

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

YVES BOT

apresentadas em 9 de Dezembro de 2010¹

1. O presente processo prejudicial tem por objecto, uma vez mais, a apreciação da conformidade com o direito comunitário de uma legislação fiscal de um Estado-Membro que reserva a atribuição de uma vantagem aos contribuintes residentes.

2. Trata-se da legislação alemã por força da qual só os contribuintes residentes têm o direito de deduzir dos seus rendimentos tributáveis a renda paga a um dos pais por efeito da transmissão da propriedade de um imóvel, cessão ou a título de antecipação de herança. Nos termos desta legislação, um contribuinte não residente, que recebe na Alemanha as locações desse imóvel, quando estas representam apenas uma pequena parte dos seus rendimentos, não tem o direito de deduzir a referida renda dos seus rendimentos gerados por locações tributáveis na Alemanha.

3. As autoridades fiscais alemãs entendem, com efeito, que a referida renda deve ser considerada como um encargo pessoal e não como despesas directamente ligadas às rendas recebidas na Alemanha, devendo ser tida

em conta no cálculo do imposto devido pelo contribuinte no seu Estado de residência.

4. Nas presentes conclusões, começarei por indicar que, nas circunstâncias do litígio no processo principal, a conformidade da legislação em causa com o direito comunitário deve ser apreciada por referência à liberdade de circulação de capitais. Seguidamente, apresentarei as razões pelas quais, em minha opinião, uma renda devida a um dos pais por efeito da transmissão da propriedade de um imóvel, quando tem como facto gerador essa transmissão de propriedade, deve ser considerada como despesa directamente ligada às rendas geradas por esse imóvel, pelo que os contribuintes não residentes se encontram, no que respeita a esta pensão, numa situação comparável à dos contribuintes residentes.

5. Daí deduzirei que a legislação em causa comporta uma discriminação indirecta que, não sendo justificada, a torna contrária à livre circulação de capitais.

1 — Língua original: francês.

I — Quadro jurídico

6. Por força do artigo 56.º, n.º 1, CE, são proibidas quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros.

7. O artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE dispõe que o artigo 56.º CE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes da sua legislação fiscal que estabeleçam uma distinção entre os contribuintes que não se encontram em idêntica situação no que se refere à sua residência.

8. Segundo o artigo 58.º, n.º 3, CE, as medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem, no entanto, constituir um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais definida no artigo 56.º CE.

II — Factos do litígio no processo principal e direito nacional

9. O recorrente, de nacionalidade alemã, está domiciliado na Bélgica e exerce uma actividade assalariada neste Estado-Membro. No ano de 2002 auferiu, com esta actividade, um salário bruto de 67 679,03 EUR.

10. Em 1992 e 2002, o recorrente adquiriu de seus pais ou recebeu destes últimos, a título de herança antecipada, em propriedade plena ou em compropriedade com o seu irmão, vários bens imóveis, devendo, em consequência, ele e o irmão pagar uma renda mensal no montante de 1 000 EUR a partir de 1 de Dezembro de 2002.

11. Estas operações são apresentadas do seguinte modo pelo Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal em matéria financeira do Land da Baixa Saxónia) (Alemanha):

«Por contrato notarialmente autenticado, de 27 de Abril de 1992, o recorrente adquiriu de seus pais o imóvel em Hameln, Wilhelmplatz 7, que estava onerado com uma reserva de usufruto a favor dos pais. Através de outro contrato, de 2 de Dezembro de 2002, a mãe transmitiu outros imóveis ao recorrente e ao seu irmão Hermann a título de herança antecipada. A parcela sita em Hameln Pyrmonter Str. 28, foi transmitida ao irmão do recorrente. Foi estipulada a obrigação de pagamento de uma renda mensal no montante de 1 000 EUR. A transferência da propriedade e dos encargos foi fixada para 1 de Novembro de 2002. O irmão do recorrente era comproprietário dos imóveis sítos Pötzen, em Dorfe e em Hörter 1, 1 A. Em 1 de Novembro de 2002, o recorrente comprou igualmente a metade indevida do seu irmão. Os direitos de usufruto sobre vários imóveis, até essa data na titularidade da mãe, foram convertidos numa renda, obrigando-se o recorrente — tal como o seu irmão — a pagar à mãe, a partir

de 1 de Dezembro de 2002, uma renda mensal no montante de 1 000 EUR.»

12. No ano de 2002, o recorrente recebeu rendimentos de 2 785 EUR e de 749,50 EUR, provenientes de locações desses imóveis. No âmbito da tributação desses rendimentos provenientes de locações na Alemanha, não foi deduzida a renda de 1 000 EUR paga pelo recorrente.

13. Em conformidade com o direito alemão aplicável, esta renda é dedutível como despesa extraordinária, ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 1 a, da Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento)². Contudo, por força do § 50, n.º 1, quarto período, da EStG, esta dedução não é aplicável aos contribuintes parcialmente sujeitos a imposto no território da República Federal da Alemanha, isto é, os contribuintes não residentes.

14. O órgão jurisdicional de reenvio precisa:

«O recorrente tem domicílio único na Bélgica. Por conseguinte, na Alemanha, está sujeito a imposto [...] unicamente sobre os rendimentos que obtém neste país. Desses rendimentos fazem parte [...] os rendimentos

provenientes de locações dos imóveis detidos em propriedade e do imóvel sito em Wilhelmplatz 7, que é propriedade exclusiva do recorrente. Porém, contrariamente ao contribuinte tributado sobre a integralidade dos seus rendimentos [...] na Alemanha, nos termos do § 50, n.º 1, quarto período, da EStG [...], o recorrente não pode deduzir do seu rendimento a renda como despesa extraordinária efectuada, na acepção do § 10, n.º 1, ponto 1 a, da EStG [...].»

15. O Governo alemão forneceu as indicações suplementares que se seguem.

16. O § 50, n.º 1, primeiro e quarto períodos, da EStG dispõe:

«Os contribuintes parcialmente sujeitos a imposto só podem deduzir despesas de exploração (§ 4, n.ºs 4 a 8) ou despesas profissionais (§ 9) na medida em que estas despesas tenham uma relação económica com os rendimentos obtidos na Alemanha. [...] As outras disposições do § 34 e dos §§ 9 a, 10, 10 a, 10 c, 16, n.º 4, 20, n.º 4, 24 a, 32, 32 a, n.º 6, 33, 33 a, 33 b e 33 c não são aplicáveis.»

17. As despesas de exploração são definidas no § 4, n.º 4, da EStG como «despesas geradas pela exploração». As despesas profissionais são, segundo o § 9, n.º 1, primeiro período, da

2 — BGBl. 2002 I, p. 4245, a seguir «EStG».

EstG «despesas efectuadas com a aquisição, protecção e conservação dos rendimentos».

A renda ou encargo periódico deve ser fixada em função das necessidades de alimentos do cedente.

18. As despesas extraordinárias são definidas do seguinte modo no § 10, n.º 1, ponto 1 a, da EstG:

«[C]onstituem despesas extraordinárias os seguintes encargos, desde que não sejam despesas de exploração ou despesas profissionais:

[...]

1 a. As rendas resultantes de obrigações especiais e os encargos periódicos que não tenham ligação económica com rendimentos que não façam parte do rendimento tributável.»

19. As rendas a título de alimentos (rendas ou encargos periódicos) são prestações de trato sucessivo ligadas à cessão de um ou vários bens a título de antecipação de herança (cessão patrimonial). As prestações não constituem a contrapartida de uma cessão nem despesas de aquisição mas, se for caso disso, despesas extraordinárias na acepção do § 10, n.º 1, alínea a), da EStG.

20. Nesta operação, o cessionário deve, de acordo com a vontade das partes, ser beneficiário, pelo menos parcialmente, de uma alienação de bens a título gratuito (doação).

21. Nas cessões entre familiares presume-se, salvo prova em contrário, que as prestações de trato sucessivo foram fixadas independentemente do valor do bem em função unicamente da necessidade de alimentos do beneficiário e da capacidade económica geral do devedor. Os pais representam o exemplo típico da «solidariedade de alimentos» exigida sobre este aspecto.

22. O Bundesfinanzhof (Tribunal Federal em matéria financeira) caracterizou do seguinte modo a cessão mediante rendas a título de alimentos:

«Em direito civil, o contrato de cessão é uma convenção pela qual os progenitores, tendo em conta uma sucessão futura, cedem o seu património, especialmente a sua empresa ou o seu bem imobiliário próprio, a um ou vários herdeiros, reservando-se [...] meios de subsistência suficientes. A particularidade do contrato assenta no facto de este permitir à geração seguinte beneficiar, antes da abertura sucessão, de uma unidade económica que permita, pelo menos parcialmente, prover às suas necessidades materiais assegurando, pelo menos parcialmente, a subsistência do cedente mediante recurso ao património cedido. O contrato de cessão na medida em que constitui igualmente uma doação, distingue-se de uma convenção através da qual são assumidos compromissos de pagar uma pensão

com carácter sinalagmático (BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, alínea C. II. 1.a).»

provenientes dos bens imobiliários situados na Alemanha.

23. Por outro lado, resulta da jurisprudência do Bundesfinanzhof que as rendas a título de alimentos, quando objectivamente ligadas a uma cessão são classificadas como despesas extraordinárias (§ 10, n.º 1, ponto 1 a, da EStG) e remunerações de trato sucessivo (§ 22, n.º 1, da EStG) quando, na realidade, o cedente se reserva, sob forma de rendas a título de alimentos, os rendimentos do seu bem que doravante devem ser gerados pelo cessionário do bem. Estas prestações distinguem-se das simples pensões de alimentos referidas no § 12, n.º 1, da EStG, na medida em que são consideradas como rendimentos reservados do património. Dado que não são uma contraprestação do cessionário, as rendas a título de alimentos não devem ser fixadas em função do valor do património transmitido (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, alínea C. II. 1.c).

25. O Niedersächsisches Finanzgericht decidiu, em consequência, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 56.º CE e 12.º CE opõem-se a que um cidadão sujeito a uma obrigação fiscal limitada na Alemanha não possa deduzir, dos seus rendimentos provenientes da locação de bens imóveis, as pensões pagas, como despesas especiais, o que é permitido a um contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal ilimitada?»

IV — Análise

III — Reenvio prejudicial

24. O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a conformidade com o direito comunitário da diferença de tratamento prevista, deste modo, pelo seu direito nacional entre os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes. Refere que a obrigação de pagamento de uma renda constitui um encargo que onera os rendimentos do recorrente tal como os do seu irmão, que é um contribuinte residente, na medida em que tanto um como o outro estão do mesmo modo obrigados a declarar fiscalmente os seus rendimentos

A — *Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial*

26. O Governo alemão sustenta que o presente reenvio prejudicial é inadmissível. Segundo este Governo, por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio não definiu suficientemente o quadro factual no que respeita às modalidades das cessões imobiliárias ao recorrente, à

supressão dos direitos de usufruto existentes e ao pagamento da renda mensal. Por outro lado, não deu indicações suficientes sobre o conteúdo e a interpretação da legislação nacional relativa às despesas extraordinárias e sobre o que as distingue das despesas de exploração e das despesas profissionais.

27. Não partilho das objecções do Governo alemão.

28. É certo que, como este Governo recorreu, segundo jurisprudência constante, a necessidade de proceder a uma interpretação do direito comunitário que seja útil ao juiz nacional exige que este defina o quadro factual e regulamentar no qual se inscrevem as questões que submete ou que, pelo menos, explique as hipóteses factuais em que assentam essas questões. É também facto assente que as informações fornecidas nas decisões de reenvio devem não só permitir ao Tribunal de Justiça dar respostas úteis mas igualmente dar aos Governos dos Estados-Membros e às outras partes interessadas a possibilidade de apresentarem observações em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia. Incumbe, portanto, ao Tribunal de Justiça garantir que esta possibilidade seja salvaguardada, tendo em conta o facto de, por força da disposição

acima referida, apenas as decisões de reenvio serem notificadas às partes interessadas³.

29. É igualmente verdade que a decisão de reenvio prejudicial não fornece indicações muito detalhadas sobre as condições em que as cessões imobiliárias foram realizadas e os direitos de usufruto convertidos em renda mensal. A sua apresentação do direito nacional é igualmente menos detalhada do que a do Governo alemão nas suas observações escritas.

30. No entanto, considero que as indicações contidas na decisão de reenvio sobre o quadro jurídico e factual do litígio no processo principal são suficientes simultaneamente para permitir que as partes que tenham o direito de intervir no presente processo apresentem as suas observações ao Tribunal de Justiça e a este último dar ao órgão jurisdicional requerente uma resposta útil para a resolução do litígio.

31. Assim, estas indicações permitem compreender que a legislação nacional em causa reserva aos contribuintes residentes a vantagem que consiste em poder deduzir dos seus rendimentos tributáveis uma renda devida a um dos pais por efeito da transmissão de um imóvel por cessão ou porá título de antecipação de herança. Infere-se igualmente da descrição dos factos que o montante da renda controvertida não corresponde ao valor económico do imóvel cedido ou doado. Daqui resulta, por último, que foi submetido ao órgão

3 — Acórdãos de 21 de Setembro de 1999, Albany (C-67/96, Colect., p. I-5751, n.º 39 e 40), bem como de 16 de Dezembro de 2004, My (C-293/03, Colect., p. I-12013, n.º 17 e jurisprudência referida).

jurisdicional de reenvio um litígio cuja resolução depende da questão de saber se essa diferença de tratamento entre um contribuinte residente e um contribuinte não residente é conforme com o direito comunitário.

imóveis quando essa possibilidade existe em benefício de um contribuinte que está sujeito a imposto sobre a integralidade dos seus rendimentos.

32. Além disso, sublinhe-se igualmente que, além do recorrente e do Governo alemão, o Governo francês bem como a Comissão Europeia apresentaram observações escritas cujo conteúdo comprova que estas partes intervenientes puderam entender o contexto factual e jurídico do processo principal.

35. A título preliminar, indique-se unicamente por referência às normas do Tratado relativas à livre circulação de capitais que deve ser apreciada a conformidade desta legislação com o direito comunitário. Apresento, em seguida, as razões pelas quais, em minha opinião, essa legislação constitui uma restrição contrária a esta liberdade de circulação.

33. Considero, pois, que o presente pedido de decisão prejudicial, apesar das suas imprecisões, deve ser declarado admissível.

B — *Quanto ao mérito*

1. Liberdade de circulação aplicável

34. O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se quanto a saber se a legislação em causa é conforme com os artigos 56.º CE e 12.º CE. Assim, em substância, pergunta se estes artigos devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual um filho que esteja parcialmente sujeito a imposto no território desse Estado, que paga aos seus pais uma renda por efeito da transmissão da propriedade de imóveis, não pode deduzir essa renda dos rendimentos provenientes de locações destes

36. Recorde-se, a título preliminar, que, os Estados-Membros embora tenham conservado as respectivas competências em matéria de fiscalidade directa devem, todavia, em conformidade com jurisprudência assente, exercer essas competências com observância dos compromissos que assumiram no quadro da Comunidade Europeia e, em particular,

dos princípios e das liberdades de circulação previstos pelo Tratado ⁴.

37. No que respeita à aplicação, no presente processo, do artigo 12.º CE, que consagra, como princípio geral, a proibição de quaisquer discriminações baseadas na nacionalidade, resulta da jurisprudência que este artigo apenas se aplica de modo autónomo às situações regidas pelo direito comunitário para as quais o Tratado CE não preveja normas específicas de não discriminação ⁵.

38. Ora, o artigo 56.º CE, igualmente referido pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua questão prejudicial e que proíbe as discriminações no domínio específico dos movimentos de capitais, é aplicável ao litígio no processo principal. Com efeito, resulta da jurisprudência que uma legislação de um Estado-Membro relativa à tributação dos rendimentos provenientes de locações recebidos por um contribuinte não residente está abrangida pelo âmbito de aplicação da circulação de capitais ⁶.

39. Esta jurisprudência baseia-se no facto de os investimentos imobiliários serem referidos entre os movimentos de capitais enumerados na nomenclatura estabelecida no anexo I da Directiva 88/361/CEE do Conselho ⁷, que mantém um valor indicativo para efeitos de determinação do âmbito de aplicação do artigo 56.º CE ⁸. A aquisição pelo recorrente, que reside na Bélgica, de imóveis situados na Alemanha constitui, assim, um movimento de capitais ⁹.

40. Resulta igualmente desta nomenclatura e da jurisprudência que a transmissão da propriedade de um imóvel por via sucessória ou de doação a um cidadão da União que reside noutro Estado-Membro constitui também um movimento de capitais ¹⁰. Desta jurisprudência infere-se logicamente que a transmissão da propriedade de imóveis a título de antecipação de herança está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 56.º CE quando apresenta, como acontece no presente processo, um elemento estranho relacionado com a residência do beneficiário num Estado-Membro diferente do da localização desses imóveis.

4 — Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 21), bem como de 18 Dezembro de 2007, A (C-101/05, Colect., p. I-11531, n.º 19 e jurisprudência referida).

5 — Acórdão de 11 de Outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, Colect., p. I-8491, n.º 28 e jurisprudência referida).

6 — Acórdão de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 24).

7 — Directiva de 24 de Junho de 1988 para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amsterdão] (JO L 178, p. 5).

8 — V. acórdãos de 6 de Dezembro de 2007, Federconsumatori e o. (C-463/04 e C-464/04, Colect., p. I-10419, n.º 20), bem como de 11 de Setembro de 2008, Eckelkamp e o. (C-11/07, Colect., p. I-6845, n.º 38).

9 — Acórdão de 11 de Dezembro de 2003, Barbier (C-364/01, Colect., p. I-15013, n.º 58).

10 — V., no que respeita a uma sucessão, acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, van Hiltten-van der Heijden (C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 42), e de 17 de Janeiro de 2008, Jäger (C-256/06, Colect., p. I-123, n.º 25 a 27). V., no que respeita a uma doação, acórdão de 27 de Janeiro de 2009, Persche (C-318/07, Colect., p. I-359, n.º 27).

41. Consequentemente, este artigo é de facto aplicável no presente processo, como reconhecem todas as partes intervenientes, e proponho ao Tribunal de Justiça que limite o exame da questão apresentada à interpretação desse artigo.

2. Existência de uma restrição não justificada

42. A questão central que se coloca no presente processo destina-se a saber se a renda devida pelo recorrente deve ser considerada como despesa directamente ligada às locações que ele recebe na Alemanha ou se deve ser analisada como um encargo pessoal.

43. Com efeito, esta questão coloca-se porque os artigos 56.º CE a 58.º CE proibem um Estado-Membro de prever um tratamento diferente entre os contribuintes residentes e os não residentes quando as duas categorias de contribuintes se encontram em situação idêntica.

44. Ora, como recorda o Governo francês, no domínio da fiscalidade directa, admite-se que os contribuintes residentes e os não residentes se encontrem, em princípio, em situações diferentes¹¹. Assim, o rendimento recebido

por um contribuinte não residente constitui, na maior parte das vezes, apenas uma parte do seu rendimento global, centralizado no lugar da sua residência. Além disso, o Estado-Membro no qual o contribuinte reside é o que melhor pode conhecer a situação pessoal e familiar deste e, assim, determinar a sua capacidade contributiva. Assim, em princípio, um contribuinte não residente não pode, com fundamento, censurar o Estado-Membro no qual recebe apenas uma pequena parte dos seus rendimentos por este lhe recusar uma vantagem fiscal que depende da sua situação pessoal e familiar, como a dedução de uma pensão de alimentos de que é devedor, uma vez que esta obrigação incumbe ao Estado-Membro no qual reside¹².

45. Segundo jurisprudência constante, a obrigação de ter em conta a situação pessoal e familiar de um contribuinte não residente só incumbe ao Estado-Membro de origem dos rendimentos se esse contribuinte receber a totalidade ou quase totalidade dos seus recursos tributáveis deste último¹³.

46. No presente processo, é certo que as locações recebidas pelo recorrente na Alemanha constituem apenas uma pequena parte dos seus rendimentos tributáveis, dado que, segundo as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, este recebeu mais de 90% dos seus recursos na Bélgica, onde reside. Daí decorre que, se a renda controvertida deve ser considerada como um encargo

11 — Acórdãos Schumacker, já referido (n.º 31), e de 18 de Março de 2010, *Gielen* (C-440/08, Colect., p. I-2323, n.º 43).

12 — Acórdãos Schumacker, já referido (n.º 32), e de 12 de Dezembro de 2002, de *Groot* (C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 99 a 102).

13 — Acórdãos Schumacker, já referido (n.º 36), e de 16 de Outubro de 2008, *Renneberg* (C-527/06, Colect., p. I-7735, n.º 61).

peçoal, equiparável a uma pensão de alimentos, o recorrente não pode censurar a autoridade fiscal alemã por esta se ter recusado a deduzi-la dos seus rendimentos provenientes de locações tributáveis na Alemanha.

47. Em contrapartida, o recorrente tem pode pedir essa dedução se essa renda puder ser considerada como despesa directamente ligada a essas locações. Com efeito, resulta da jurisprudência que, em relação a essas despesas, os contribuintes residentes e os não residentes se encontram em situações comparáveis e, portanto, devem receber tratamento idêntico¹⁴.

48. Os Governos alemão e francês sustentam que esta jurisprudência não é aplicável à renda controvertida por razões que podem ser resumidas do seguinte modo.

49. O Governo alemão alega que o seu direito nacional aplica o critério do nexo directo. Com efeito, nos termos do § 50, n.º 1, primeiro período, da EStG, uma pessoa parcialmente sujeita a um imposto tem direito a deduzir as despesas de exploração, isto é, as despesas geradas pela exploração, bem como as despesas

profissionais, ou seja, as despesas efectuadas com a aquisição, salvaguarda e conservação dos rendimentos.

50. Ora, no presente processo, é pacífico que a renda em causa constitui não uma despesa profissional mas uma despesa extraordinária na acepção do § 10 da EStG. Com efeito, esta renda não constitui a contrapartida da aquisição de bens imóveis. O seu montante foi fixado independentemente do valor destes, segundo as necessidades de alimentos do beneficiário e a capacidade contributiva económica geral do devedor. Resulta de um acordo obtido no quadro familiar. Assim, decorre da decisão de reenvio que a mãe do recorrente queria ceder os seus imóveis e ao mesmo tempo assegurar que eram tidas em conta as suas necessidades de alimentos.

51. O Governo alemão infere daí que, no caso concreto, não existe qualquer ligação directa entre os rendimentos de U. Schröder provenientes de locações e a renda por este paga à sua mãe, porque essa renda não é indissociável desses rendimentos, na acepção do n.º 25 do acórdão Centro Equestre da Lezíria Grande, já referido.

52. Alega igualmente que, é certo que, no n.º 22 do acórdão Conjin, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que as despesas de consultadoria fiscal, igualmente qualificadas como despesas extraordinárias ao abrigo do § 10 da EStG, estavam directamente ligadas aos rendimentos tributados por força da

14 — Acórdãos de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C-234/01, Colect., p. I-5933, n.º 27); de 6 de Julho de 2006, Conjin (C-346/04, Colect., p. I-6137, n.º 20 a 24), e de 15 de Fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Colect., p. I-1425, n.º 23 a 25).

sujeição parcial a imposto. No entanto, no processo que deu lugar a esse acórdão, existiu uma ligação a tal ponto necessária que essas despesas deviam quase inevitavelmente ser efectuadas para que esses rendimentos fossem recebidos, pelo que, mais do que despesas profissionais, constituíam despesas extraordinárias. Em contrapartida, a renda em causa no processo principal não é a consequência característica ou jurídica da obtenção dos rendimentos provenientes de locações, baseando-se antes nos laços familiares de U. Schröder.

53. O Governo francês põe igualmente em causa a existência de um nexo directo entre a renda paga pelo recorrente e os seus rendimentos provenientes de locações.

54. Sustenta que, tendo em conta o objecto e o conteúdo do § 10, n.º 1, ponto 1 a, da EStG, uma renda que esteja abrangida por esta disposição não pode ser considerada como a contrapartida económica directa da renúncia da mãe do recorrente ao seu usufruto sobre os bens imóveis arrendados. O Governo francês sublinha igualmente que o montante da renda paga por este não está directamente correlacionado com o dos seus rendimentos provenientes da locação. Segundo este Governo, não existe qualquer relação económica directa entre o montante da renda paga pelo recorrente e os rendimentos provenientes de locações porque estes bens poderiam não produzir esses rendimentos ou produzi-los num montante muito elevado, sem ligação ao montante da referida renda.

55. Não partilho da posição destes Governos. Tal como a Comissão, considero que a renda paga pelo recorrente à mãe na sequência da transmissão da propriedade de diversos imóveis situados na Alemanha pode ser considerada como directamente ligada às locações geradas por esses imóveis, e isso pelas razões que se seguem.

56. Resulta do exame dos acórdãos referidos pelas partes nas suas observações escritas que o Tribunal de Justiça considerou que existia uma relação directa entre os rendimentos e as despesas de um contribuinte não residente nas seguintes circunstâncias.

57. No acórdão Gerritse, já referido, tratava-se de despesas profissionais suportadas por um músico, de nacionalidade neerlandesa, no âmbito de uma prestação efectuada numa estação de rádio na Alemanha e tributada neste Estado-Membro. O Tribunal de Justiça entendeu que estas despesas profissionais estão «directamente relacionadas com a actividade que esteve na origem dos rendimentos tributáveis na Alemanha, pelo que os residentes e os não residentes estão, sob este aspecto, em situação comparável»¹⁵.

58. No acórdão Conjin, já referido, o Tribunal de Justiça considerou esta análise

¹⁵ — N.º 27 deste acórdão.

extensiva às despesas de consultadoria fiscal efectuadas por um contribuinte não residente na Alemanha para apresentar a declaração fiscal relativa aos seus rendimentos recebidos neste Estado-Membro. Referiu que a obrigação de apresentar a sua declaração resulta do facto de essa pessoa receber rendimentos nesse Estado-Membro. Daí deduziu que estas despesas estão directamente ligadas aos rendimentos tributados na Alemanha, pelo que oneram da mesma forma os rendimentos recebidos por todos os contribuintes, residentes ou não¹⁶. O Tribunal acrescentou que os contribuintes residentes e os não residentes estão em situação comparável quanto à complexidade do direito fiscal nacional e que o direito a dedução que visa compensar as despesas efectuadas no âmbito da consultadoria fiscal, reconhecido aos contribuintes residentes, deve poder aplicar-se igualmente aos contribuintes não residentes que são confrontados com a mesma complexidade do sistema fiscal nacional¹⁷.

59. Por último, no acórdão Centro Equestre da Lezíria Grande, já referido, o Tribunal de Justiça precisou que o conceito de «despesas profissionais ligadas directamente às receitas auferidas no Estado-Membro onde a actividade é exercida» inclui as despesas que apresentem uma relação económica directa com a prestação que deu origem à tributação nesse Estado e que, portanto, dela são indissociáveis, como as despesas de viagem e de alojamento, independentemente do lugar e do momento onde essas despesas tenham sido efectuadas¹⁸.

60. Ao examinar esta jurisprudência, entendendo que o critério determinante para determinar se uma despesa deve ser considerada como um encargo pessoal ou como despesa directamente ligada aos rendimentos tributados é o facto gerador dessa despesa. Esta deve ser considerada como despesa directamente ligada a estes rendimentos quando tem por facto gerador a actividade que permitiu obter os referidos rendimentos e não a situação pessoal do contribuinte.

61. No presente processo, como sublinha a Comissão, os rendimentos provenientes de locações só puderam ser obtidos pelo recorrente graças à transmissão da propriedade dos imóveis em causa e só em contrapartida do pagamento da renda em causa é que essa transmissão pôde ser efectuada.

62. É verdade que, como resulta dos autos, o montante desta renda não corresponde ao valor económico dos imóveis transmitidos. Como refere o Governo alemão, o seu montante pôde ser fixado de comum acordo entre as partes no quadro familiar em função quer das necessidades do doador quer da capacidade económica do donatário. No entanto, esta circunstância em nada diminui o carácter indispensável do compromisso deste de pagar a referida renda para poder obter a propriedade dos imóveis dos seus pais e, consequentemente, as locações provenientes desses imóveis.

16 — N.º 22 deste acórdão.

17 — *Ibidem* (n.º 23).

18 — N.º 25 deste acórdão.

63. Noutros termos, sem a renda, o recorrente não teria podido obter a propriedade dos imóveis arrendados e, portanto, os rendimentos gerados por locações dos mesmos.

64. O elemento determinante, no presente processo, é, pois, em minha opinião, o facto de a renda em causa ter por facto gerador a transmissão de propriedade dos imóveis que geram os rendimentos das locações tributáveis na Alemanha, e não apenas o dever de assistência dos filhos em relação aos seus pais. Uma vez que a renda controvertida tem por facto gerador a transmissão de propriedade dos imóveis arrendados, o que incumbe ao órgão jurisdicional verificar, considero que a mesma deve ser considerada como despesa directamente ligada às locações provenientes desses imóveis.

65. Em minha opinião, esta análise não é posta em causa pelo facto de a renda controvertida, diversamente das despesas profissionais e de consultadoria fiscal visadas nos acórdãos Gerritse e Cinijn, já referidos, ser devida mesmo que o requerente não tivesse arrendado os imóveis e, consequentemente, não recebesse nenhum rendimento tributável na Alemanha.

66. O que importa, em meu entender, é que os contribuintes não residentes, quando recebem esses rendimentos provenientes de locações são tributados como contribuintes residentes e que, sem o compromisso de pagar uma renda ao doador dos imóveis, não

poderiam ter recebido a propriedade dos mesmos e, portanto, dá-los de arrendamento.

67. Consequentemente, se o Tribunal de Justiça partilhar desta análise, os contribuintes não residentes como o recorrente encontram-se, no que respeita à referida renda, na mesma situação que os contribuintes residentes. A legislação nacional, na medida em que reserva a possibilidade de deduzir esta renda dos rendimentos tributáveis na Alemanha unicamente aos contribuintes residentes, é contrária ao artigo 56.º CE.

68. Além disso, o Governo alemão não apresenta justificação alguma para esta diferença de tratamento.

69. Por conseguinte, proponho que se responda à questão apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação de um Estado-Membro, por força da qual um filho parcialmente sujeito a imposto no território deste Estado, que paga aos seus pais uma renda na sequência da transmissão da propriedade de imóveis, por cessão ou a título de antecipação de herança, não pode, contrariamente a um contribuinte residente, deduzir essa renda dos rendimentos provenientes de locações desses imóveis, é contrária às disposições deste artigo, uma vez que a referida renda tem por facto gerador essa transmissão de propriedade.

V — Conclusão

70. Tendo em conta as conclusões precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo à questão prejudicial apresentada pelo Niedersächsisches Finanzgericht:

«O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação de um Estado-Membro, por força da qual um filho parcialmente sujeito a imposto no território deste Estado, que paga aos seus pais uma renda na sequência da transmissão da propriedade de bens imóveis, por cessão ou a título de antecipação de herança, não pode, contrariamente a um contribuinte residente, deduzir essa renda dos rendimentos provenientes de locações desses imóveis, é contrária às disposições deste artigo uma vez que a referida renda tem por facto gerador essa transmissão de propriedade.»