CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PHILIPPE LÉGER
apresentadas em 9 de Março de 2006 [1]

1. Através do presente pedido prejudicial, o Tribunal de Justiça é chamado a declarar se o direito comunitário se opõe a que um nacional de um Estado-Membro, parcialmente sujeito ao imposto sobre o rendimento noutro Estado-Membro, no caso vertente a República Federal da Alemanha, não possa deduzir dos seus rendimentos tributáveis as despesas de consultadoria fiscal em que incorreu para cumprir as suas obrigações fiscais neste último Estado-Membro, ao passo que um contribuinte sujeito ao imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos nesse Estado-Membro pode beneficiar da dedução dessas despesas.

I — Quadro jurídico nacional

2. Segundo a Einkommensteuergesetz, na sua versão de 1997 (Lei do imposto sobre o rendimento) (a seguir «EStG 1997») [2], há que distinguir os contribuintes que estão integralmente sujeitos ao imposto sobre o rendimento dos contribuintes parcialmente sujeitos a este imposto. Ao contrário dos primeiros, os contribuintes parcialmente sujeitos não têm o seu domicílio nem a sua residência habitual na Alemanha e são aí tributados unicamente sobre os rendimentos auferidos nesse Estado-Membro.

3. Entre esses rendimentos com origem na Alemanha, o § 49, n.º 1, ponto 2, alínea a), da EStG 1997 menciona os rendimentos auferidos no âmbito de uma actividade artesanal, industrial ou comercial.

4. O § 50, n.º 1, da EStG 1997 contém disposições específicas aplicáveis aos contribuintes parcialmente sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha. Resulta destas disposições, designadamente, que esses contribuintes não podem deduzir do seu rendimento tributável «despesas extraordinárias», como as despesas incorridas com a consultadoria fiscal [3], ao passo que os contribuintes integralmente sujeitos a esse imposto podem deduzir essas despesas ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 6, da EStG 1997.

1 — Língua original: francês.

2 — BGBl. 1997 I, pp. 823 e segs.

3 — V. § 50, n.º 1, quinta frase, da EStG 1997.

5. Importa, por outro lado, precisar que este último parágrafo distingue as despesas abrangidas na categoria das «despesas extraordinárias» das que constituem «encargos de exploração» ou «encargos profissionais».

II — Processo principal

6. Robert Hans Conijn, que é de nacionalidade neerlandesa e que reside nos Países Baixos, obteve, em 1998, na Alemanha, na qualidade de herdeiro de uma herança indivisa, rendimentos de natureza industrial e comercial no montante de 146 373,50 DEM, com origem na sua participação numa sociedade em comandita de direito alemão. Esta soma representava menos de 90% dos seus rendimentos globais mundiais.

7. Na sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 1998, R. Conijn incluiu a dedução do montante de 1 046 DEM, correspondente às despesas de consultadoria fiscal em que incorreu para elaborar a referida declaração na Alemanha, como «despesas extraordinárias» em aplicação do § 10, n.º 1, ponto 6, da EStG 1997.

8. O Finanzamt Hamburg-Nord (a seguir «Finanzamt») recusou a dedução dessas despesas com base no § 50, n.º 1, quinta frase, da EStG 1997.

9. Robert Hans Conijn interpôs recurso da decisão do Finanzamt no Finanzgericht Hamburg. Foi negado provimento a este recurso por decisão de 11 de Novembro de 2003.

10. O recorrente no processo principal interpôs recurso de revista no Bundesfinanzhof, pedindo a este órgão jurisdicional a anulação da decisão do Finanzgericht e a declaração de que as despesas de consultadoria fiscal são dedutíveis. O Finanzamt concluiu pedindo que fosse negado provimento ao recurso de revista.

III — Recurso prejudicial

11. Na sua decisão de reenvio, o Bundesfinanzhof indica que a diferença de tratamento entre os contribuintes residentes e não residentes, que resulta das disposições acima referidas da EStG 1997, pode ser contrária à liberdade fundamental consagrada no artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE), a saber, a liberdade de estabelecimento.

12. Em primeiro lugar, o Bundesfinanzhof observa que o Tribunal de Justiça tem declarado de forma reiterada que a situação dos residentes e a dos não residentes não são, em regra, comparáveis e que, por conseguinte, o benefício das deduções relacionadas com a situação profissional do contri-

buinte no Estado fonte dos rendimentos não tem obrigatoriamente que ser alargado aos não residentes.

13. Seguidamente, observa que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o princípio da igualdade de tratamento exige que os benefícios fiscais relacionados com a situação pessoal ou familiar sejam alargados aos contribuintes parcialmente sujeitos ao imposto apenas quando estes obtêm a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis no Estado fonte. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta derrogação diz, todavia, apenas directamente respeito à categoria restrita dos benefícios fiscais relacionados com a situação pessoal ou familiar do contribuinte, e não a «todas as despesas da vida privada».

14. O Bundesfinanzhof assinala a este respeito que a dedutibilidade das despesas de consultadoria se justifica essencialmente por objectivos de subvenção e de incentivo alheios à situação pessoal do contribuinte. Este deve beneficiar de uma certa compensação por ter tido que recorrer a um consultor fiscal, dada a complexidade do direito fiscal, devendo esta compensação ter em conta as «despesas necessárias» em que teve que incorrer e que diminuem os seus rendimentos. Ora, estas considerações não explicam por que razão esse benefício fiscal deve ser recusado aos não residentes, pelo menos nos casos em que a consultadoria fiscal não diz respeito à declaração de rendimentos no Estado de residência do contribuinte, mas unicamente à declaração de rendimentos no Estado fonte dos rendimentos.

15. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, mesmo partindo da hipótese de as despesas de consultadoria serem despesas da vida pessoal, há que considerar que, na medida em que o legislador alemão decidiu admitir a dedução destas despesas, é obrigado a mantê-la sem excepções. Estas despesas constituem um encargo que onera tanto os rendimentos dos não residentes como os dos residentes. Com efeito, ambos são obrigados a entregar uma declaração de rendimentos.

16. Tendo, pelas razões expostas, dúvidas quanto à compatibilidade com o direito comunitário da legislação alemã aplicável ao caso vertente, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça seguinte questão prejudicial:

«O artigo 52.° do Tratado que institui a Comunidade Europeia [que passou, após alteração, a artigo 43.° CE] opõe-se a que um nacional de outro Estado-Membro, sujeito a uma obrigação fiscal limitada na Alemanha, seja proibido de deduzir dos seus rendimentos globais, a título de despesas extraordinárias, as despesas de consultadoria fiscal, quando os contribuintes sujeitos a uma obrigação fiscal ilimitada não estão sujeitos a essa proibição?»

IV — Análise jurídica

17. Através da sua questão, o Bundesfinanzhof pergunta, em substância, se o artigo 52.º do Tratado se opõe a que um nacional de um Estado-Membro, parcialmente sujeito ao imposto noutro Estado-Membro, neste caso na Alemanha, não tenha a possibilidade de deduzir da sua matéria colectável as despesas de consultadoria fiscal em que incorreu para cumprir as suas obrigações fiscais neste último Estado-Membro, ao passo que o contribuinte integralmente sujeito ao imposto nesse mesmo Estado-Membro pode beneficiar da dedução dessas despesas.

18. Desde logo, importa referir, a exemplo da Comissão, que a descrição do quadro factual efectuada pelo órgão jurisdicional de reenvio não permite saber qual é, no caso vertente, a importância da participação de Robert Hans Conijn na sociedade em comandita de direito alemão.

19. Ora, essa indicação podia ser útil para determinar quais os artigos pertinentes do tratado aplicáveis no âmbito do processo principal, a saber, os artigos relativos à liberdade de estabelecimento ou os relativos à livre circulação de capitais.

20. Sabemos, com efeito, que, nos termos do artigo 52.º, segundo parágrafo, do Tratado «[a] liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas [...] nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais [...]». Segundo o Tribunal de Justiça, «[e]xerce por isso o direito de estabelecimento o nacional de um Estado-Membro que detém, no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, uma participação que lhe confere uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhe permite que determine as respectivas actividades» [4].

21. Em contrapartida, quando esta última condição não se encontrar satisfeita, são aplicáveis as regras relativas à livre circulação de capitais.

22. Em resposta às dúvidas que poderiam surgir quanto à aplicabilidade do artigo 52.º do Tratado no âmbito do processo principal, e na falta de precisão suficiente quanto a este ponto na decisão de reenvio, há que recordar que, segundo o Tribunal de Justiça, «no quadro de um processo nos termos do artigo 234.º CE, fundado numa nítida separação das funções entre os tribunais nacio-

4 — Acórdão de 13 de Abril de 2000, Baars (C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 22). V., igualmente, neste sentido, acórdãos de 5 de Novembro de 2002, Überseering (C-208/00, Colect., p. I-9919, n.º 77), e de 21 de Novembro de 2002, X e Y (C-436/00, Colect., p. I-10829, n.º 37).

nais e o Tribunal de Justiça, toda e qualquer apreciação dos factos da causa se inscreve na competência do tribunal nacional» [5]. Basta, portanto, constatar que, no caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio concluiu pela aplicabilidade do artigo 52.° do Tratado ao processo submetido à sua apreciação e que, na falta de elementos determinantes em favor da aplicabilidade das regras relativas à livre circulação de capitais, importa que o Tribunal de Justiça proceda à interpretação da norma invocada por esse órgão jurisdicional.

23. Tendo em conta a interpretação que o Tribunal dará, deste modo, ao artigo 52.° do Tratado no caso vertente, caberá, seguidamente, ao referido órgão jurisdicional verificar se a participação de Robert Hans Conijn na sociedade em comandita de direito alemão lhe confere uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhe permite determinar as suas actividades. Se não for este o caso, a legislação nacional em causa no âmbito do processo principal diz respeito à liberdade de movimento de capitais na acepção do artigo 73.°-B do Tratado CE (actual artigo 56.° CE), e não à liberdade de estabelecimento protegida pelo artigo 52.° do Tratado [6]. Importa, contudo, sublinhar que, nesta última hipótese, a resposta do Tribunal de Justiça à presente questão prejudicial valerá igualmente em matéria de circulação de capitais e isto na medida em que o cerne da questão é aqui, como veremos, o de saber se a regulamentação alemã, que exclui as pessoas parcialmente sujeitas ao imposto da possibilidade de deduzir as despesas de consultadoria fiscal incorridas a título privado, constitui ou não uma discriminação proibida pelo direito comunitário.

24. Importa agora responder com precisão à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof.

25. Nesta perspectiva, há, desde logo, que recordar que a interdição de os Estados-Membros estabelecerem restrições à liberdade de estabelecimento se aplica igualmente às disposições fiscais. Com efeito, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, embora, no estado actual do direito comunitário, a matéria dos impostos directos não seja, enquanto tal, da competência da Comunidade, não é menos verdade que os Estados-Membros devem exercer as suas competências no respeito pelo direito comunitário [7].

26. Isto significa, designadamente, que os Estados-Membros devem «abster-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade» [8]. Com efeito, o princípio da igualdade de tratamento proíbe não só as discriminações ostensivas, em

5 — Acórdão de 11 de Março de 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Colect., p. I-2409, n.° 41). V., igualmente, neste sentido, acórdão de 25 de Fevereiro de 2003, IKA (C-326/00, Colect., p. I-1703, n.° 27 e jurisprudência aí referida).

6 — V., neste sentido, despacho do Tribunal de Justiça de 8 de Junho de 2004, De Baeck (C-268/03, Colect., p. I-5961, n.os 25 e 26).

7 — V., designadamente, acórdão De Lasteyrie du Saillant, já referido, n.° 44 e jurisprudência referida.

8 — V., designadamente, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.° 16), e de 12 de Dezembro de 2002, De Groot (C-385/00, Colect., p. I-11819, n.° 75).

razão da nacionalidade, mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, tenham, na prática, o mesmo resultado [9]. Deste modo, o Tribunal de Justiça declarou que uma regulamentação de um Estado-Membro que reserve os benefícios fiscais apenas aos residentes no território nacional, pode prejudicar os nacionais de outros Estados-Membros, uma vez que os não residentes são normalmente não nacionais, de modo que uma regulamentação desta natureza pode constituir uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade [10].

27. Segundo jurisprudência igualmente assente do Tribunal de Justiça, «uma discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes» [11]. Para verificar se existe uma discriminação, o Tribunal de Justiça parte tradicionalmente do postulado de 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, na maior parte dos casos, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e que a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual» [12].

28. Por conseguinte, «o facto de um Estado-Membro não atribuir a um não residente certos benefícios fiscais que concede ao residente 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» [13].

29. Não obstante ter definido este princípio, o Tribunal de Justiça precisou, desde o seu acórdão Schumacker, já referido, que um residente e um não residente não se encontram numa situação objectivamente diferente quando «o não residente não aufere rendimentos significativos no Estado de residência e obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado de emprego, de modo que o Estado de residência não se encontra em condições de lhe atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar» [14]. Segundo o Tribunal de Justiça, «[e]ntre tal não residente

9 — V., designadamente, acórdãos de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Colect., p. 91, n.º 11); de 21 de Novembro de 1991, Le Manoir (C-27/91, Colect., p. I-5531, n.º 10); e de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 26).

10 — V., designadamente, acórdãos Schumacker, já referido (n.ºs 28 e 29), e de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089, n.º 38).

11 — V., designadamente, acórdão Wielockx, já referido, n.º 17.

12 — V., designadamente, acórdão de 1 de Julho de 2004, Wallentin (C-169/03, Colect., p. I-6443, n.º 15 e jurisprudência referida).

13 — *Ibidem*, n.º 16 e a jurisprudência referida.

14 — Acórdão Schumacker, já referido, n.º 36. Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça admitiu no seu acórdão Wielockx, já referido, que «o contribuinte não residente — assalariado ou independente — que aufira a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado onde exerce as suas actividades profissionais está, objectivamente, na mesma situação, no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento, que o residente desse Estado que aí exerça as mesmas actividades» (n.º 20).

e um residente que exerce actividades [...] comparáveis não existe qualquer diferença de situação objectiva susceptível de justificar diferenças de tratamento quanto à tomada em consideração, para efeitos de tributação, da sua situação pessoal e familiar» [15].

30. Esta jurisprudência foi aplicada a determinadas situações respeitantes a benefícios fiscais relacionados com a tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos contribuintes, tais como a atenuação da progressividade da tabela do imposto em benefício dos casais [16], a dedução, dos rendimentos sujeitos a imposto, dos lucros investidos na constituição de uma poupança-reforma [17], ou ainda reduções fiscais ligadas a obrigações pessoais como o pagamento de uma pensão de alimentos [18].

31. Ao contrário do Governo alemão, consideramos que a jurisprudência resultante do acórdão Schumacker, já referido, não encontra aplicação no caso submetido ao Tribunal de Justiça pelo Bundesfinanzhof.

32. Por um lado, com efeito, nos termos dessa jurisprudência, o critério da comparação entre não residentes e residentes relativamente ao imposto sobre o rendimento assenta no facto de os primeiros, ao contrário dos segundos, auferirem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis de uma actividade exercida no Estado da tributação. Ora, não é esse o caso de um nacional de um Estado-Membro, como Robert Hans Conijn, cujos rendimentos auferidos no Estado da tributação representam, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, menos de 90% dos seus rendimentos globais [19].

33. Por outro lado, essa jurisprudência limitou-se, desde a sua origem, aos benefícios fiscais relacionados com a tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos contribuintes. Ora, pensamos que despesas de consultadoria não são susceptíveis de ser incluídas nessa categoria de benefícios fiscais, na medida em que não estão de forma alguma relacionadas com o que caracteriza a situação pessoal ou familiar do contribuinte sujeito à obrigação fiscal.

34. Consideramos que, a esse respeito, pouco importa que a declaração de rendimentos elaborada com a ajuda de um consultor fiscal mencione certos elementos relativos ao estado civil ou à situação familiar do contribuinte. Com efeito, pensamos que esta conclusão não é susceptível de pôr em causa o facto de a dedutibilidade das

15 — Acórdão Schumacker, já referido, n.º 37.

16 — Acórdão Schumacker, já referido.

17 — Acórdão Wielockx, já referido.

18 — Acórdão De Groot, já referido.

19 — V., a esse respeito, acórdão de 14 de Setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, Colect., p. I-5451), no qual o Tribunal de Justiça admitiu que um Estado-Membro subordine a aplicação a não residentes de um benefício fiscal resultante da tomada em consideração da sua situação familiar e pessoal à condição de que, pelo menos, 90% dos seus rendimentos globais esteja sujeito a imposto nesse Estado (n.º 32).

despesas de consultadoria fiscal não ter por finalidade tomar em consideração a situação pessoal e familiar dos contribuintes.

35. Visto considerarmos que a dedutibilidade dessas despesas não constitui um benefício fiscal ligado à tomada em consideração da situação pessoal e familiar do contribuinte não residente, há que determinar se e como é que esse tipo de benefício fiscal pode ser entendido à luz do direito comunitário, em particular do artigo 52.º do Tratado.

36. No que diz respeito à natureza deste benefício fiscal, o Governo alemão indica, nas suas observações escritas, que as despesas de consultadoria fiscal que sejam abrangidas, no direito alemão, pela categoria de «despesas extraordinárias» constituem «despesas da vida privada», na medida em que é o contribuinte quem decide, a título privado, recorrer a um consultor fiscal [20].

37. O Governo alemão esclarece igualmente que essas despesas de consultadoria fiscal, consideradas como despesas privadas, devem ser distinguidas das despesas incorridas no âmbito profissional. Com efeito, se essas despesas tiveram origem profissional, podem ser deduzidas para efeitos fiscais como encargos de exploração ou despesas profissionais. Esta possibilidade existe tanto para as pessoas singulares como para as sociedades de capitais, e isto independentemente da questão de saber se estão parcial ou integralmente sujeitas ao imposto na Alemanha. Um contribuinte não residente na situação de Robert Hans Conijn poderia, portanto, deduzir do rendimento sujeito a imposto as despesas de consultadoria fiscal de carácter profissional [21].

38. Finalmente, o Governo alemão indica que, em direito alemão, as despesas da vida privada não dão, em princípio, lugar a dedução fiscal. As despesas privadas podem, todavia, a título excepcional, ser deduzidas do imposto sobre o rendimento quando a lei o preveja expressamente e quando representem «um encargo inevitável a onerar a capacidade contributiva e económica». É esse o caso, segundo o Governo alemão, das despesas de consultadoria fiscal visadas no § 10, n.º 1, ponto 6, da EStG 1997. Com efeito, estas despesas são consideradas «despesas extraordinárias» em relação aos contribuintes integralmente sujeitos ao imposto, «porquanto estas despesas podem muitas vezes ser necessárias dada a complexidade do

20 — N.º 22 das observações escritas. No que respeita a esta categoria de despesas, importa mencionar o acórdão de 13 de Novembro de 2003, Schilling e Fleck-Schilling (C-209/01, Colect., p. I-13389), que tem por objecto um benefício fiscal que consiste na dedução das despesas com uma empregada doméstica. Assinalamos, todavia, que este acórdão se inscreve num contexto específico, marcado, designadamente, pelo facto de «os funcionários e outros agentes das Comunidades Europeias estarem sujeitos a regras particulares em matéria fiscal que os distinguem dos outros trabalhadores» (n.º 29).

21 — N.º 21 das observações escritas.

direito fiscal e, por conseguinte, afectar o poder económico do contribuinte» [22].

39. Confessamos que esses esclarecimentos não nos parecem conseguir demonstrar que o dispositivo fiscal em causa é compatível com o direito comunitário, em particular com o artigo 52.° do Tratado.

40. Com efeito, é ponto assente que, por força da EStG 1997, o direito à dedução das despesas de consultadoria fiscal como «despesas extraordinárias» constitui um benefício fiscal reservado aos contribuintes que residem na Alemanha. Os contribuintes não residentes são, portanto, neste aspecto, colocados numa situação menos favorável do que a dos contribuintes residentes, o que os pode desencorajar a estabelecerem-se na Alemanha [23].

41. Esta diferença de tratamento entre contribuintes residentes e não residentes assenta numa diferença de situação objectiva entre essas duas categorias de contribuintes, de modo que não pode ser qualificada de discriminação indirecta em razão da nacionalidade?

42. Pensamos que não.

43. Com efeito, consideramos que, em matéria de dedutibilidade de despesas de consultadoria fiscal, os contribuintes residentes e não residentes se encontram numa situação objectivamente comparável, de modo que tratá-los de forma diferente a esse respeito constitui uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade.

44. No presente processo, a comparação entre a situação dos contribuintes residentes e a dos contribuintes não residentes deve, na nossa opinião, ser examinada segundo um raciocínio semelhante ao adoptado pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 12 de Junho de 2003, Gerritse [24].

45. Recordamos que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que «uma regulamentação nacional que recusa aos não

22 — N.° 23 das observações escritas. O Governo alemão precisa que esta regra não diz apenas respeito às despesas de consultadoria jurídica relativas ao regime fiscal nacional mas também às despesas de consultadoria relativas a um regime fiscal estrangeiro. Com efeito, segundo este governo, «o direito fiscal estrangeiro é muitas vezes tão complexo quanto o direito fiscal alemão» (mesmo número).

23 — Efectivamente, as despesas de consultadoria fiscal podem, como se passa no processo principal, representar apenas uma parte diminuta dos rendimentos tributáveis. Recordamos, todavia, que, segundo o Tribunal de Justiça, «mesmo uma restrição à liberdade de estabelecimento com pequeno impacto ou de menor importância é proibida pelo artigo 52.° do Tratado» (v., designadamente, acórdão De Lasteyrie du Saillant, já referido, n.° 43).

24 — C-234/01, Colect., p. I-5933.

residentes, em matéria de tributação, a dedução das despesas profissionais, ao invés concedida aos residentes, corre o risco de funcionar principalmente em detrimento dos nacionais de outros Estados-Membros e comporta, portanto, uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade [...]» [25].

46. Antes de chegar a esta conclusão, o Tribunal de Justiça devia, contudo, assegurar-se de que a situação dos residentes e a dos não residentes eram comparáveis relativamente à possibilidade de deduzir as despesas profissionais. Nesta medida, declarou que «as despesas profissionais em causa 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» [26].

47. O critério da possibilidade de comparação entre a situação dos residentes e a dos não residentes assenta aqui na ideia de que, tratando-se de rendimentos obtidos numa mesma actividade profissional exercida na Alemanha, as duas categorias de contribuintes estão sujeitas, da mesma forma, a uma amputação dos respectivos rendimentos em consequência das despesas profissionais em que tiveram de incorrer, directamente relacionadas com a actividade em causa, Na medida em que, sob esta perspectiva, não existe qualquer diferença objectiva entre elas, aplicar-lhes um tratamento diferente relativamente à possibilidade de deduzir as referidas despesas constitui uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade.

48. Assim, paralelamente à sua jurisprudência Schumacker, já referida, o Tribunal de Justiça admitiu que, tratando-se de benefícios fiscais que não estejam relacionados à tomada em conta da situação pessoal e familiar do contribuinte, podem ser empregues outros critérios de comparação entre residentes e não residentes.

49. No presente processo, consideramos que a possibilidade de comparação entre a situação dos residentes e a dos não residentes decorre dos elementos que se seguem.

50. Em primeiro lugar, as despesas de consultadoria fiscal incorridas por um contribuinte, residente ou não na Alemanha, tendo em vista efectuar a sua declaração de rendimentos nesse Estado-Membro, estão directamente relacionadas com os rendimentos tributáveis nesse mesmo Estado-Membro, de modo que oneram da mesma forma os rendimentos auferidos por essas duas categorias de contribuintes.

25 — *Ibidem*, n.º 28.
26 — *Ibidem*, n.º 27.

51. Em segundo lugar, os contribuintes residentes e não residentes estão, na nossa opinião, numa situação comparável no que respeita à complexidade do direito fiscal.

52. Recordamos, a esse respeito, que, segundo o Governo alemão, a dedutibilidade das despesas de consultadoria fiscal se explica pelo facto de estas poderem ser necessárias devido à complexidade do direito fiscal e, consequentemente, afectar o poder económico do contribuinte. Segundo esse governo há, portanto que «atribuir ao contribuinte uma compensação pelas despesas que venham diminuir os seus rendimentos, devido ao direito fiscal» [27].

53. Pensamos que essas considerações devem igualmente aplicar-se a um contribuinte não residente que, tal como um contribuinte residente, tem que apresentar a sua declaração de rendimentos e se encontra, portanto, de forma comparável, confrontado com a complexidade do direito fiscal.

54. Por conseguinte, consideramos que, no que respeita à possibilidade de deduzir as despesas de consultadoria fiscal como «despesas extraordinárias», os contribuintes residentes e não residentes estão numa situação comparável, por um lado, porque essas despesas estão directamente relacionadas aos rendimentos tributáveis na Alemanha, e, por outro, na medida em que, para efectuar a sua declaração de rendimentos, essas duas categorias de contribuintes são confrontadas com a complexidade do direito fiscal.

55. Deste modo, a diferença de tratamento entre os contribuintes residentes e os não residentes, tal como resulta das disposições acima referidas da EStG 1997, deve, na nossa opinião, ser considerada uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade, contrária ao artigo 52.° do Tratado.

56. Na medida em que não foi invocada, no âmbito do presente processo, qualquer justificação para esta restrição à liberdade de estabelecimento, consideramos que o Tribunal de Justiça deve manter a posição de que o artigo 52.° do Tratado se opõe a que um nacional de um Estado-Membro, parcialmente sujeito ao imposto noutro Estado-Membro, não tenha a possibilidade de deduzir do seu rendimento tributável as despesas de consultadoria fiscal em que incorreu para cumprir as suas obrigações fiscais neste último Estado-Membro, ao passo que um contribuinte integralmente sujeito ao imposto neste mesmo Estado-Membro pode beneficiar da dedução dessas despesas.

27 — N.° 29 das suas observações escritas.

V — Conclusão

57. À luz de todas as considerações expostas, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof, declarando:

«O artigo 52.º do tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) opõe-se a que um nacional de um Estado-Membro, parcialmente sujeito ao imposto sobre o rendimento noutro Estado-Membro, não tenha a possibilidade de deduzir do seu rendimento tributável as despesas de consultadoria fiscal em que incorreu para cumprir as suas obrigações fiscais neste último Estado-Membro, ao passo que um contribuinte integralmente sujeito ao imposto neste mesmo Estado-Membro pode beneficiar da dedução dessas despesas.»