

# O Imposto Alemão sobre Propriedade Secundária: Crescimento ou Queda?<sup>1</sup>

Ekkehart Reimer

*do Instituto de Direito Tributário Europeu e Internacional da  
Universidade Ludwig-Maximilian, em Munique.*

Tal como ocorre com a maior parte dos países, a história da tributação na Alemanha é repleta de pequenos tributos municipais. Em geral, o seu número veio sendo reduzido significativamente nos últimos 25 anos. Com efeito, somente um tributo novo foi introduzido em diversas municipalidades desde a década de 1970 - um imposto local sobre propriedades secundárias (*Zweitwohnungsteuer*). Tributos semelhantes também se exigem na maioria das regiões da Áustria e Suíça (para uma análise comparativa, cf. Th Amonn, “Zweitwohnungsbesteuerung in Deutschland, Österreich und der Schweiz”, in *Steuer und Wirtschaft* 1999, p. 175 *et seq.*). Com respeito à Alemanha, somente em tempos recentes é que esta espécie de imposto chamou a atenção de duas maneiras diversas. De um lado, o Estado da Bavária, o qual vetou a instituição de tais impostos desde 1989, está prestes a levantar o veto, deixando para as municipalidades a decisão sobre a introdução de um imposto local sobre propriedades secundárias. De outro lado, há um movimento contrário que pode levar a cortes substanciais na tributação das propriedades secundárias, em virtude de restrições constitucionais e de Direito europeu. Não é preciso dizer que a tributação da propriedade afeta o movimento transfronteiriço de pessoas, incluindo trabalhadores, expatriados ou aposentados que desejem fixar no exterior um segundo domicílio. Este artigo apresenta as linhas gerais desta espécie de imposto (I) e arrisca-se a predizer seu futuro (II).

## **I - Como funcionam os Impostos sobre Propriedades Secundárias**

*Moldura Constitucional.* Embora a Alemanha seja um sistema federal, nem todo nível de governo pode legislar acerca de matéria tributária. Ao contrário, desde 1969, a Constituição concentrou o poder legislativo no nível federal. Isso é o que decorre do art. 105 (2) da Lei Fundamental (*Grundgesetz* - GG - Constituição Federal), a qual confere a competência para legislar em matéria tributária ao nível federal, sob as condições estabelecidas no art. 72 (2) GG, *i.e.*, que houvesse necessidade de regras válidas nacionalmente sobre a matéria. Por um longo período, o poder de estabelecer se havia, ou não, tal necessidade, estava nas mãos do próprio Parlamento Federal, *i.e.*, a Corte Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) não admitia recursos baseados no art. 72 (2). Na verdade, este exemplo de auto-restrição judicial resultou numa discricionariedade quase ilimitada conferida ao Parlamento Federal, de modo que quase toda a legislação tributária foi feita no nível federal (para mudanças recentes, veja infra II). Em virtude do art. 105 (2<sup>a</sup>) GG, as únicas exceções ocorriam quanto a alguns tributos locais seletivos, quando a Constituição assegura o poder legislativo aos 16 Estados-membros (*Länder*). Quase todos os *Länder* delegaram tal poder para as municipalidades (*Gemeinden*)

<sup>1</sup> Traduzido por Luís Eduardo Schoueri.

e distritos (*Kreise*), o que serve de base para os tributos locais sobre a propriedade. Dado que as municipalidades e distritos não têm um poder genuíno para tributar, sua autoridade legislativa fica estritamente limitada por aquilo que lhes tenha sido conferido sob a noção de impostos seletivos (no alemão, *örtliche Verbrauch - und Aufwandsteuern*, i.e., impostos locais sobre o consumo e sobre o luxo). Isso deve ser mencionado por diversas razões.

*Importância Fiscal.* Enquanto os impostos sobre a propriedade secundária eram, originalmente, “impostos sobre as casas de férias”, desde a década de 1980, diversas áreas metropolitanas, incluindo Berlim, Hamburgo e algumas comunidades na região do Ruhr em Nordrhein-Westphalia introduziram também impostos sobre propriedades secundárias. A arrecadação alcança 53,57 milhões de euros (em 2002), considerando todos os Estados, mas há uma forte concentração em municipalidades costeiras, enquanto regiões agrícolas ou cidades de médio porte no *Hinterland* geralmente deixam de instituir impostos sobre a propriedade secundária. A arrecadação é alocada à municipalidade onde se encontra a municipalidade, mas pode reduzir transferências do Estado para a referida municipalidade.

*Escopo Pessoal.* Com relação ao contribuinte, a expressão “luxo” (*Aufwand*) aplica-se apenas a imóveis ocupados pelos proprietários (uso direto, ou direito de uso, pelo proprietário e/ou por seus amigos e familiares). Por outro lado, se o proprietário de um apartamento o aluga a um terceiro (uso indireto), ele não pode mais ser considerado como fruindo, ele mesmo, do luxo de uma propriedade secundária. Conseqüentemente, o proprietário deve ser isentado do alcance do imposto sobre a propriedade secundária em tal caso. Entretanto, o ônus tributário pode recair sobre o possuidor (mesmo que o apartamento seja de fato usado por seus amigos e família, não pelo proprietário). Do mesmo modo, pessoas que não se enquadram entre as físicas (ex.: sociedades anônimas e outros entes personalizados; sociedades de pessoas, Grupos de Interesse Econômico Europeus - EEIGs - e semelhantes) não podem fruir de luxo ou, ainda mais precisamente, não têm residência. Assim, no conceito alemão de impostos seletivos, elas também não estão sujeitas aos impostos sobre a propriedade secundária (*Bundesverwaltungsgericht* - Corte Administrativa Federal - decisão de 27 de setembro de 2000, caso 11 C 4/00).

*Escopo Substantivo.* Com relação ao objeto tributável, o requisito “local” deixa claro que essa espécie de imposto está limitada a construções fixas. Em contrapartida, barcos ou casas móveis não podem ser objeto de tributação. Deve-se notar que algumas municipalidades tentaram incluir barcos e casas móveis no escopo da aplicação de suas leis tributárias. Embora algumas cortes não as tenham impedido de fazê-lo, espera-se que essa evolução venha a ser interrompida por razões constitucionais. Outro detalhe que se espera venha a ter continuidade é que, em alguns casos, os legisladores estabeleceram parâmetros para os impostos sobre a propriedade secundária (ex.: tamanho mínimo do imóvel ou um mínimo de infraestrutura ou equipamentos, como banheiros, eletricidade ou aquecimento).

Nos primórdios do imposto sobre a propriedade secundária, essa espécie tributária apenas era exigida de indivíduos que tivessem sua propriedade principal

fora dos limites onde se encontrava a propriedade secundária. Essa restrição foi afastada, entretanto, por conta de uma intervenção da Corte Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*). Hoje, o critério decisivo é a pessoa deter um imóvel que não seja seu domicílio principal. O domicílio principal é determinado pelo Direito Administrativo geral (não tributário), *i.e.*, recorrendo-se ao dever de registro público (*Melderecht*). Nesse aspecto, o Direito Tributário ficou parcialmente vinculado ao Direito Administrativo. Entretanto, a autoridade tributária pode desviar-se dali. Por um lado, ela pode apontar a existência de uma propriedade secundária mesmo que o contribuinte não esteja registrado na forma exigida pelo Direito Administrativo. Por outro lado, o contribuinte pode provar que embora ele tenha feito um registro para os efeitos administrativos, ele não se enquadra como ocupante da propriedade secundária para os efeitos tributários. Note bem que no que se refere ao ônus da prova, as cortes têm aceito um tratamento diferenciado para as pessoas que tenham seu domicílio principal dentro dos limites da mesma municipalidade, em relação àquelas que tenham seu domicílio principal no exterior ou numa municipalidade alemã diversa. Enquanto os habitantes locais podem valer-se da presunção (legal) de que eles não precisam de dois domicílios privados em um único território, os integrantes do segundo grupo acima mencionado podem ter maior ônus de prova. Embora tal tratamento diferenciado possa parecer plausível, ele é questionável desde um ponto de vista do direito comunitário (*v. infra* II).

Costumava ser discutível se as municipalidades poderiam incluir, para efeitos tributários, aqueles imóveis mantidos pelo contribuinte por causa de sua profissão, emprego ou educação. As cortes domésticas decidiram que a razão porque um contribuinte reside num determinado local era irrelevante. Especialmente, a Constituição (que contém o direito ao trabalho e a liberdade de escolha de profissão) não proíbe as municipalidades de exigir impostos sobre a propriedade secundária sobre um apartamento de um estudante ou um imóvel usado por um empregado durante a semana, do qual ele retorna para a casa de sua família nos fins de semana. Entretanto, deve-se sublinhar, mais uma vez, que apartamentos ou casas alugadas durante o ano inteiro não implicam a exigência de impostos sobre a propriedade secundária de seus locadores (proprietários), conforme a jurisprudência (ver, por exemplo, a decisão do *Bundesverfassungsgericht* de 30 de junho de 1999, caso 8C 6/98, publicada em *BverfGE* vol. 109, pp. 188 e ss.).

*Aspectos Temporais.* Também o aspecto temporal constitui critério para os impostos sobre a propriedade secundária. Geralmente, o imposto é determinado em bases anuais (com pagamentos igualmente feitos anualmente). Se um contribuinte mudou-se para o lugar durante o ano fiscal ou, ao contrário, mudou-se de lá durante o ano, a maioria das municipalidades calcula o imposto sobre a propriedade secundária em uma base *pro rata temporis*. Surgem problemas quando uma pessoa apenas utiliza diretamente a propriedade durante um certo número de semanas ou meses, alugando-a durante o resto do ano. Nesse caso, as cortes têm deixado para as municipalidades definirem critérios razoáveis. Num caso, considerou-se compatível com o Direito federal que uma municipalidade exigisse o montante integral do imposto anual de um contribuinte que teve o apartamento a sua disposição apenas durante dois meses, deixando-o com inquilinos durante

outros dez meses (*Bundesverwaltungsgericht*, decisão de 26 de setembro de 2001, caso 9 C 1/01). Do mesmo modo, as cortes aceitaram que contribuintes fossem tributados pelo imposto anual integral, embora eles tenham usado parte do apartamento para fins profissionais.

*Base de Cálculo.* Em geral, os impostos sobre a propriedade secundária calculam-se com base na renda de aluguel que a propriedade geraria. Quando o contribuinte alugou a propriedade, o valor do aluguel recebido é decisivo. Por outro lado, se o contribuinte é proprietário e possuidor, aplica-se um valor locatício projetado médio, baseado no montante do espaço (em metros quadrados). Em diversos casos, esse valor projetado é inferior ao valor locatício de mercado (ver, por exemplo, *Bundesverwaltungsgericht* de 29 de janeiro de 2003, caso 9 C 3.02). O *Bundesverfassungsgericht* julgou constitucional uma indexação (decisão de 15 de dezembro de 1989, publicada em *Wertpapier-Mitteilung* 1990, p. 287).

*Alíquota.* Embora as municipalidades tenham liberdade de fixar autonomamente suas respectivas alíquotas, a maioria delas fica num intervalo entre 8 e 12% da base de cálculo. Isso leva a pagamentos de 200 a 800 euros por ano, para um apartamento de férias médio.

*Lançamento.* Inicia-se com o dever, da parte dos contribuintes, de informar a autoridade tributária e/ou a municipalidade local, sempre que ele fixe ou deixe uma residência primária ou secundária naquela municipalidade. A fim de assegurar igual aplicação da lei, essa exigência de comunicação é suplementada por investigações oficiais. A fim de confirmar se as informações estão completas e corretas, as autoridades tributárias têm confrontado suas informações relativas a propriedades secundárias com os registros municipais oficiais. Entretanto, tal como aconteceu na cidade de Berlin, muitos escritórios de registro locais não atualizaram sua informação sobre residências secundárias. Essa falha tem criado dificuldades consideráveis para o lançamento e exigência de impostos sobre propriedades secundárias.

*Interação com outros Tipos de Impostos/Contribuições.* Como mencionado acima, até mesmo propriedades secundárias usadas pelo contribuinte no curso de uma atividade que gera renda (emprego, profissão, empresa etc.) podem sujeitar-se aos impostos sobre propriedades secundárias. Ao mesmo tempo, os custos incorridos com tais propriedades fazem parte das despesas relacionadas com o emprego (ou com o exercício de um negócio) e por isso são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. Conseqüentemente, o imposto sobre a propriedade secundária pode, enquanto tal, ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda, especialmente se a propriedade for integralmente voltada à atividade que gera renda. Especialmente, não se aplica a regra de não dedução de impostos pessoais (Sec. 12, 3 *Einkommensteuergesetz* - Lei do Imposto de Renda), já que os impostos sobre a propriedade são considerados relacionados a um objeto, não, pois, impostos pessoais (para detalhes, ver *Bundesfinanzhof* - Corte Financeira Federal - decisão de 5 de março de 1997, caso II R 28/95, publicada em *Bundessteuerblatt*, parte II, 1997, p. 469; e Bernd Thürmer, *Zweitwohnungsteuer als Werbungskosten bei den Einkünften*

*aus Vermietung einer Ferienwohnung*, publicada em *Deutsches Steuerrecht*, 2003, pp. 584 e ss.). A dedução torna-se questionável, entretanto, se o imóvel secundário for usado parcialmente para fins privados e parcialmente para fins de gerar renda. A opinião prevalecente entre os especialistas em matéria tributária é contra a dedução do imposto sobre a propriedade secundária nessas circunstâncias (ver, por exemplo, Bernd Thürmer, *loc. cit.* com outras indicações). Um juiz federal, que é membro do *Bundesfinanzhof*, Bernd Thürmer, apontou que o fato de que um contribuinte concorda em pagar o imposto sobre a propriedade secundária poderia indicar para o fiscal do imposto de renda que o contribuinte usa aquela propriedade para finalidades privadas. Isso é um detalhe importante para impostos referentes a expatriados. Mostra que o ônus da prova pode ser transferido para o contribuinte, para fins do imposto de renda. Assim, exige-se uma documentação clara, nos casos em que empregados com um potencial de rendimentos elevados, ou membros de um corpo diretivo, recebem uma propriedade privada para usar no seu trabalho.

No que se refere ao *imposto municipal sobre a propriedade imobiliária* e ao *imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária*, que com aquele se relaciona, não há qualquer interação com o imposto sobre a propriedade secundária. Ao contrário, estas espécies tributárias coexistem, sem influência mútua. O mesmo aplica-se aos *impostos seletivos sobre spa* e outros *tributos sobre o turismo* (*Kurbeiträge* ou *Fremdenverkehrsabgaben*), que não se vinculam à ocupação de um imóvel ou residência. Eles são exigidos simplesmente pelo fato de que turistas ou outros hóspedes pagantes usam a infra-estrutura local para pernoites.

## II - ... e como Eles devem desenvolver-se no Futuro

Como dito acima, os impostos sobre a propriedade secundária também serão brevemente introduzidos em regiões de férias populares da Bavária. O Gabinete de Estado concluiu seu projeto para retirar a proibição daqueles tributos em 16 de março de 2004. Espera-se que isso contribua para um acentuado aumento da receita tributária na região alemã que lidera o turismo. Algumas áreas nos Alpes, como Garmisch-Partenkirchen, têm milhares de propriedades secundárias. De acordo com os números oficiais, o percentual de propriedades secundárias, em relação ao total de propriedades, ultrapassa a casa dos 10% (cf. debate no Parlamento Estadual da Bavária de 8 de julho de 1998, Protocolo n. 13/111, p. 7.984). Estimativas não oficiais ultrapassam aquele número.

Por outro lado, a jurisprudência da Corte Européia de Justiça (ECJ) tem deixado claro que as barreiras à mobilidade de empregados, empresários e cidadãos, no seio da União Européia, sujeitam-se a limites estritos impostos pelo Tratado da Comunidade Européia. Nesse ponto, as regras existentes em diversos impostos municipais sobre a propriedade secundária merecem uma análise detida. Se o ocupante de uma propriedade secundária fixou sua residência no âmbito de uma atividade geradora de renda, a liberdade de mercado está em questão. Para os empregados, aplica-se o art. 39 do Tratado (livre movimentação de trabalhadores). De modo semelhante, contribuintes autônomos estão protegidos pelo art. 43 do Tratado (liberdade de estabelecimento). Mas mesmo quando o contribuinte tenha adquirido, e usa, a propriedade apenas para fins pessoais, a livre movimentação dos cidadãos dentro da União (art. 18 do Tratado) assegura uma proteção básica

contra discriminações e restrições baseadas na nacionalidade (discriminação aberta) ou outros critérios de natureza semelhante (discriminação coberta).

A ECJ decidiu, em dois casos sobre a Lei de Transferência de Terras do Estado do Tirol (Áustria), que medidas que impedem não-residentes de adquirir propriedades e estabelecer um domicílio nas municipalidades tirolesas constituíam restrições no bojo da liberdade de estabelecimento (art. 43 do Tratado), bem como da livre movimentação de capital (art. 56 do Tratado) (decisão da ECJ de 1º de junho de 1999, C-302/97 - *Konle*, em de 5 de março de 2002, C-515/99, C-519/99 a C-524/99, e C-526/99 a C-540/00- *Reisch et al.*, <http://curia.eu.int>). Assim, a questão fundamental é se tais restrições podem ou não ser justificadas num caso em particular. No que se refere à Lei sobre Transferência de Terras (que não envolvia aspectos tributários, mas uma proibição estrita de aquisição de terras, sujeita a permissão especial), a ECJ entendeu que uma justificativa poder ser baseada em considerações políticas, tendo em vista o planejamento regional (decisões do caso *Konle*, §§ 22 e 40; e *Reisch*, §§ 28 e 34).

No que se refere aos impostos sobre a propriedade secundária, iguais considerações podem ser invocadas. Deve-se notar, entretanto, que diversas metas diferentes convergem. É verdade que aspectos de planejamento regional influenciam a decisão de instituir impostos sobre a propriedade secundária, já que as municipalidades sempre buscaram evitar que não-residentes construíssem “vizinhanças fantasmas”, desertas pela maior parte do ano. Entretanto, os impostos sobre a propriedade secundária têm sido motivados por outros objetivos, também, entre os quais, o desejo de aumentar a receita tributária local e como um incentivo (negativo) para que se estabeleça o domicílio principal (formal) no território local, como modo de evitar esse tipo de imposto (essa razão pode parecer paradoxal, mas faz sentido, tendo em vista que a ajuda financeira que as municipalidades recebem dos Estados depende do número de habitantes com residência *primária* na localidade).

Os últimos dois aspectos não são aceitos como justificações diante das liberdades fundamentais. Tendo em vista que muitos empregados ou empresários transfronteiriços não recebem acomodações de seus empregadores ou contratantes, propriedades secundárias são um fenômeno fundamental para o mercado comum. Assim, propriedades motivadas por razões econômicas deveriam pelo menos ser isentadas de ônus tributários quando os mesmos ônus não se impõem sobre a propriedade primária dos contribuintes (residentes) locais.

Finalmente, mas não menos importante, é verdade que hoje a autonomia municipal na tributação e na arrecadação restringe-se a um número pequeno de tributos de menor importância, além do direito de fixar a alíquota do imposto local sobre negócios (*Gewerbesteuer*). Conforme se relatou em edições antigas da *German Tax and Business Law Newsletter*, têm ocorrido discussões constantes visando à abolição do imposto local sobre negócios e, em contrapartida, seria introduzido um adicional local sobre o imposto alemão geral sobre a renda das pessoas físicas (*Einkommensteuer*) e jurídicas (*Körperschaftsteuer*). Caso esses planos se concretizem, as municipalidades concentrar-se-ão, possivelmente, nesse adicional. Assim, a reforma legislativa pode tornar obsoleto o imposto sobre a propriedade secundária.

*Referências Bibliográficas.* Ver as decisões e artigos mencionados no corpo desse artigo. Ademais, a situação legal em Hamburgo foi analisada por Ulrich Koops e Ulrich Möhrle, *Zweitwohnungsteuer in Hamburg*, publicada em *Betriebs-Berater*, 1994, pp. 121 e ss. Um panorama geral sobre a admissibilidade dos impostos sobre a propriedade secundária foi elaborado por Heinz George, *Zur Zulässigkeit und Ausgestaltung der Zweitwohnungsteuer*, publicado em *Der Betrieb* 1994, pp. 2.367 e ss. Uma breve introdução foi oferecida por F.J. Marx, *Zweitwohnungsteuer*, publicada em *Steuer und Studium*, 2000, p. 516. Para um panorama excelente e abrangente, v. Ulrike Hoereth & Tanja Utescher, *Zweitwohnungsteuer. Überraschung bei der Ferienwohnung* (Ernst & Young paper, 2002). Para um foco particular em apartamentos de férias, v. Günter Benne, *Zweitwohnungsteuer für Ferienwohnungen*, publicado em *Die Öffentliche Verwaltung*, 1987, pp. 50 e ss.