

**Processo C-450/09**

**Ulrich Schröder**

**contra**

**Finanzamt Hameln**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Niedersächsisches Finanzgericht)

«Livre circulação de capitais – Fiscalidade directa – Tributação dos rendimentos da locação de bens imóveis – Dedutibilidade das rendas pagas a um ascendente no contexto de uma sucessão entre vivos – Condição de estar sujeito ao imposto no Estado? Membro em causa pela totalidade dos rendimentos»

Sumário do acórdão

1. *Questões prejudiciais – Admissibilidade – Necessidade de fornecer ao Tribunal de Justiça elementos suficientes sobre o contexto factual e legal – Alcance e limites*

*(Artigo 267.º CE; Estatuto do Tribunal de Justiça, artigo 23.º)*

2. *Livre circulação de capitais – Restrições – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento – Rendimentos locativos*

*(Artigo 63.º TFUE)*

1. Tendo em conta a separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, na qual se funda o processo previsto no artigo 267.º TFUE, não se pode exigir que, antes de recorrer ao Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio proceda a todas as apreciações da matéria de facto e de direito que lhe incumbem no âmbito da sua missão jurisdicional. Com efeito, é suficiente que o objecto do litígio no processo principal, bem como as principais implicações para a ordem jurídica da União, resultem do pedido de decisão prejudicial, a fim de permitir aos Estados-Membros apresentarem as suas observações em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça e participarem eficazmente no processo neste último pendente.

(cf. n.º 19)

2. O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que, ao mesmo tempo que permite a um contribuinte residente deduzir as rendas pagas a um ascendente que lhe transmitiu bens imóveis sitos no território desse Estado dos rendimentos locativos produzidos por esses bens, não concede essa dedução a um contribuinte não residente, desde que a obrigação de pagar essas rendas decorra da transmissão dos referidos bens.

Com efeito, na medida em que a obrigação de um contribuinte não residente pagar a renda ao seu familiar decorre da transmissão que lhe foi feita dos imóveis sítos no Estado-Membro em causa, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apurar, essa renda constitui uma despesa directamente ligada à exploração desses bens, de modo que o referido contribuinte se encontra a este respeito numa situação comparável à de um contribuinte residente.

Nestas condições, uma legislação nacional que, em matéria de imposto sobre o rendimento, recusa aos não residentes a dedução dessa despesa, quando a concede aos residentes, é contrária ao artigo 63.º TFUE, se não houver justificação válida.

(cf. n.os 46 a 47, 49 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

31 de Março de 2011 (\*)

«Livre circulação de capitais – Fiscalidade directa – Tributação dos rendimentos da locação de bens imóveis – Dedutibilidade das rendas pagas a um ascendente no contexto de uma sucessão entre vivos – Condição de estar sujeito ao imposto no Estado-Membro em causa pela totalidade dos rendimentos»

No processo C-450/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Niedersächsisches Finanzgericht (Alemanha), por decisão de 14 de Outubro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 19 de Novembro de 2009, no processo

**Ulrich Schröder**

contra

**Finanzamt Hameln,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, A. Arabadjiev, U. Löhmus (relator), A. Ó Caoimh e P. Lindh, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Novembro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de U. Schröder, por R. Geck, Rechtsanwalt,
  - em representação do Finanzamt Hameln, por P. Klose, na qualidade de agente,
  - em representação do Governo alemão, por C. Blaschke, na qualidade de agente,
  - em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J. S. Pilczer, na qualidade de agentes,
  - em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,
- ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 9 de Dezembro de 2010,
- profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 18.º TFUE e 63.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe U. Schröder ao Finanzamt Hameln a propósito da recusa deste de autorizar a dedução fiscal da renda que U. Schröder pagou à sua mãe dos rendimentos da locação de imóveis sítos na Alemanha, que adquiriu, em especial, no contexto de uma sucessão entre vivos.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

3 O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO L 178, p. 5), dispõe:

«Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efectuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no anexo I.»

4 Entre os movimentos de capitais enumerados no anexo I da Directiva 88/361 encontram-se, na rubrica XI desse anexo, os movimentos de capitais de carácter pessoal, que incluem, nomeadamente, os donativos e as doações.

### *Direito nacional*

5 O § 1 da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz), na versão aplicável à data dos factos no processo principal (BGBl. 2002 I, p. 4210, a seguir «EStG»), dispõe, nomeadamente, que as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento pela totalidade dos seus rendimentos, ao passo que as que não têm o seu domicílio nem a sua residência habitual no território alemão estão parcialmente sujeitas a este imposto quando obtenham rendimentos nacionais na acepção do § 49 da EStG. Entre os rendimentos a que se refere o mencionado § 49 constam os rendimentos da locação de imóveis situados no território alemão.

6 O § 10 da EStG tem por título «Despesas extraordinárias». O n.º 1 desta disposição tem a

seguinte redacção:

«Constituem despesas extraordinárias os seguintes encargos, quando não sejam despesas de exploração ou despesas profissionais:

[...]

1a. As rendas e os encargos permanentes fundados em obrigações particulares que não estão economicamente relacionados com os rendimentos não são tomados em conta na tributação; [...]

7 O § 50 da EStG contém disposições especiais para as pessoas parcialmente sujeitas a imposto. Nos termos do seu n.º 1:

«As pessoas parcialmente sujeitas a imposto só podem deduzir as despesas de exploração (§ 4, n.ºs 4 a 8) ou as despesas profissionais (§ 9) na medida em que as mesmas estejam economicamente ligadas aos rendimentos obtidos no território nacional. [O]s §§ [...] 10 [...] não são aplicáveis. [...]

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

8 U.Schröder é um cidadão alemão que reside na Bélgica, onde exerce uma actividade por conta de outrem.

9 Por escritura notarial de 27 de Abril de 1992, adquiriu aos seus pais um imóvel sito na Alemanha, com reserva de usufruto a favor destes. Por escritura de 2 de Dezembro de 2002, outros imóveis sitos na Alemanha foram transmitidos a U. Schröder e a seu irmão por sua mãe, a título de sucessão entre vivos. O direito de usufruto que a mãe tinha então sobre diversos imóveis foi convertido numa renda, para pagamento da qual U. Schröder, tal como seu irmão, deviam pagar-lhe o montante mensal de 1 000 euros, a partir de 1 de Dezembro de 2002.

10 No ano de 2002, U. Schröder obteve, na Alemanha, rendimentos no montante de 2 785 euros da locação dos bens adquiridos em 1992 e de 749,50 euros dos bens que possui em propriedade com seu irmão.

11 O Finanzamt Hameln procedeu à liquidação do imposto a pagar por U. Schröder relativo ao ano de 2002 sobre estes dois montantes e recusou-se a tomar em conta a renda de 1 000 euros por ele paga no mês de Dezembro de 2002.

12 U. Schröder interpôs recurso dessa decisão de recusa para o Niedersächsisches Finanzgericht. Esse tribunal observa que está bem consagrada na jurisprudência do Bundesfinanzhof a possibilidade de uma pessoa que, como o irmão de U. Schröder, reside na Alemanha e, por este facto, aí está sujeito ao imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos deduzir da matéria colectável uma renda dessa natureza a título das despesas extraordinárias a que se refere o § 10, n.º 1, ponto 1a, da l'EStG. Com efeito, o Bundesfinanzhof considera que, no caso de imóveis transmitidos por sucessão entre vivos, as contrapartidas acordadas, como as rendas, não constituem operações a título oneroso ou parcialmente oneroso e exclui a totalidade destas contrapartidas do quadro da realização dos rendimentos.

13 Todavia, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, uma pessoa que, como U. Schröder, sendo um não residente, só parcialmente se encontra sujeito a imposto sobre o rendimento na Alemanha não tem o direito de deduzir essa renda do seu rendimento tributável, dado que o § 50, n.º 1, da l'EStG exclui que lhe seja aplicável o § 10 da EStG.

14 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade desta diferença de tratamento fiscal entre contribuintes residentes e não residentes com o direito da União, em especial com o artigo 63.º TFUE.

15 Nestas condições, o Niedersächsisches Finanzgericht decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos [63.º TFUE] e [18.º TFUE] opõem-se a que um cidadão sujeito a uma [tributação] limitada na [República Federal da Alemanha] não possa deduzir, dos seus rendimentos provenientes da locação de bens imóveis, as pensões pagas, como despesas extraordinárias, o que é permitido a um contribuinte sujeito a [tributação pela totalidade dos seus rendimentos]?»

### **Quanto à questão prejudicial**

#### *Quanto à admissibilidade*

16 O Governo alemão sustenta que o presente reenvio prejudicial é inadmissível, porquanto o órgão jurisdicional de reenvio não define suficientemente o quadro factual e o contexto jurídico para permitir, em especial, aos Estados-Membros pronunciarem-se com conhecimento de causa neste processo. Com efeito, faltam precisões quanto às condições das transmissões imobiliárias a U. Schröder, à supressão dos direitos de usufruto existentes e ao pagamento da renda mensal. Por outro lado, as indicações relativas ao teor e à interpretação da legislação nacional respeitante às despesas extraordinárias, na acepção do § 10 da EStG, bem como às diferenças entre estas e outras categorias de despesas, como os encargos de exploração e as despesas profissionais, são insuficientes. Na falta dessas precisões, não pode ser apreciada a conexão entre certas despesas de um contribuinte não residente e os seus rendimentos tributáveis para determinar a existência ou não de discriminação ilegal no tratamento desse contribuinte.

17 A este respeito, deve notar-se que o Tribunal de Justiça só pode recusar um pedido de decisão prejudicial apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (v., designadamente, acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 61, e de 26 de Outubro de 2010, Schmelz, C-97/09, ainda não publicado na Colectânea, n.º 29).

18 No tocante às informações que devem ser fornecidas ao Tribunal de Justiça no âmbito de uma decisão de reenvio, estas informações não só visam permitir ao Tribunal de Justiça dar respostas úteis ao órgão jurisdicional de reenvio mas também dar aos governos dos Estados-Membros e às demais partes interessadas a possibilidade de apresentarem observações, em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça. Para esse efeito, é necessário que o juiz nacional defina o quadro factual e regulamentar no qual se inserem as questões que coloca ou que, pelo menos, explique as hipóteses factuais em que se baseiam essas questões (v., neste sentido, acórdãos de 10 de Março de 2009, Heinrich, C-345/06, Colect., p. I-1659, n.os 30 e 31, e de 8 de Setembro de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International, C-42/07, Colect., p. I-7633, n.º 40).

19 Todavia, tendo em conta a separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça na qual se funda o processo previsto no artigo 267.º TFUE, não se pode exigir que, antes de recorrer ao Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio proceda a todas as apreciações da matéria de facto e de direito que lhe incumbem no âmbito da sua missão

jurisdicional. Com efeito, é suficiente que o objecto do litígio no processo principal, bem como as principais implicações para a ordem jurídica da União, resultem do pedido de decisão prejudicial, a fim de permitir aos Estados-Membros apresentarem as suas observações em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça e participarem eficazmente no processo neste último pendente (v., neste sentido, acórdão Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International, já referido, n.º 41, e acórdão de 7 de Dezembro de 2010, VEBIC, C-439/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 47).

20 No caso vertente, como resulta dos n.os 8 a 13 do presente acórdão, a decisão de reenvio indica claramente, por um lado, a proveniência dos bens imóveis que U. Schröder possui na Alemanha e a origem da renda que deve pagar à sua mãe e, por outro, os efeitos da legislação nacional em causa no processo principal no que respeita à impossibilidade de dedução dessa renda dos rendimentos tributáveis. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que a solução do litígio que lhe foi submetido depende da questão de saber se a diferença de tratamento entre um contribuinte residente e um contribuinte não residente é conforme com o direito da União.

21 Estes elementos bastam para expor o objecto do litígio no processo principal e as principais implicações do mesmo para a ordem jurídica da União e para permitir ao Tribunal de Justiça dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio. Deve também observar-se que o Governo francês e a Comissão Europeia tiveram a possibilidade de apresentar observações escritas aprofundadas sobre a questão submetida.

22 Em face do exposto, o pedido de decisão prejudicial deve julgar-se admissível.

#### *Quanto ao mérito*

23 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 18.º TFUE e 63.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não admitem uma legislação nacional de um Estado-Membro que, ao mesmo tempo que permite a um contribuinte residente deduzir as rendas pagas a um ascendente que lhe transmitiu bens imóveis situados no território desse Estado dos rendimentos da locação desses bens, não consente essa dedução a um contribuinte não residente.

24 Em primeiro lugar, há que identificar a disposição do Tratado FUE aplicável a uma situação como a do litígio no processo principal.

25 No que respeita ao artigo 63.º TFUE, é jurisprudência assente que, na falta de definição, no Tratado, do conceito de «movimentos de capitais», na acepção do n.º 1 desse artigo, a nomenclatura que constitui o anexo I da Directiva 88/361 tem um valor indicativo, apesar de esta directiva ter sido adoptada com fundamento nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE (os artigos 67.º a 73.º do Tratado CEE foram substituídos pelos artigos 73.º-B a 73.º-G do Tratado CE, que passaram a artigos 56.º CE a 60.º CE), entendendo-se que, de acordo com o terceiro parágrafo da introdução do mesmo anexo, a nomenclatura que este contém não é limitativa do conceito de movimentos de capitais (v., designadamente, acórdãos de 27 de Janeiro de 2009, Persche, C-318/07, Colect., p. I-359, n.º 24 e jurisprudência aí referida; de 17 de Setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Colect., p. I-8591, n.º 39; de 15 de Outubro de 2009, Busley e Cibrian Fernandez, C-35/08, Colect., p. I-9807, n.º 17; e de 10 de Fevereiro de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, ainda não publicado na Colectânea, n.º 15).

26 A este respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que as sucessões e donativos, que se inserem na rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», constituem movimentos de capitais, na acepção do artigo 63.º TFUE, com

excepção dos casos em que os elementos que os integram se situem no interior de um só Estado-Membro (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Persche, n.º 27; Busley e Cibrian Fernandez, n.º 18; e Missionswerk Werner Heukelbach, n.º 16).

27 Por consequência, deve considerar-se que a transmissão de bens imóveis sitos na Alemanha, a título de doação ou de sucessão entre vivos, a uma pessoa singular residente na Bélgica é abrangida pelo artigo 63.º TFUE.

28 No que respeita ao artigo 18.º TFUE, que consagra o princípio geral da proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, cumpre salientar que esta disposição só deve ser aplicada de modo autónomo a situações regidas pelo direito da União em relação às quais o Tratado não preveja regras específicas de não discriminação (v., designadamente, acórdãos de 11 de Outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, Colect., p. I-8491, n.º 28 e jurisprudência aí referida; de 21 de Janeiro de 2010, SGI, C-311/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 31; e Missionswerk Werner Heukelbach, já referido, n.º 18).

29 Na medida em que as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais são aplicáveis e prevêm regras específicas de não discriminação, o artigo 18.º TFUE não é, portanto, aplicável no processo principal (v. acórdãos, já referidos, Hollmann, n.º 29, e Missionswerk Werner Heukelbach, n.º 19).

30 Em segundo lugar, importa recordar que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, CE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, compreendem, entre outras, as que são de molde a dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado-Membro ou manterem tais investimentos (v., neste sentido, acórdão de 22 de Janeiro de 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Colect., p. I-299, n.os 23, 24 e jurisprudência aí referida).

31 Quanto à legislação em causa no processo principal, uma pessoa singular que não tem o seu domicílio nem a sua residência habitual na Alemanha está sujeita, nos termos do § 49 da EStG, ao imposto sobre o rendimento nesse Estado-Membro pelos rendimentos provenientes da locação de imóveis sitos em território alemão. Contrariamente ao contribuinte residente, esse contribuinte não residente não pode, por força do § 50 da EStG, deduzir desses rendimentos uma renda, como a que U. Schröder paga à sua mãe a título de sucessão entre vivos, como despesa extraordinária na acepção do § 10, n.º 1, ponto 1a, da EStG.

32 O tratamento fiscal menos favorável dado aos não residentes pode dissuadi-los de adquirirem ou conservarem imóveis sitos na Alemanha (v., por analogia, acórdão de 8 de Setembro de 2005, Blanckaert, C-512/03, Colect., p. I-7685, n.º 39). Pode também dissuadir os residentes na Alemanha de designarem como beneficiários de uma sucessão entre vivos pessoas que residam num Estado-Membro que não seja a República Federal da Alemanha (v., por analogia, acórdão Missionswerk Werner Heukelbach, já referido, n.º 25).

33 Uma legislação desta natureza constitui, portanto, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE.

34 É verdade que, nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE não prejudica o direito dos Estados-Membros de estabelecerem, na respectiva legislação fiscal, uma distinção entre contribuintes que não se encontram na mesma situação no que se refere à respectiva residência.

35 Contudo, há que distinguir os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações arbitrárias ou das restrições dissimuladas proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo. Com efeito, para que uma regulamentação fiscal nacional como a que está

em causa no processo principal, que faz uma distinção entre os contribuintes residentes e os não residentes, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é preciso que a diferença de tratamento diga respeito a situações não objectivamente comparáveis ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral. Além disso, para ser justificada, a diferença de tratamento não deve ultrapassar o necessário para que o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa seja alcançado (v. acórdão Persche, já referido, n.º 41, e acórdão de 22 de Abril de 2010, Mattner, C-510/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 34).

36 Por conseguinte, há que apreciar se, nas circunstâncias do litígio no processo principal, a situação dos não residentes é comparável à dos residentes.

37 A este respeito, é jurisprudência assente que, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes num Estado não são, em regra, comparáveis, na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui apenas, muito frequentemente, uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode ser apreciada mais facilmente no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual (acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.os 31 e 32; de 12 de Junho de 2003, Gerritse, C-234/01, Colect., p. I-5933, n.º 43; e de 6 de Outubro de 2009, Comissão/Espanha, C-562/07, Colect., p. I-9553, n.º 46).

38 Por isso, o facto de um Estado-Membro não conceder aos não residentes certos benefícios fiscais que concede aos residentes não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objectivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 34; Gerritse, n.º 44; e Comissão/Espanha, n.º 47).

39 No caso em apreço, verifica-se que os rendimentos locativos produzidos no ano de 2002 pelos imóveis que U. Schröder possui na Alemanha constituíam apenas uma pequena parte do rendimento global por ele obtido nesse mesmo ano.

40 Todavia, o Tribunal de Justiça já entendeu que, no que diz respeito às despesas, tais como as despesas profissionais directamente ligadas a uma actividade que gerou os rendimentos tributáveis num Estado-Membro, os residentes e os não residentes neste Estado estão em situação comparável, de modo que uma legislação do referido Estado que, em matéria de tributação, recusa aos não residentes a dedução dessas despesas, mas, ao invés, a concede aos residentes, corre o risco de funcionar principalmente em detrimento dos nacionais de outros Estados-Membros e implica, pois, uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade (v., neste sentido, acórdãos Gerritse, já referido, n.os 27 e 28; de 6 de Julho de 2006, Conijn, C-346/04, Colect., p. I-6137, n.º 20; de 3 de Outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Colect., p. I-9461, n.º 49; de 15 de Fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Colect., p. I-1425, n.º 23; de 11 de Setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-111/07, Colect., p. I-6845, n.º 50; e Arens-Sikken, C-43/07, Colect., p. I-6887, n.º 44).

41 Daí resulta que uma legislação como a que está em causa no processo principal seria em princípio contrária ao artigo 63.º TFUE se a renda paga por U. Schröder à sua mãe devesse considerar-se como uma despesa directamente ligada à sua actividade que consiste na locação de imóveis sítos na Alemanha que lhe foram transmitidos por seus pais.

42 O Governo alemão considera que não existe neste caso uma conexão directa. Entende que essa renda, qualificada de despesa extraordinária abrangida pelo § 10, n.º 1, ponto 1a, da EStG, se distingue das despesas de exploração e das despesas profissionais que, ao abrigo do § 50, n.º 1, da EStG, são dedutíveis por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto, na medida em que são a contrapartida da aquisição duma fonte de rendimentos. Com efeito, o pagamento dessa renda não é consequência característica ou jurídica da obtenção dos rendimentos locativos, mas constitui um acordo assumido no contexto de uma comunidade de apoio familiar e o respectivo montante foi fixado não em relação com o valor dos bens transmitidos, mas segundo as necessidades alimentares do beneficiário e da capacidade contributiva económica geral do devedor, que só pode ser apreciada adequadamente pelo Estado-Membro em que este reside. A este propósito, o Governo francês observa que o montante da renda não é afectado pela inexistência de rendimentos locativos nem pela obtenção de rendimentos muito elevados.

43 Estes argumentos não podem ser acolhidos. Supondo que o montante de uma renda como a que U. Schröder paga seja determinado em função da capacidade contributiva do devedor e das necessidades alimentares do beneficiário, não deixa de ser verdade que a existência duma conexão directa na acepção da jurisprudência referida no n.º 40 do presente acórdão resulta não de qualquer correlação entre o montante das despesas em questão e o montante dos rendimentos tributáveis, mas do facto de essa despesa ser indissociável da actividade que produz os rendimentos (v., neste sentido, acórdão Centro Equestre da Lezíria Grande, já referido, n.º 25).

44 Assim, o Tribunal de Justiça entendeu que têm uma conexão directa com a actividade em questão as despesas causadas por essa actividade (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Gerritse, n.os 9 e 27, e Centro Equestre da Lezíria Grande, n.º 25) e, portanto, necessárias para o respectivo exercício. Do mesmo modo, foi admitida essa conexão directa relativamente às despesas de consultoria fiscal suportadas para a elaboração de uma declaração fiscal, dado que a obrigação de elaborar essa declaração decorre do facto de se obterem rendimentos no Estado-Membro em causa (v. acórdão Conijn, já referido, n.º 22).

45 Ora, conclui-se da decisão de reenvio que os bens imóveis transmitidos a U. Schröder, pelo menos em parte, estavam onerados por direitos de usufruto que foram convertidos numa renda mensal que ele deve pagar à sua mãe. É, pois, evidente que a obrigação de pagar esta renda decorre da transmissão destes bens, tendo a mesma obrigação sido necessária para que U. Schröder os possuía e, por conseguinte, para gerar os rendimentos locativos de que trata o processo principal, sujeitos a imposto na Alemanha.

46 Deve, portanto, considerar-se que, na medida em que a obrigação de U. Schröder de pagar a renda à sua mãe decorre da transmissão que lhe foi feita dos imóveis sitos na Alemanha, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apurar, essa renda constitui uma despesa directamente ligada à exploração desses bens, de modo que U. Schröder se encontra a este respeito numa situação comparável à de um contribuinte residente.

47 Nestas condições, uma legislação nacional que, em matéria de imposto sobre o rendimento, recusa aos não residentes a dedução dessa despesa, quando a concede aos residentes, é contrária ao artigo 63.º TFUE, se não houver justificação válida.

48 Ora, não foi invocada pelo Governo alemão nem evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio nenhuma razão imperiosa de interesse geral.

49 À luz do exposto, deve responder-se à questão submetida que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que, ao mesmo tempo que permite a um contribuinte residente deduzir as rendas pagas a um ascendente que lhe

transmitiu bens imóveis sítos no território desse Estado dos rendimentos locativos produzidos por esses bens, não concede essa dedução a um contribuinte não residente, desde que a obrigação de pagar essas rendas decorra da transmissão dos referidos bens.

### **Quanto às despesas**

50 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

**O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que, ao mesmo tempo que permite a um contribuinte residente deduzir as rendas pagas a um ascendente que lhe transmitiu bens imóveis sítos no território desse Estado dos rendimentos locativos produzidos por esses bens, não concede essa dedução a um contribuinte não residente, desde que a obrigação de pagar essas rendas decorra da transmissão dos referidos bens.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.