em sede de desagravamento fiscal unilateral terem um âmbito de aplicação limitado, pode conduzir a níveis de tributação globais consideravelmente mais elevados do que os aplicáveis em situações puramente internas<sup>130</sup>.

O objetivo central da recomendação, tal como enunciado no seu artigo 3º, é que o nível de tributação global a que uma determinada herança está sujeita não seja superior àquele que seria aplicável se apenas o Estado-Membro com o nível de tributação mais elevado, de entre os Estados-Membros em causa, tivesse competência para tributar a totalidade da herança, e assim se conseguir resolver casos de dupla tributação.

---

<sup>128</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Guia do cidadão sobre as sucessões transnacionais: Como as normas da União Europeia simplificam as sucessões internacionais*, 2017, p.3.

<sup>129</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 15 de Dezembro de 2011 relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões, 2011/856/EU*, Bruxelas, 2011, considerando 13.

<sup>130</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 15 de Dezembro de 2011 relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões, 2011/856/EU*, 2011, considerandos 7, 8, 9 e 10.

### 3.2 A Recomendação como instrumento legal adequado

Ciente do facto de que uma total harmonização da legislação fiscal nesta matéria não é possível, a Comissão decidiu adotar uma abordagem flexível que proporciona aos Estados a possibilidade de promoverem a coordenação das suas legislações fiscais, sem que para isso a sua soberania seja afetada<sup>131</sup>.

É tido em consideração que, no que se refere ao impacto social da ausência de mecanismos de desagravamento, a falta de soluções globais se reflete com maior probabilidade na classe média, dado que, por um lado, as pessoas com um nível económico mais elevado recorrem com mais facilidade a consultores em matéria de planeamento fiscal e por outro, os mais pobres não são tão suscetíveis de receberem heranças transnacionais. Quanto ao impacto económico, ainda que a dupla tributação não afete um número muito elevado de cidadãos, naqueles em que toca a sua esfera, fá-lo de uma forma particularmente agressiva<sup>132</sup>.

Quanto à avaliação das opções políticas para resolver este problema<sup>133</sup>, são examinados critérios de eficácia, proporcionalidade (no sentido de limitação das medidas da União Europeia ao necessário para a prossecução do objetivo), eficiência (em especial, facilidade de aplicação) e flexibilidade.

A recomendação é um ato típico da União que não é vinculativo<sup>134</sup>. Consta do elenco do art. 288º do TFUE e é apontada como o mecanismo mais eficaz, proporcional, eficiente e flexível<sup>135</sup>, comparada com outras opções. Estas seriam menos eficazes em termos de custos e seriam mais demoradas, havendo inclusive dúvidas quanto à sua viabilidade política.

### 3.3 Do conteúdo da Recomendação

Com o intuito de prosseguir eficazmente o objetivo de evitar a dupla tributação de sucessões, a Comissão recomenda a aplicação de uma definição abrangente de imposto sobre as sucessões. O principal elemento caracterizador deste tipo de imposto deverá ser o facto de

---

<sup>131</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit.*, *EC Tax Review*, vol. 24, n.º6, 2015, p. 328.

<sup>132</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Documento de trabalho dos serviços da Comissão: Resumo da avaliação de impacto que acompanha a recomendação da Comissão relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões*, 1490 final, 2011.

<sup>133</sup> Em cima da mesa foram colocados três grupos de opções: manter a situação atual; adotar políticas de *soft law*; e por fim a adoção de normas vinculativas. – COMISSÃO EUROPEIA, *Documento de trabalho dos serviços da Comissão: Resumo da avaliação de impacto que acompanha a recomendação da Comissão relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões*, 1490 final, 2011.

<sup>134</sup> GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *ob. cit.*, p. 326.

<sup>135</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Documento de trabalho dos serviços da Comissão: Resumo da avaliação de impacto que acompanha a recomendação da Comissão relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões*, 1490 final, 2011.

ter aplicação aquando o óbito de uma pessoa, independentemente do âmbito territorial em causa ser nacional, federal, regional ou local, e ainda independentemente da designação do imposto, da sua forma de cobrança e da pessoa a quem o imposto é aplicado (ponto 2. a) da Recomendação).

Uma vez que as medidas de desagravamento fiscal unilateral têm habitualmente um âmbito de aplicação limitado, a utilização de uma definição abrangente como a apresentada poderá ser um avanço importante na eliminação da dupla tributação<sup>136</sup>, contribuindo para o aumento do âmbito de aplicação destas medidas.

De seguida, a Recomendação elenca o conjunto de situações em que deve ser concedido desagravamento fiscal, sempre que o Estado-membro aplica imposto sobre as sucessões<sup>137</sup>.

Primeiramente, 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 sobre bens imóveis situados nesse outro Estado-Membro, ou sobre bens móveis que sejam propriedade de um estabelecimento estável situados nesse outro Estado-Membro. Ou seja, o ponto 4.1 da Recomendação atribui o direito fiscal primário ao Estado que aplica um elemento de conexão real sobre os bens situados no seu território e que são objeto de imposto sobre as sucessões<sup>138</sup>.

No que respeita a bens móveis que não sejam propriedade de um estabelecimento estável, o 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 de elementos de conexão pessoal do falecido e/ou herdeiro. A opção adotada no ponto 4.2 da Recomendação baseia-se na razão de os bens móveis que não façam parte da propriedade de um estabelecimento estável podem ter a sua localização facilmente alterada, pelo que a conexão real é menos forte do que a conexão pessoal que o falecido ou o herdeiro podem ter com o outro Estado-Membro<sup>139</sup>.

No caso de estarem em concurso duas conexões pessoais diferentes, sendo que uma liga o falecido a um Estado-Membro e outra liga o herdeiro a outro Estado-Membro, deverá o Estado que estabelece a conexão pessoal com o herdeiro permitir um desagravamento fiscal em virtude do imposto pago no Estado-Membro com o qual o falecido possuía conexões pessoais. Esta recomendação tem lugar pelo facto de o património deixado ter sido acumulado ao longo da

---

<sup>136</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.314.

<sup>137</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit.*, *EC Tax Review*, vol. 24, n.º6, p. 332.

<sup>138</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit.*, *EC Tax Review*, vol. 24, n.º6, p. 332.

<sup>139</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.314.

vida do falecido, e por isso estar mais provavelmente ligado ao Estado que adota um elemento de conexão pessoal com o falecido<sup>140</sup>.

Por fim, a Recomendação aborda o problema que deriva da existência de múltiplas conexões pessoais referente a uma única pessoa. Para resolver esta questão, os Estados-Membros deverão determinar, por acordo, e em conformidade com o procedimento amigável, também previsto no ponto 6 da recomendação, qual o Estado-Membro que deve conceder o desagravamento fiscal se o imposto for aplicado num Estado com o qual o indivíduo tenha estreita conexão pessoal. A Recomendação esclarece o modo como se deverá determinar o conceito de estreita conexão pessoal, no seu ponto 4.4.1<sup>141</sup>.

### 3.4 Breve reflexão crítica

A Recomendação adota soluções de desagravamento fiscal unilateral para fazer face ao problema da dupla tributação. Se os Estados-Membros incorporassem as medidas recomendadas nas suas legislações internas, grande parte dos problemas nesta matéria estaria resolvido<sup>142</sup>. Dado que o impacto macroeconómico se revelava insignificante, era esperado que os Estados-Membros não oferecessem resistência à implementação dessas mesmas medidas.

Contudo, a Recomendação, em virtude do seu carácter não vinculativo, não conduziu a alterações nas legislações fiscais dos Estados-Membros, nem impulsionou negociações de convenções bilaterais<sup>143</sup>, acabando por se revelar ineficaz.

A Recomendação também padece de alguns problemas, que colocam em causa a sua eficiência. A ausência da definição de conceitos importantes como são o de bens móveis e imóveis e de estabelecimento estável, revela-se um obstáculo à aplicação efetiva da Recomendação. A definição destes conceitos revelar-se-ia útil para a determinação do âmbito de aplicação das disposições recomendadas<sup>144</sup>, possível através da criação de uma terminologia

---

<sup>140</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 15 de Dezembro de 2011 relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões*, 2011/856/EU, 2011, considerando 17 e VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.314.

<sup>141</sup> A estreita conexão pessoal pode ser determinada tendo em conta a residência permanente do indivíduo. Quando esta não se consiga determinar são consideradas as relações pessoais e económicas mais estreitas (centro de interesses vitais). Se também esta não for possível de apurar aplica-se o domicílio habitual ou também quando este não puder ser determinado, a nacionalidade.

<sup>142</sup> NAVEZ, Eduard-Jean, *The influence of EU law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?*, *EC Tax Review*, vol. 21, nº 2, 2012, p. 93.

<sup>143</sup> VIJFEIJKEN, Inge J.F.A. van, *One Inheritance, One Tax*, *EC Tax Review*, vol. 26, nº4, 2017, p. 216 e COMISSÃO EUROPEIA, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within EU: Report of expert group*, Bruxelas, 2015, p.5.

<sup>144</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.335 e DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit.*, *EC Tax Review*, vol. 24, n.º6, p. 331 e 335.

comum. Ademais, a Recomendação socorre-se de conceitos que não define para alcançar outros, como é o caso do conceito de estreita conexão pessoal, que a Recomendação tenta definir usando conceitos que não estão harmonizados nas várias legislações fiscais<sup>145</sup>.

Outra dificuldade presente na Recomendação prende-se com o facto de esta não resolver o problema do conflito de fatores de conexão reais. Assim, quando aplicado o ponto 4.1, pode acontecer que ambos os Estados-Membros considerem que determinado bem se encontra no seu território, e através desse entendimento não se considerarem na obrigação de conceder um desagravamento fiscal. Desta forma a dupla tributação não é eliminada em face deste tipo de conflitos<sup>146</sup>.

Por outro lado, quando a Comissão entende que em caso de confronto de duas conexões pessoais, uma relativa ao herdeiro, e outra relativa ao falecido, deverá o Estado-Membro ao qual o herdeiro esteja ligado tomar medidas para evitar a dupla tributação, desconsidera o princípio da capacidade contributiva, essencial nas legislações dos Estados-Membros<sup>147</sup>. De acordo com este princípio, deveria ser dada prevalência ao Estado que usa a conexão pessoal relativa ao falecido na obrigação de aliviar a dupla tributação, pois a capacidade contributiva revela-se do lado do herdeiro, que recebe a herança, e seria sobre o Estado que o usa como elemento de conexão pessoal que deveria recair a competência fiscal primária<sup>148</sup>.

## **4. Análise jurisprudencial no âmbito da dupla tributação de sucessões**

### **4.1 Acórdão Block (Processo C-67/08)**

No acórdão Block, o TJUE analisou o problema da dupla tributação de sucessões à luz da liberdade de circulação de capitais. Em particular, o TJUE tinha de decidir sobre a compatibilidade com o art. 56º CE (actual art. 63º do TFUE) da legislação nacional que não prevê, para o imposto sucessório pago noutra Estado-Membro, a sua imputação no imposto sucessório a pagar pelo herdeiro, no seu Estado de residência.

---

<sup>145</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, 331 e DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit.*, *EC Tax Review*, vol. 24, n.º6, p. 331. – Ainda que a Recomendação determine o procedimento amigável do ponto 6, como forma de ultrapassar as discrepâncias entre os conceitos utilizados. Contudo, os conceitos ficam apenas definidos no seio das relações entre dois Estados-Membros, não sendo esta solução suficiente para resolver este problema.

<sup>146</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.333 e DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit.*, *EC Tax Review*, vol. 24, n.º6, p. 332.

<sup>147</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.314.

<sup>148</sup> VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van, *ob. cit.*, p.314.

Ao contrário da maioria dos processos sobre os quais o TJUE se pronunciou, nos quais a questão central era o problema da discriminação e que diziam respeito ao sistema jurídico fiscal de um único Estado-Membro, este processo diz respeito ao exercício paralelo dos poderes tributários de dois Estados-Membros<sup>149</sup>.

#### **4.1.1 Dos factos**

Margaret Block, residente na Alemanha, era a única herdeira de uma pessoa falecida nesse mesmo Estado e em que teve a sua última residência. A herança era composta essencialmente por capitais aplicados na Alemanha, e por capitais aplicados em instituições financeiras situadas em Espanha<sup>150</sup>.

Decorrente da aplicação de diferentes critérios de conexão por parte da Alemanha (residência do credor) e por parte de Espanha (residência do devedor), para efeitos de aplicação de imposto sobre as sucessões, a Sra. Block pagou imposto respeitante aos seus ativos espanhóis, tanto em Espanha, como na Alemanha<sup>151</sup>.

As autoridades fiscais alemãs permitiam a dedução do imposto pago em Espanha à base tributável do imposto devido na Alemanha, como se de uma dívida da herança se tratasse<sup>152</sup>, mas recusavam o pedido da Sra. Block quanto à imputação do imposto pago em Espanha no imposto sucessório a pagar na Alemanha, uma vez que à luz da lei alemã a imputação teria de ser excluída pelo facto de os créditos de capital não se considerarem bens situados no estrangeiro<sup>153</sup>.

O tribunal de reenvio interroga o TJUE sobre se o art. 56º CE deve ser interpretado no sentido de que preclude normas como as de um Estado-Membro que não permitam que um imposto sucessório pago num Estado-Membro sobre créditos de capital numa instituição financeira desse Estado seja imputado no imposto sucessório a pagar no Estado-Membro onde resida o herdeiro desses créditos de capital<sup>154</sup>.

#### **4.1.2 Argumentação do TJUE**

O TJUE investigou se as normas nacionais em questão poderiam ser consideradas como uma restrição à livre circulação de capitais. A este propósito, o TJUE observou que, ao contrário

---

<sup>149</sup> LIBERATORE, F., *ob. cit.*, p.78.

<sup>150</sup> Acórdão Block do TJUE de 12 de fevereiro de 2009 (Processo C-67/08), para. 9.

<sup>151</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 13.

<sup>152</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 11.

<sup>153</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 12.

<sup>154</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 17.

de outros processos no âmbito da tributação de heranças, a legislação nacional em questão estabelecia regras idênticas de tributação das sucessões, independentemente de a instituição financeira devedora desses créditos estivesse situada na Alemanha ou nouro Estado-Membro<sup>155</sup>.

O TJUE também reconheceu que a inexistência, de acordo com a lei alemã, de um mecanismo de desagravamento fiscal eficiente, como seria a imputação no imposto sucessório devido nesse Estado-Membro do imposto sucessório pago no estrangeiro, resulta numa carga fiscal mais elevada do que a que existiria caso os mesmos créditos fossem detidos sobre uma instituição financeira sediada na Alemanha<sup>156</sup>.

Contudo, o TJUE constatou que esta desvantagem fiscal não dependia do sistema fiscal de um único Estado-Membro, antes é resultado do exercício paralelo, pelos dois Estados-Membros interessados, da respetiva competência fiscal soberana<sup>157</sup>. As disparidades nos critérios de conexão usados para sujeição a imposto sucessório dos créditos de capitais não são contrárias ao direito comunitário uma vez que, na ausência de medidas de unificação ou harmonização adotadas no contexto da União, os Estados-Membros são livres de decidir as suas próprias regras no que diz respeito à tributação direta<sup>158</sup>, incluindo os fatores de conexão de acordo com os quais uma pessoa ou um rendimento é tributável no seu território.

O TJUE realçou que as convenções para evitar a dupla tributação são desenvolvidas para eliminar ou atenuar os efeitos negativos no funcionamento do mercado interno, resultantes da coexistência de diferentes sistemas fiscais nacionais<sup>159</sup>. Porém, o direito comunitário, no estado atual do seu desenvolvimento, não prescreve critérios gerais para a repartição de competências entre os Estados-Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no interior da União Europeia. Consequentemente, os Estados-Membros não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, para eliminar a dupla tributação decorrente do exercício paralelo, por esses Estados, das respetivas competências fiscais<sup>160</sup>.

---

<sup>155</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 25.

<sup>156</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 27.

<sup>157</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 28 e LIBERATORE, F., *ob. cit.*, p.79.

<sup>158</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 30 e 31.

<sup>159</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 29.

<sup>160</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 30 e 31.

### 4.1.3 Conclusões

Do exposto, resulta que o fenómeno da dupla tributação no domínio dos impostos sobre as sucessões constitui um sério obstáculo à estrutura e funcionamento do mercado interno, graças às diferenças dos sistemas fiscais dos Estados-Membros. Assim, a dupla tributação revela-se um entrave à livre circulação de capitais e, conseqüentemente, à transferência de propriedade.

Dada a ausência de um instrumento legislativo de harmonização positiva nesta matéria, e resultado dos critérios de atribuição de competência fiscal serem pelos Estados-Membros determinados, a nível nacional ou bilateral, as disparidades existentes entre os sistemas fiscais são uma questão de soberania nacional<sup>161</sup>. Conseqüentemente, as liberdades fundamentais não requerem a um Estado-Membro a adaptação do seu sistema fiscal ao sistema fiscal de outro Estado-Membro, nem garantem neutralidade fiscal quando um cidadão europeu investe em ativos num Estado-Membro diferente daquele em que reside.

A este respeito, o TJUE é incapaz de proteger os cidadãos europeus do problema da dupla tributação, uma vez que o seu poder de interpretação não lhe permite arbitrar entre as competências fiscais paralelas dos Estados-Membros<sup>162</sup>.

Conseqüentemente, o TJUE foca-se apenas em questões de não discriminação, uma vez que o problema da dupla tributação deverá ser resolvido pelos Estados-Membros, que são livres de definir os critérios para a distribuição das suas competências fiscais entre si, através de convenções para evitar a dupla tributação, ou adotando mecanismos de desagravamento fiscal, unilateralmente e a nível nacional, ou através das ditas convenções<sup>163</sup>.

Foi consciente das limitações do TJUE para resolver o problema da dupla tributação, que a Comissão Europeia adotou o conjunto de medidas acima mencionadas, com vista a desenvolver a coordenação dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, como forma de estes atenuarem ou eliminarem o problema<sup>164</sup>.

---

<sup>161</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *Inheritance Taxes and European Union Law: A Case to Be Inherited?*, *EC Tax Review*, vol. 23, n.º6, 2014, p. 359.

<sup>162</sup> NAVEZ, Eduard-Jean, *ob. cit.*, p. 97.

<sup>163</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit.*, *EC Tax Review*, vol. 23, n.º6, 2014, p. 359.

<sup>164</sup> NAVEZ, Eduard-Jean, *ob. cit.*, p. 97.

## Capítulo IV: A compatibilidade do ordenamento jurídico português com a ordem jurídica europeia

### 1. O contexto migratório em Portugal

A migração, enquanto fator de dispersão geográfica de pessoas e de património, introduz o elemento transnacional que desencadeia os problemas relacionados com a dupla tributação e a discriminação. Portugal participa de dois dos quatro mais importantes padrões migratórios intracomunitários dos cidadãos europeus<sup>165</sup>.

Em primeiro lugar, Portugal faz parte do quarto maior fluxo migratório entre países da União Europeia<sup>166</sup>, com mais de meio milhão de pessoas a abandonarem o país, com destino a França<sup>167</sup>. Este fluxo migratório corresponde a um dos padrões migratórios existentes na União Europeia, que diz respeito à migração para economias de maior escala. Este padrão migratório é constituído por migrantes em idade ativa que se deslocam para trabalhar, em busca de melhores condições de vida. França torna-se o seu país de residência e em Portugal fica o património de seus pais, que há de ser herdado quando estes morrerem.

Por outro lado, o segundo padrão migratório é representado por cidadãos mais velhos de países do norte da Europa, com clima mais frio, que procuram aproveitar a reforma em países com temperaturas mais amenas, como é o caso de Portugal, acabando por comprar casas de férias<sup>168</sup>. Em Portugal residem mais de dez mil cidadãos de nacionalidade alemã, holandesa e britânica com mais de sessenta e cinco anos, tendo este valor vindo a aumentar ao longo dos últimos anos<sup>169</sup>.

No que concerne às tendências migratórias identificadas, podemos concluir que estas contribuem para o aparecimento de situações transnacionais em matéria de tributação de heranças, envolvendo o ordenamento jurídico português.

---

<sup>165</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.57. Sobre os quatro principais padrões migratórios ver capítulo II, título 1.

<sup>166</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.58.

<sup>167</sup> EUROSTAT, *Population on 1 January by age group, sex and citizenship*, 2017. – O número de emigrantes portugueses em França é de 564.792.

<sup>168</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit. EC Tax Review*, vol. 24, n.º 6, 2015, p. 332.

<sup>169</sup> EUROSTAT, *Population on 1 January by age group, sex and citizenship*, 2017.

## 2. Do problema da dupla tributação

### 2.1 O elemento de conexão relevante em sede de imposto de selo sobre as transmissões *mortis causa*

O Código do Imposto de Selo (CIS) consagra, no n.º 3 do seu art. 4.º, o princípio da territorialidade como orientador em termos de delimitação da competência fiscal em sede de tributação de sucessões, uma vez que determina que o imposto é devido sempre que os bens estejam situados em território nacional, independentemente da residência dos beneficiários da respetiva transmissão, ou da residência do autor da transmissão<sup>170</sup>.

Com o propósito de determinar que bens ou direitos estão sujeitos a imposto de selo sobre transmissões gratuitas, o CIS clarifica que bens se entendem como situados em território nacional, enunciando os critérios de localização desses mesmos bens no n.º.4 do art. 4.º<sup>171</sup>. É de ressaltar que quando os bens transmitidos sejam direitos sobre pessoas coletivas, a sujeição a imposto está limitada às situações em que os adquirentes também tenham domicílio em território nacional. Para o efeito de determinar se o adquirente tem domicílio em território nacional, e conseqüente incidência do imposto de selo sobre transmissões gratuitas, o n.º5 do art. 4.º entende que se consideram domiciliadas em território nacional as pessoas qualificadas como tal no art. 16.º do Código do IRS<sup>172</sup>.

Uma vez que o elemento de conexão usado, o lugar de situação dos bens, não estabelece especial ligação subjetiva nem com o herdeiro, nem com o autor da sucessão, deve-se entender que para se ser sujeito a imposto de selo sobre as transmissões gratuitas em Portugal basta que os bens deixados pelo falecido se encontrem em território português. Contudo, importa

---

<sup>170</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.235 e AA.VV., *Tributação do Património: CIMI, CIMT e CIS, ob. cit.* p.359.

<sup>171</sup> São considerados bens situados em território nacional: (i) Os direitos sobre bens móveis e imóveis; (ii) Os bens móveis registados ou sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em Portugal; (iii) Os direitos de crédito ou direitos patrimoniais sobre pessoas singulares ou coletivas quando o seu devedor tiver residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, e desde que aí tenha domicílio adquirente; (iv) As participações sociais quando a sociedade participada tenha a sua sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, desde que o adquirente tenha domicílio neste território; (v) Os valores monetários depositados em instituições com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, ou, não se tratando de valores monetários depositados, o autor da transmissão tenha domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável neste território; (vi) Os direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em território nacional.

<sup>172</sup> São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: (i) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; (ii) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual; (iii) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território; (iv) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

relembrar que caso os herdeiros do falecido sejam o cônjuge, unido de facto, ascendentes ou descendentes, estão isentos do pagamento de imposto de selo sobre as transmissões gratuitas em Portugal.

## 2.2 Conflitos possíveis

Uma vez que o imposto de selo sobre as transmissões gratuitas *mortis causa* é um imposto de carácter territorial, a dupla tributação em matéria de sucessões pode surgir quando um Estado-Membro que aplique um critério de conexão pessoal com o falecido ou herdeiro, que possua ou receba bens que se situem em território português, também se arrogue o direito de tributar a mesma sucessão<sup>173</sup>.

Sendo que a aplicação de elementos de conexão pessoal conduz à possibilidade de um Estado tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efetuadas, independentemente da localização dos bens, e a aplicação de um elemento de conexão real, por outro Estado, permite a tributação dos bens situados no seu território independentemente da nacionalidade, residência ou domicílio do transmitente o do beneficiário, a herança que se encontre nestas circunstâncias terá de suportar um esforço fiscal acrescido, dada a sobreposição de competências fiscais de diferentes Estados-Membros.

O fluxo migratório existente entre Portugal e países como a França, Alemanha, Reino Unido ou Holanda, que aplicam elementos de conexão pessoal para determinar a sujeição a imposto sucessório<sup>174</sup>, torna a dupla tributação um problema suscetível de emergir aquando da morte de alguém que esteja em contacto com as duas jurisdições.

Procurando concretizar, França adota como elemento de conexão pessoal o domicílio quer do transmitente, quer do beneficiário da herança. Desta forma, o imposto é devido em França sobre todos os bens transmitidos, sempre que o transmitente esteja domiciliado em França, ou sempre que o beneficiário da transmissão esteja domiciliado em França e tenha tido domicílio em França durante pelos menos seis anos, dos dez anos anteriores à transmissão<sup>175</sup>. Caso uma pessoa, domiciliada ou não em França, que possua bens em Portugal, faleça e o seu único herdeiro seja o seu irmão, e este preencha o elemento de conexão requerido pela jurisdição francesa, a parte da herança que diga respeito aos seus bens situados em Portugal

---

<sup>173</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.36.

<sup>174</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit. Attachment e AA.VV., Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide: 2017, Ernst and Young, 2017.*

<sup>175</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit. Attachment.*

será objeto de dupla tributação, porque tanto Portugal, como França, se arrogam o direito de tributar esses bens.

Por outro lado, e menos comum, está em causa o conflito entre fatores de conexão real.

A maioria dos Estados-Membros adota sistemas complexos de tributação das sucessões<sup>176</sup>, ao contrário de Portugal que apenas adota um fator de conexão real. Assim, a grande maioria dos Estados-Membros, para além de adotarem fatores de conexão pessoal, complementam o seu sistema fiscal com um elemento de conexão real sobre os bens que se situam no seu território. Desta forma, poderão surgir conflitos entre dois Estados que se arrogam o direito de aplicar o imposto sobre os mesmos bens, por considerarem que estes se situam no seu território.

De acordo com o nº4 do art. 4º do CIS, consideram-se bens situados em território nacional os direitos de propriedade industrial registados ou sujeitos a registo em território nacional. Acontece que uma patente poderá ser registada em mais do que um Estado, o que poderá despoletar um caso de dupla tributação quando o falecido contemplar no seu património hereditário uma patente registada em mais do que um Estado que se considere competente para lançar o imposto pelo facto de a patente estar registada no seu território<sup>177</sup>.

### **2.3 Mecanismos de desagramento fiscal unilateral e acordos de dupla tributação**

O sistema jurídico fiscal português apenas introduz mecanismos de desagramento fiscal unilateral no que concerne a impostos sobre o rendimento. Em relação ao imposto de selo sobre transmissões gratuitas *mortis causa*, o CIS não consagra nenhum mecanismo interno que elimine ou atenua a dupla tributação internacional, como seja o método de isenção ou o método de imputação.

Em relação à celebração de convenções sobre dupla tributação, Portugal foi parte signatária do Modelo de Convenção de dupla tributação em matéria de sucessões e doações, elaborado pela OCDE em 1982, que veio substituir o projeto de convenção de 1966<sup>178</sup>.

Todavia, Portugal não celebrou convenções sobre dupla tributação com vista à eliminação da dupla tributação internacional em matéria de tributação de sucessões, com exceção da convenção celebrada com França, em 10 de agosto de 1994, relativa a impostos

---

<sup>176</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.233 e ss.

<sup>177</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.39.

<sup>178</sup> FERREIRA, Rogério M. Fernandes e GONÇALVES, Mónica Respício, *Death as a Taxable Event and Its International Ramifications: Portugal Branch Report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 95b, 2010, p.662 e ss.

sobre sucessões e doações (Resolução da Assembleia da República n.º48/1994 de 10 de agosto)<sup>179</sup>. Esta convenção visou estabelecer um regime de que beneficiam os donativos e legados concedidos a favor de um ou do outro Estado contratante, das suas autarquias locais ou das pessoas coletivas de direito público, evitando obstáculos decorrentes de razões de ordem fiscal, por via da recíproca concessão de isenções<sup>180</sup>. O que por outras palavras quer dizer que o conteúdo desta convenção não se repercute na vida dos particulares, não afetando as sucessões que entre si possam existir.

A falta de iniciativa de Portugal em promover acordos que evitem a dupla tributação estará relacionada com o fraco valor de receita do imposto de selo sobre as transmissões gratuitas<sup>181</sup> e o esforço para concluir um acordo ser grande. Acresce ainda o facto de o nosso imposto de selo sobre transmissões gratuitas ter somente carácter territorial, em vez de uma solução combinada, o que diminui a incidência dos problemas de dupla tributação<sup>182</sup>.

#### **2.4 Os efeitos da Recomendação 2011/865/EU**

Portugal é um dos destinatários da Recomendação 2011/865/EU, que aborda um problema com o qual se podem deparar herdeiros ou legatários que aceitem heranças cujos bens estejam situados em território português.

Pelo facto de a maioria dos Estados-Membros limitarem o âmbito de aplicação das suas medidas de desagravamento fiscal unilateral a impostos sucessórios propriamente ditos, excluindo outros impostos aplicados em virtude da morte de alguém sobre os bens do falecido, fazia com que o imposto de selo sobre as transmissões gratuitas em Portugal não se qualificasse para a aplicação de medidas de desagravamento de carácter unilateral nesses Estados (de que são exemplo a Alemanha e o Reino Unido)<sup>183</sup>.

A Recomendação emprega uma definição ampla de imposto sucessório, cobrindo o vasto leque de impostos aplicados em virtude da morte de um sujeito, dentro da União Europeia<sup>184</sup>. Desta forma, adotando a definição da Recomendação para aferir se o imposto de selo sobre as transmissões gratuitas é abrangido pelas disposições da Recomendação, concluímos que este é aplicado aquando da morte de uma pessoa a nível nacional, que apesar

---

<sup>179</sup> XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p.110.

<sup>180</sup> Art. 1º e 2º da resolução da AR n.º48/1994 de 10 de agosto

<sup>181</sup> PORTUGAL, *Conta Geral do Estado 2017: Relatório de Análise Global e Conta da Segurança Social*, Volume I, Tomo I, Lisboa, Direção-Geral do Orçamento, 2017.

<sup>182</sup> FERREIRA, Rogério M. Fernandes e GONÇALVES, Mónica Respício, *ob. cit.*, p. 663.

<sup>183</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.46.

<sup>184</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 15 de dezembro de 2011 relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões*, 2011/856/EU, 2011, ponto 2, alínea a).

da sua denominação, o facto tributável é a morte de alguém, e que se inclui no elenco indicativo da Recomendação, pelo que se deve entender como um imposto sobre as sucessões.

De acordo com as disposições que recomendam a adoção de determinadas medidas de desagravamento fiscal, o Estado que aplica o elemento de conexão pessoal deve permitir desagravamento fiscal pelo imposto de selo aplicado em Portugal, apesar de este imposto não se qualificar pela lei desse Estado como um imposto sucessório.

Doutra forma, o imposto de selo não poderia ser creditado no imposto sucessório devido pelos bens situados em Portugal, no Estado de residência do falecido, porque a legislação nacional desse Estado poderia explicitamente conceder um desagravamento fiscal apenas a respeito de impostos sobre as sucessões semelhantes ao imposto sucessório por si aplicado<sup>185</sup>.

No caso de esta particular recomendação da Comissão ser adotada, o problema da dupla tributação de sucessões envolvendo bens situados em território português seria amplamente atenuado.

## **2.5 Principais conclusões**

Em virtude das principais tendências migratórias em que Portugal se vê envolvido, podemos assinalar que existe a possibilidade de este configurar numa situação de dupla tributação. Isto porque, os países entre os quais os fluxos migratórios são mais significativos adotam elementos de conexão pessoal, que conduzem a uma realidade de tributação mundial, enquanto Portugal adota um elemento de conexão territorial, que o permite fazer incidir o imposto de selo sobre os bens situados no seu território.

Acontece que os Estados-Membros dispõem de uma certa autonomia na conformação do seu sistema fiscal, e por isso não são obrigados a adaptar o seu sistema fiscal por forma a que a dupla tributação surja atenuada ou eliminada<sup>186</sup>. Atualmente, não é prescrito qualquer critério de repartição das competências fiscais, pelo direito comunitário, nem foi adotada qualquer medida de unificação e harmonização em matéria de tributação de sucessões<sup>187</sup>.

Assim sendo, Portugal, mesmo não contemplando medidas de desagravamento fiscal na sua legislação nesta matéria, nem tendo celebrado convenções para evitar a dupla tributação, não se apresenta com uma legislação incompatível com as normas de direito comunitário.

Quanto à Recomendação, ainda que se trate de um instrumento não vinculativo da União Europeia, também se destina a Portugal. Na sua maioria, as orientações que apresenta não

---

<sup>185</sup> DAFNOMILIS, Vasileios, *ob. cit. EC Tax Review*, vol. 24, n.º 6, 2015, pp. 330 e 331.

<sup>186</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 31.

<sup>187</sup> Acórdão Block (Processo C-67/08), para. 30.

constituem diretrizes a que Portugal esteja adstrito, porque adota um elemento de conexão territorial, e cabe a Estados-Membros que adotem elementos de conexão pessoal o encargo de eliminarem a dupla tributação, através da concessão de desagravamentos fiscais. Contudo, ressalva-se a exceção em matéria de bens móveis propriedade de pessoas singulares, em que Portugal deveria abster-se de aplicar o imposto sobre as sucessões sempre que esse imposto seja aplicado por outro Estado-Membro em razão dos elementos de conexão pessoal do falecido ou herdeiro. Esta recomendação é ignorada por Portugal, considerando que não consagra nenhuma medida de desagravamento fiscal neste sentido.

Da análise efetuada resulta que Portugal beneficia da adoção da Recomendação porque, caso os Estados-Membros sigam as propostas definidas pela Comissão, o problema da dupla tributação em que poderia estar envolvido dissolve-se, sem que para isso tenha de alterar o seu sistema fiscal ou perder receitas pela concessão de desagravamento fiscal<sup>188</sup>.

### **3. Do problema da discriminação**

Decorre da jurisprudência do TJUE que um Estado-Membro viola normas de direito comunitário quando estabeleça normas diferentes e menos favoráveis em matéria de avaliação do património, caso este esteja situado noutro Estado-Membro, restrinja a dedutibilidade de dívidas ou obrigações relacionadas com os bens de heranças cujo falecido seja não residente na data da sua morte, aplique taxas de imposto mais elevadas a bens situados noutro Estado-Membro, garanta isenção de pagamento de imposto sucessório, caso o beneficiário seja uma organização caritativa interna; proporcionem deduções superiores para contribuintes residentes<sup>189</sup>.

Poucos são os Estados-Membros que apresentam total compatibilidade das suas normas em matéria de tributação de sucessões com as normas comunitárias e de entre eles cumpre destacar a Dinamarca, a Polónia, a Hungria, o Luxemburgo, e por fim, Portugal<sup>190</sup>. Estes não reportaram qualquer incompatibilidade com o direito comunitário relacionado com o problema da discriminação, uma vez que não apresentam nos seus sistemas fiscais normas violadoras das liberdades de circulação consagradas pelos Tratados da União.

---

<sup>188</sup> NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.], *ob. cit.*, p.75 e ss.

<sup>189</sup> LIBERATORE, F., *ob. cit.*, p.83.

<sup>190</sup> MAISTO, Guglielmo, *ob. cit.*, p. 60 e FERREIRA, Rogério M. Fernandes e GONÇALVES, Mónica Respício, *ob. cit.*, p. 663.

## Conclusão

Resulta do estudo que agora se encerra que a existência de regras substancialmente diferentes em matéria de tributação de sucessões, entre os Estados-Membros, tem efeitos perniciosos quando uma sucessão tem carácter internacional.

A aplicação de regras tributárias diversas sobre uma mesma sucessão pode constituir um agravamento da carga fiscal a que o sujeito passivo se expõe, quando a sucessão é transnacional. O mesmo pode acontecer quer por via do exercício paralelo de competências fiscais por parte dos Estados-Membros, quer por via da aplicação de normas discriminatórias por parte de um único Estado-Membro quando a situação não é puramente interna.

Quanto ao problema da dupla tributação, este emerge das três combinações possíveis entre elementos de conexão pessoal e real. Podemos estar perante um conflito só entre fatores de conexão pessoal, elementos de conexão real, ou diante de um conflito que oponha um elemento de conexão pessoal a um elemento de conexão real. Será este último, o mais comum, aquele em que Portugal poderá estar mais facilmente envolvido, mercê do elemento de conexão real aplicado e da relação mais próxima com ordenamentos jurídicos que aplicam um fator de conexão pessoal.

Também deriva da pouca uniformidade existente entre as normas dos diferentes Estados-Membros uma dificuldade acrescida para a aplicação de mecanismos que aliviem os efeitos, sobre a carga fiscal dos contribuintes, do exercício de competências paralelas por mais do que um Estado-Membro. Ademais, o número de convenções bilaterais concluídas com vista a atenuar ou eliminar a dupla tributação é diminuto.

Quanto ao problema da discriminação, este surge em virtude da aplicação de regras que oneram mais as sucessões transnacionais do que aquelas puramente internas, e estão normalmente relacionadas com a avaliação dos bens da herança, a restrição da possibilidade da dedução de encargos, ou a concessão de isenções.

Todavia, enquanto o problema da discriminação tem vindo a diminuir, pela sensibilidade que os Estados-Membros têm demonstrado à jurisprudência do TJUE, e consequente alteração da legislação, para que se harmonize com as normas do direito comunitário originário, mormente as liberdades de circulação, o problema da dupla tributação dá sinais de que irá crescer.

Fruto da consolidação dos valores europeus, o fluxo migratório tem vindo a aumentar e, por conseguinte, o número de casos de sucessões transnacionais. Pese embora o pouco

impacto que o problema possa ter em termos macroeconómicos, para os cidadãos europeus envolvidos, a situação é inversa. Para estes, poderá ter um impacto negativo forte na sua situação financeira, o facto de a sucessão ser tributada em mais do que um Estado-Membro.

Acresce a impossibilidade de o TJUE resolver o problema: perante a ausência de instrumentos de harmonização e unificação dos respetivos sistemas fiscais, reconhece-se autonomia bastante aos Estados para o exercício da competência fiscal devida na repartição/escolha de critérios de conexão.

Reconhecendo o impacto que o problema da dupla tributação e da discriminação tem nos indivíduos e no funcionamento do mercado interno e, ao mesmo tempo, pugnando pelo respeito pelas liberdades da União, a Comissão decidiu adotar um pacote de medidas que visam atenuar os obstáculos que se erguem perante os cidadãos que têm intenção de circular dentro do espaço europeu.

As medidas adotadas não têm carácter vinculativo, e por isso a sua eficácia é limitada. Contudo, caso fossem adotadas, os problemas seriam em larga escala resolvidos.

Atendendo à Recomendação, as medidas enunciadas pela Comissão versam sobre mecanismos de desagravamento fiscal unilateral.

Uma das medidas sugere que recaia sobre o Estado-Membro que adota o elemento de conexão pessoal a obrigação de conceder um desagravamento fiscal ao sujeito passivo pelo imposto pago num Estado que adote um elemento de conexão real sobre os bens situados no seu território, sempre que estes sejam bens imóveis ou bens móveis propriedade de um estabelecimento estável.

Esta medida em concreto, se adotada pelos Estados-Membros que aplicam critérios de conexão pessoal, poderia ter um impacto positivo nos conflitos que possam vir a existir envolvendo o sistema fiscal português.

Ora, os maiores fluxos migratórios que atingem Portugal têm como ponto de partida, ou de chegada, países que adotam elementos de conexão pessoal. Muitas vezes, estes países contêm nas suas legislações mecanismos de desagravamento fiscal unilateral que têm o seu âmbito de aplicação limitado a impostos semelhantes aos seus. Nestes casos uma sucessão que seja tributada em Portugal pelo facto dos seus bens se situarem em território português, e paralelamente seja tributada na Alemanha por ser o país de residência do falecido, poderia não ver o montante de imposto pago em Portugal creditado no imposto pago na Alemanha, e assim os bens situados em Portugal serem objeto de tributação simultânea.

Assim, com a adoção da recomendação da Comissão este problema de dupla tributação poderia ficar resolvido, porque o texto da Recomendação alarga o conceito de imposto sucessório ao imposto de selo, aplicado a nível nacional, aquando do óbito de uma pessoa, como é o caso de imposto de selo sobre as transmissões gratuitas *mortis causa* praticado em Portugal. O que aconteceria, caso a Recomendação fosse adotada, é um conseqüente alargamento do âmbito de aplicação dos mecanismos de desagravamento fiscal a impostos que não são denominados impostos sucessórios, mas que contêm a característica preponderante e distintiva deste tipo de impostos, que é serem aplicados em virtude da morte de alguém, reduzindo-se assim o impacto da dupla tributação em matéria de sucessões transnacionais.

Resta agora responder à pergunta principal da presente dissertação, que é saber se Portugal possui um ordenamento jurídico compatível, em matéria de tributação de sucessões transnacionais, com o exigido pela ordem jurídica europeia.

Em matéria de discriminação, a resposta é positiva já que todos os relatórios assinalam Portugal como um país que não contém na sua legislação normas que importem restrições à circulação de capitais.

No que diz respeito ao problema da dupla tributação, a resposta também é positiva. Apesar de o sistema jurídico português não contemplar medidas de desagravamento fiscal unilateral, nem estarem em vigor convenções sobre dupla tributação em matéria sucessória suscetíveis de repercussões com Portugal como parte contratante, a ordem jurídica europeia, em matéria de impostos sobre as sucessões, não prescreve critérios gerais de repartição de competências entre os Estados-Membros. Por conseguinte, Portugal tem autonomia para adotar o critério de conexão que entenda por adequado para poder exercer a sua competência fiscal, e não está obrigado a adaptar o seu sistema jurídico ao de outros Estados-Membros para a eliminação da dupla tributação.

## Bibliografia

**AA.VV.,**

*-Tributação do Património: CIMI, CIMT e CIS: Códigos Anotados e Comentados, 1ª ed., Porto, Ginocar Produções, 2016.*

*-Balanço da aplicação do imposto sobre sucessões e doações: Relatório, Ciência e Técnica Fiscal, vol. 385, Lisboa, Ministério das Finanças, 1997, pp. 135-231.*

*-Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide: 2017, Ernst and Young, 2017.*

**ALSTOTT, Anne L.,** *Equal Opportunity and Inheritance Taxation, Harvard Law Review, vol. 121, nº469, 2007, pp. 469-542.*

**COELHO, Francisco Manuel Pereira,** *Direito das Sucessões: lições ao curso de 1973-1974, Coimbra, 1992.*

**COMISSÃO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO,** *Projeto de Reforma da Tributação do Património, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 182, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, 1999.*

**COMISSÃO EUROPEIA,**

*-Comission staff working paper: Impact assessment Accompanying the document Commission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances, 1489 final, Bruxelas, 2011.*

*-Comission staff working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law Accompanying the document Commission recommendation regarding relief of double taxation of inheritances, 1488 final, Bruxelas, 2011.*

*-Documento de trabalho dos serviços da comissão: Resumo da avaliação de impacto que acompanha o documento Recomendação da Comissão relativa a medidas para evitar a dupla tributação, 1490 final, Bruxelas, 2011.*

*-Guia do cidadão sobre as sucessões transnacionais: Como as normas da União Europeia simplificam as sucessões internacionais, 2017.*

*-Recomendação da Comissão de 15 de Dezembro de 2011 relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões, 2011/856/EU, Bruxelas, 2011*

*-Report of expert group: Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within EU, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2015*

*-Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within EU: Report of expert group, Bruxelas, 2015*

**CORTE-REAL, Carlos Pamplona**, *Direito Sucessório: Linhas gerais sobre os seus aspectos substantivos e fiscais*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 122, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1981.

**DAFNOMILIS, Vasileios**,

-*A Comprehensive Analysis of ECJ Case La won Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 1*, *European Taxation*, vol. 55, nº11, 2015, pp.498-508.

-*Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?*, *EC Tax Review*, vol. 24, nº6, 2015, pp 320-336.

-*Inheritance Taxes and European Union Law: A Case to Be Inherited?*, *EC Tax Review*, vol. 23, nº6, 2014, pp. 352-360.

**DIAS, Cristina M. Araújo**, *Lições de Direito das Sucessões*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2018.

**DOUMA, Sjoerd**, *Optimization of tax sovereignty and free movement*, Universidade de Leuven, 2011, Tese de Doutoramento, p.90

**DOURADO, Ana Paula**, *Lições de Direito Fiscal Europeu - Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

**EUROSTAT**, *Population on 1 January by age group, sex and citizenship*, 2017, disponível em [http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=migr\\_pop1ctz&lang=en](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=migr_pop1ctz&lang=en) .

**FERNANDES, F. Pinto e FERNANDES, Nuno Pinto, anot.**, *Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*, 4ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 1997.

**FERREIRA, Rogério M. Fernandes e GONÇALVES, Mónica Respício**, *Death as a Taxable Event and Its International Ramifications: Portugal Branch Report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal Association*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 95b, 2010.

**GOMES, Nuno Sá**, *Tributação do património: Lições proferidas no 1º Curso de Pós-graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Coimbra, Almedina, 2005.

**GORJÃO-HENRIQUES, Miguel**, *Direito da União: História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017.

**LIBERATORE, Federica**, *Death as a Taxable Event and Its International Ramifications: EU Report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal Association*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 95b, 2010, pp. 61-83.

**MAISTO, Guglielmo**, *Death as a Taxable Event and Its International Ramifications: General Report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 95b, 2010, pp.15-60.

**MEADE, James Edward**, *The Structure and Reform of Direct Taxation: Reform of a Committee chaired by Professor J. E. Meade*, Londres, George Allen&Unwin, 1978.

**MIRRLEES, James (ed. lit.) [et.al.]**, *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford, Oxford University Press, 2011.

**MOTA, Helena**, *A autonomia conflitual e o reenvio no âmbito do Regulamento (EU) n.º 650/2012 do PE e do Conselho, de 4 de Julho de 2012*, *Revista Electrónica de Direito*, nº1, 2014, pp. 2-22.

**NABAIS, José Casalta**, *Direito Fiscal*, 10ª ed., Coimbra, Almedina, 2017.

**NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd [et. al.]**,

*-Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, Copenhagen Economics, 2010.

*-Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU: Attachment*, Copenhagen Economics, 2010.

**NAVEZ, Eduard-Jean**, *The influence of EU law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?*, *EC Tax Review*, vol. 21, nº 2, 2012, pp. 84-97.

**OCDE**, *Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Paris, 1982.

**PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas**,

*-Fiscalidade*, 5º ed., Coimbra, Almedina, 2017.

*-A reforma dos impostos sobre o património*, *Cadernos de Economia*, nº 65, Lisboa, 2003, pp.43-48.

**PORTUGAL**, *Conta Geral do Estado 2017: Relatório de Análise Global e Conta da Segurança Social*, Volume I, Tomo I, Lisboa, Direção-Geral do Orçamento, 2017.

**SONNEVELDT, Frans**, *General report: avoidance of multiple inheritance taxation within Europe*, *EC Tax Review*, vol. 10, nº2, 2001, pp.81-97.

**SONNEVELDT, Frans e ZUIDERWIJK, Johan**, *Harmonization of Inheritance, Estate and Gift Taxes within the EU*, *EC Tax Review*, vol. 96, nº 2, 1995, pp.88-96.

**SOUSA, Rabindranath Capelo de,**

-*Lições de direito das Sucessões*, Volume I, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2000.

-*Lições de direito das Sucessões*, Volume II, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

**SZYDLIK, Marc**, *Inheritance and Inequality: Theoretical Reasoning and Empirical Evidence*, *European Sociological Review*, vol. 20, nº1, 2004, pp. 31-45.

**TEIXEIRA, Glória**, *Manual de Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2018.

**UNIÃO EUROPEIA**, *Regulamento n.º 650/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho de 4 de Julho de 2012*, *Jornal Oficial da União Europeia*, série L, nº 201, 27 de Julho de 2012.

**VIJFEIJKEN, Inge J.F.A. van**, *One Inheritance, One Tax*, *EC Tax Review*, vol. 26, nº4, 2017, pp. 214-219.

**VIJFEIJKEN, Inge J. F. A. van e JOOLINGEN, Hedwig F. van der Weerd-van**, *Double Taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission*, *EC Tax Review*, vol. 21, nº6, 2012, pp.309-315.

**XAVIER, Alberto**, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2017.

## **Jurisprudência**

### **Tribunal de Justiça da União Europeia**

-Acórdão *Block*, de 12 de Fevereiro de 2009, Processo C-67/08, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62008CJ0067>

-Acórdão *Schumacker*, de 14 de Fevereiro de 1995, Processo C-279/93, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61993CJ0279>.

-Acórdão *Van Hilten-van Heijden*, de 23 de Fevereiro de 2006, Processo C-513/03, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62003CJ0513>

-Acórdão *Wielockx*, de 11 de Agosto de 1995, Processo C-80/94, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0080>.