

Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

6 de dezembro de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade direta – Imposto sobre o rendimento – Dedutibilidade das contribuições pagas a um organismo profissional de previdência e a um seguro de pensão privado – Exclusão para os não-residentes»

No processo C-480/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha), por decisão de 3 de agosto de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de agosto de 2017, no processo

Frank Montag

contra

Finanzamt Köln-Mitte,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente da Oitava Secção, exercendo funções de presidente da Décima Secção, E. Levits (relatora) e L. Bay Larsen, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 12 de julho de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de M. Montag, por S. Eilers e S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- em representação do Finanzamt Köln-Mitte, por M. Plützer, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Roels, M. Wasmeier e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 49.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Frank Montag ao Finanzamt Köln-Mitte (Administração Tributária de Colónia-Mitte, Alemanha) a propósito da recusa de tomar em consideração as contribuições pagas a um organismo profissional de previdência e a um seguro de pensão privado, a título de despesas excepcionais, para reduzir o imposto no âmbito de uma obrigação tributária limitada na Alemanha.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Diretiva 98/5/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de fevereiro de 1998, tendente a facilitar o exercício permanente da profissão de advogado num Estado-Membro diferente daquele em que foi adquirida a qualificação profissional (JO 1998, L 77, p. 36), conforme alterada pela Diretiva 2006/100/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO 2006, L 363, p. 141) (a seguir «Diretiva 98/5»), prevê, no seu considerando 12, que o advogado inscrito com o título profissional de origem no Estado-Membro de acolhimento deve continuar inscrito junto da autoridade competente do Estado-Membro de origem para poder conservar a sua qualidade de advogado e beneficiar dessa diretiva.

4 O artigo 3.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 98/5 tem a seguinte redação:

«1. O advogado que pretenda exercer num Estado-Membro diferente daquele em que adquiriu a sua qualificação profissional é obrigado a inscrever-se junto da autoridade competente desse Estado-Membro.

2. A autoridade competente do Estado-Membro de acolhimento procederá à inscrição do advogado mediante apresentação do certificado da inscrição deste último junto da autoridade competente do Estado-Membro de origem. Poderá exigir que o certificado da autoridade competente do Estado-Membro de origem, no momento da sua apresentação, não tenha sido emitido há mais de três meses. Comunicará essa inscrição à autoridade competente do Estado-Membro de origem.»

Direito alemão

5 O § 1 da Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento), na redação que lhe foi dada pela lei fiscal para o ano de 2008, de 20 de dezembro de 2007 (BGB1. 2007 I, p. 3150) (a seguir «EStG de 2008»), prevê:

«(1) As pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha são consideradas sujeitos passivos cujos rendimentos são tributados na totalidade na Alemanha. [...]

[...]

(3) Mediante requerimento, as pessoas singulares que não tenham domicílio ou residência habitual na Alemanha podem, de igual modo, ser considerados sujeitos passivos cujos rendimentos são tributados totalmente na Alemanha, na medida em que auferirem rendimentos nacionais na aceção do § 49. Tal só é aplicável se, no ano fiscal, pelo menos 90% dos respetivos rendimentos estiverem sujeitos ao imposto sobre o rendimento alemão ou se os respetivos rendimentos não sujeitos a imposto sobre o rendimento não excederem o limite de base não tributável nos termos do § 32a, n.º 1, segundo período, ponto 1; [...]

(4) As pessoas singulares que não tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha estão, sem prejuízo do disposto nos n.os 2 e 3 e no § 1a, sujeitas a tributação limitada em imposto sobre o rendimento, na medida em que auferam rendimentos nacionais na aceção do § 49.»

6 O § 10 da EStG de 2008, sob a epígrafe «Despesas profissionais», dispõe:

«(1) Quando não constituam nem despesas de exploração nem despesas profissionais ou quando não sejam tratados como despesas de exploração ou despesas profissionais, os encargos seguintes consideram-se despesas excepcionais:

[...]

2. a) contribuições [...] para os organismos profissionais de previdência que ofereçam prestações comparáveis às dos regimes legais de seguro de pensões de reforma;

b) contribuições pagas pelo contribuinte para efeitos de constituir a sua própria reforma por capitalização [...]

[...]

(3) As despesas de previdência referidas no n.º 1, ponto 2, segundo período, são tomadas em consideração até ao montante de 20 000 euros [...]

7 O § 50 da EStG de 2008, sob a epígrafe «Disposições específicas relativas aos sujeitos passivos parciais», estabelece, no 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 questões prejudiciais

8 Durante o ano de 2008, o recorrente no processo principal, de nacionalidade alemã, estava domiciliado na Bélgica onde exercia a sua profissão de advogado numa sociedade de advogados internacional sob a forma jurídica de uma *Limited Liability Partnership* (LLP, sociedade por quotas de direito inglês) e onde era titular de uma quota na aceção do direito das sociedades.

9 O recorrente no processo principal retirava da sua atividade como *Equity Partner* rendimentos que se atribuem a diferentes Estados no âmbito de um procedimento de fixação e de repartição, que as partes no processo principal não discutem. Quanto ao seu rendimento mundial, que foi imputado ao recorrente no quadro da sua participação na LLP e da sua atividade para esta, cerca de 54% tinha origem na Alemanha, cerca de 6,3% tinha origem na Bélgica e o restante provinha de outros Estados. Durante o ano de 2008, o recorrente no processo principal recebeu ainda outros rendimentos. O órgão jurisdicional de reenvio assinala que o recorrente no processo principal não pode ser tratado totalmente como sujeito passivo do imposto sobre o rendimento na Alemanha em aplicação do § 1, n.º 3, da EStG de 2008 devido, por um lado, à circunstância de a totalidade dos seus rendimentos não estar sujeita pelo menos em 90% ao imposto sobre o rendimento na Alemanha e, por outro, o montante dos seus rendimentos não sujeitos a imposto na Alemanha.

10 Durante o ano de 2008, o recorrente no processo principal estava inscrito como «advogado

européu» na lista E da secção francesa da Ordem dos Advogados de Bruxelas (Bélgica) e tinha como título *Rechtsanwalt* (Colónia) estabelecido em Bruxelas». Para poder exercer nessa qualidade, o recorrente devia estar inscrito na Rechtsanwaltskammer Köln (Ordem dos Advogados de Colónia, Alemanha) e, nessa qualidade, inscrito obrigatoriamente no Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (Caixa de Previdência dos Advogados da Renânia do Norte-Vestefália, Alemanha, a seguir «Caixa de Previdência dos Advogados»). Em conformidade com a legislação alemã relativa ao regime legal da pensão, no caso de inscrição num organismo profissional de previdência, os trabalhadores e os independentes estão dispensados da obrigação, em princípio existente, de inscrição no regime legal de pensão alemão.

11 Durante o ano de 2008, o recorrente transferiu para a Caixa de Previdência dos Advogados contribuições no montante de 16 453,32 euros, que representam a contribuição máxima que pode ser paga. Este montante reparte-se entre contribuições obrigatórias, no montante de 12 656,40 euros, e pagamentos adicionais efetuados voluntariamente, no montante de 3 796,92 euros. Por outro lado, o recorrente no processo principal pagou na Alemanha prémios de seguro relativos a um seguro de pensão privado no montante de 3 696 euros.

12 Na Bélgica, o recorrente foi considerado sujeito passivo para efeitos de todos os seus rendimentos. Segundo as suas indicações, reproduzidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, os pagamentos feitos à Caixa de Previdência dos Advogados na Alemanha não tiveram por efeito reduzir o imposto pago na Bélgica. Em contrapartida, no âmbito do apuramento da matéria coletável do imposto na Bélgica, os pagamentos obrigatórios ao regime legal de segurança social belga puderam ser deduzidos.

13 Relativamente ao imposto sobre o rendimento para o ano de 2008, o recorrente enviou à recorrida uma declaração de imposto na qualidade de contribuinte sujeito a uma obrigação tributária limitada e pediu a dedução das contribuições pagas à Caixa de Previdência dos Advogados e ao seguro de pensão privado na Alemanha como despesas profissionais por antecipação sobre os rendimentos em aplicação do § 22, n.º 1, terceiro período, da EStG de 2008 ou, a título subsidiário, como despesas excepcionais em conformidade com o § 10, n.º 1, ponto 2, dessa lei.

14 No quadro da determinação da matéria coletável do imposto sobre o rendimento, a recorrida no processo principal recusou tomar em consideração as referidas contribuições para reduzir o imposto, pelo facto de estarem incluídas na categoria das «despesas excepcionais», prevista no § 10 da EStG de 2008. Ora, uma dedução das despesas excepcionais estaria excluída no caso de obrigação tributária limitada em razão do § 50, n.º 1, terceiro período, da EStG de 2008. Segundo a recorrida no processo principal, estas despesas não podem, além disso, ser deduzidas enquanto despesas profissionais, previstas no § 9 dessa lei, ou a título de encargos de exploração, previstos no § 4, n.º 4, da referida lei.

15 Uma vez que a reclamação apresentada pelo recorrente no processo principal contra a referida recusa foi indeferida, recorreu ao Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha). O órgão jurisdicional suspendeu a instância até ao mês de julho de 2016 devido ao processo prejudicial pendente no Tribunal de Justiça no processo que deu origem ao Acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109), e a um processo intentado no Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemanha).

16 Uma vez que o Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemanha) considerou, em substância, que a qualificação, por parte do legislador alemão, das despesas de previdência como despesas excepcionais não era criticável no plano constitucional, o recorrente pede que, doravante, as suas despesas de previdência sejam deduzidas a título de despesas excepcionais em conformidade com o § 10, n.º 1, ponto 2, da EStG de 2008, nos limites previstos

pelo n.º 3 desse preceito, e que o § 50, n.º 1, terceiro período, dessa lei, que exclui tal dedução relativamente aos contribuintes não residentes, não se aplique por ser contrário ao direito da União.

17 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que ainda que o recorrente obtenha a maior parte dos seus rendimentos na Alemanha, dispõe, na Bélgica, de rendimentos suficientes para que a sua situação pessoal possa aí ser tida em conta.

18 Todavia, esse órgão jurisdicional pergunta se as despesas de previdência em causa no processo principal devem ser qualificadas, no direito da União, como despesas ligadas à situação pessoal ou familiar do contribuinte ou como despesas ligadas aos rendimentos auferidos na Alemanha.

19 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 49.º, em conjugação com o artigo 54.º TFUE, opõe-se a um regime legal de um Estado-Membro nos termos do qual as contribuições obrigatórias de um sujeito passivo não residente, para um regime de pensões para profissões liberais (obrigatoriedade essa que resulta da inscrição numa Ordem dos Advogados do Estado-Membro, que, por sua vez, por força das regras profissionais aplicáveis, é imprescindível ao exercício da atividade em causa em vários Estados-Membros), no quadro de uma obrigação tributária limitada, não são consideradas para efeitos de dedução aos rendimentos, enquanto no caso dos sujeitos passivos residentes, no quadro de uma obrigação tributária ilimitada, se permite, de acordo com o direito nacional, uma dedução aos rendimentos, até um certo limite?

2) O artigo 49.º, em conjugação com o artigo 54.º TFUE, opõe-se ao regime legal descrito na primeira questão, numa situação em que o sujeito passivo, para além das suas contribuições obrigatórias, efetua ainda contribuições complementares voluntárias para o regime de pensões de velhice para profissões liberais em causa, as quais não são consideradas pelo Estado-Membro para efeitos de dedução aos rendimentos, embora as pensões que venham futuramente a ser pagas, nesse Estado-Membro, segundo o direito nacional, sejam provavelmente tributadas, mesmo no quadro da obrigação tributária limitada?

3) O artigo 49.º, em conjugação com o artigo 54.º TFUE, opõe-se ao regime legal descrito na primeira questão, numa situação em que o sujeito passivo, sem prejuízo da sua inscrição na Ordem dos Advogados e das suas contribuições para o regime de pensões de velhice para profissões liberais em causa, efetua ainda contribuições no âmbito de um seguro de pensões privado, contratado voluntariamente, as quais não são consideradas pelo Estado-Membro para efeitos de dedução aos rendimentos, embora as pensões que venham futuramente a ser pagas, nesse Estado-Membro, segundo o direito nacional, sejam provavelmente tributadas, mesmo no quadro da obrigação tributária limitada?»

Quanto às questões prejudiciais

20 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, por força da qual um contribuinte não residente, sujeito passivo, nesse Estado-Membro, do imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária limitada, não pode deduzir da matéria coletável do imposto sobre o rendimento o montante das contribuições obrigatórias e complementares pagas a um organismo profissional de previdência bem como o das contribuições pagas no quadro de um seguro de pensão privado, ao passo que um contribuinte

residente, sujeito ao imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária ilimitada, pode deduzir essas contribuições da matéria coletável do imposto sobre o rendimento, nos limites previstos pelo direito nacional.

Quanto à existência de uma restrição ao artigo 49.º CE

21 O artigo 49.º TFUE impõe a supressão das restrições à liberdade de estabelecimento. Segundo jurisprudência constante, ainda que, segundo o seu teor, as disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento tenham por objetivo assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, opõem-se também a que o Estado-Membro de origem coloque entraves ao estabelecimento noutro Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., neste sentido, Acórdãos de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, n.º 28 e jurisprudência referida; de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, n.º 42; e de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 35 e jurisprudência referida).

22 É igualmente jurisprudência constante que devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, perturbem, ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade (Acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 36 e jurisprudência referida).

23 No caso em apreço, em conformidade com a legislação nacional em causa no processo principal, os encargos de previdência para a pensão, qualificados como despesas excecionais por essa legislação, podem ser deduzidos, até um determinado limite, do montante total dos rendimentos de um contribuinte residente, totalmente sujeito ao imposto sobre o rendimento. Tal dedução permite diminuir o rendimento tributável do referido contribuinte e constitui por isso uma vantagem fiscal.

24 Em contrapartida, os contribuintes não residentes abrangidos por uma obrigação tributária limitada não podem invocar essa dedução na Alemanha e, por conseguinte, não podem beneficiar dessa vantagem fiscal.

25 Uma vez que o tratamento tributário assim reservado aos não residentes é menos vantajoso, é suscetível de dissuadir um contribuinte residente de se estabelecer num Estado-Membro diferente da República Federal da Alemanha e constitui, por conseguinte, uma restrição em princípio proibida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento.

26 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que tal restrição apenas pode ser admitida se respeitar a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral (v. Acórdão de 17 de julho de 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 23). Nesse caso, é ainda necessário que a restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e que não vá além do necessário para alcançar esse objetivo (Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Deister Holding e Juhler Holding, C-504/16 e C-613/16, EU:C:2017:1009, n.º 91 e jurisprudência referida).

Quanto à comparabilidade

27 Resulta de jurisprudência constante que, em matéria de impostos diretos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, em regra, comparáveis, na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado-Membro 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 (v., designadamente, Acórdãos de 31 de março de 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, n.º 37, e de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 25).

28 Do mesmo modo, 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 objetivas 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 (v., designadamente, Acórdãos de 31 de março de 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, n.º 38, e de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 26).

29 A situação é, todavia, diferente, por um lado, quando um sujeito passivo não residente não auferir rendimentos significativos no seu Estado-Membro de residência e obtém o essencial dos seus rendimentos tributáveis de uma atividade exercida no Estado-Membro de emprego, de modo que o Estado-Membro de residência não lhe pode conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar (v., designadamente, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 36; de 16 de outubro de 2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, n.º 61; e de 18 de junho de 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 25).

30 Por outro lado, o Tribunal de Justiça entendeu igualmente que, no que diz respeito às despesas diretamente ligadas a uma atividade que gerou rendimentos tributáveis num Estado-Membro, os residentes e os não residentes neste Estado estão em situação comparável (v., designadamente, Acórdão de 31 de março de 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, n.º 40 e jurisprudência referida, e de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 29).

31 No caso em apreço, decorre das observações do órgão jurisdicional de reenvio que, ainda que o recorrente obtenha a maior parte dos seus rendimentos na Alemanha, dispõe, na Bélgica, de rendimentos suficientes para que a sua situação pessoal possa ser tida aí em conta.

32 Por conseguinte, no que diz respeito à tomada em consideração das despesas de previdência na Alemanha, numa situação como a que está em causa no processo principal, um não-residente, como o recorrente no processo principal, encontrava-se numa situação comparável à de um residente unicamente se, apesar da sua qualificação em direito interno como despesas excecionais, as referidas despesas de previdência puderem ser consideradas como despesas diretamente ligadas a uma atividade que gerou rendimentos tributáveis na Alemanha, na aceção da jurisprudência recordada no n.º 30 do presente acórdão (v., por analogia, Acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 31).

33 Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, têm uma conexão direta com a atividade em questão as despesas causadas por essa atividade e, portanto, necessárias para o respetivo exercício (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de junho de 2003, Gerritse, C?234/01, EU:C:2003:340, n.os 9 e 27; de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, EU:C:2007:96, n.º 25; e de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 30).

34 Importa recordar que cabe, em última instância, ao juiz nacional, que é o único competente para apreciar os factos em causa no processo principal e para interpretar a legislação nacional,

determinar se é essa a situação. No entanto, no âmbito de um reenvio prejudicial, o Tribunal de Justiça, chamado a dar respostas úteis ao juiz nacional, tem competência para fornecer indicações baseadas nos autos do processo principal e nas observações escritas e orais que lhe foram apresentadas, suscetíveis de permitir ao órgão jurisdicional de reenvio decidir (v., designadamente, Acórdão Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C?191/12, EU:C:2013:315, n.º 31 e jurisprudência referida, e de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 32).

35 No caso em apreço, relativamente, em primeiro lugar, às contribuições obrigatórias pagas à Caixa de Previdência dos Advogados, decorre do pedido de decisão prejudicial que o recorrente estava obrigatoriamente inscrito nesse organismo e obrigado a pagar essas contribuições em razão da sua inscrição na Ordem dos Advogados de Colónia.

36 Ora, como resulta do pedido de decisão prejudicial, essa inscrição é obrigatória para que o recorrente possa exercer, na qualidade de *Rechtsanwalt*, tanto na Alemanha, onde obtém uma parte importante dos seus rendimentos profissionais e onde foi tributado por esses rendimentos a título limitado, como, em conformidade com o artigo 3.º da Diretiva 98/5 na Bélgica, o Estado-Membro onde está estabelecido e onde tem a sua residência.

37 Por conseguinte, há que considerar que as despesas relativas às contribuições obrigatórias pagas à Caixa de Previdência dos Advogados foram efetuadas porque a inscrição na Ordem dos Advogados era necessária para o exercício da atividade que gerou rendimentos tributáveis. Estas despesas devem ser consideradas como tendo sido geradas por essa atividade e, por isso, como sendo necessárias para o exercício desta.

38 Esta apreciação não pode ser posta em causa pelos argumentos invocados a este respeito pela recorrente no processo principal e pelo Governo alemão.

39 Em primeiro lugar, a circunstância, invocada tanto pela recorrida como pelo Governo alemão, segundo a qual, em conformidade com os estatutos que regem a Caixa de Previdência dos Advogados, existe a possibilidade de ficar isento, em determinadas condições, da inscrição obrigatória nesse organismo, o que o recorrente não tentou fazer, não põe em causa a existência de uma conexão direta entre as despesas e a atividade que gerou esses rendimentos.

40 Com efeito, por um lado, a circunstância de o recorrente dever levar a cabo diligências especiais a fim de evitar o pagamento das contribuições ao referido organismo, desde que tal ainda seja possível, o que o recorrente contestou no Tribunal de Justiça, tende antes a demonstrar que a atividade de advogado em causa no processo principal ocasiona normalmente esse tipo de despesas.

41 Por outro lado, a circunstância de o recorrente ter eventualmente podido evitar as referidas despesas não pode influenciar a sua qualificação. Com efeito, a existência de uma conexão direta, na aceção da jurisprudência referida no n.º 33 do presente acórdão, não exige que a despesa seja inevitável. Do mesmo modo, foi admitida essa conexão direta 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 auferir rendimentos no Estado-Membro em causa (v. Acórdão de 6 de julho de 2006, Conijn, C?346/04, EU:C:2006:445, n.º 22).

42 A existência da conexão direta, na aceção da jurisprudência recordada no n.º 33 do presente acórdão, decorre do facto de essa despesa ser indissociável da atividade que produz os rendimentos tributáveis (Acórdãos de 31 de março de 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, n.º 43, e de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 36). Ora, como

foi salientado no n.º 37 do presente acórdão, o pagamento das contribuições à Caixa de Previdência dos Advogados tornou-se necessário dada a inscrição na Ordem dos Advogados, que é, por sua vez, necessária ao exercício da atividade que gerou os rendimentos tributáveis.

43 Em seguida, a circunstância, invocada pela recorrida no processo principal e pelo Governo alemão, segundo a qual as contribuições em causa no processo principal têm por objetivo não a atividade de advogado na Alemanha, mas a aquisição de direitos tendo em vista assegurar meios de subsistência na velhice, o que demonstra a sua conexão com a situação profissional e familiar do contribuinte, também não implica uma qualificação diferente da conexão existente entre as despesas suportadas e os rendimentos em causa no processo principal, na medida em que, objetivamente, as referidas despesas são necessárias para a aquisição desses rendimentos.

44 Por último, a situação em causa no processo principal difere da situação em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 22 de junho de 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), e as considerações efetuadas nesse acórdão pelo Tribunal de Justiça no que diz respeito à recusa de conceder ao contribuinte residente as vantagens resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar sob a forma de deduções das contribuições para o seguro de doença e para o seguro de pensão complementar, pagas no seu Estado-Membro de emprego, não podem ser transpostas para a problemática da tomada em consideração, no Estado-Membro onde a atividade é exercida, das contribuições obrigatórias para um organismo profissional de previdência. Com efeito, no processo que deu origem ao referido acórdão, a problemática da conexão direta, entre despesas sob a forma de contribuições e a atividade que gerou os rendimentos tributáveis, não tinha de ser examinada.

45 Por conseguinte, há que constatar que as contribuições obrigatórias pagas à Caixa de Previdência dos Advogados têm uma conexão direta com a atividade que gerou rendimentos tributáveis na Alemanha.

46 Todavia, importa recordar, a este respeito, como foi feito no n.º 36 do presente acórdão, que a inscrição na Ordem dos Advogados de Colónia era necessária para que o recorrente pudesse exercer, na qualidade de *Rechtsanwalt*, não apenas na Alemanha, mas igualmente na Bélgica. Além disso, resulta do pedido de decisão prejudicial que o recorrente exerceu igualmente noutros Estados, sem que seja especificado se se trata de outros Estados-Membros e se essa atividade foi efetuada na qualidade de *Rechtsanwalt*.

47 Por conseguinte, as contribuições obrigatórias pagas à Caixa de Previdência dos Advogados têm igualmente uma conexão direta com a atividade que gerou rendimentos tributáveis na Bélgica e, eventualmente, noutros Estados-Membros.

48 Ora, ao contrário dos rendimentos de um contribuinte residente, sujeito na Alemanha à obrigação tributária ilimitada, um contribuinte não residente só está sujeito nesse Estado-Membro a uma obrigação tributária limitada aos rendimentos gerados no referido Estado.

49 Daqui decorre que, no que respeita às contribuições obrigatórias pagas à Caixa de Previdência dos Advogados, a situação de um contribuinte não residente, como o recorrente no processo principal, devia ser considerada comparável à de um contribuinte residente, no que diz respeito à parte das contribuições pagas que corresponde, proporcionalmente, à parte que os rendimentos sujeitos ao imposto na Alemanha representam na totalidade dos rendimentos gerados pela atividade em questão.

50 Por conseguinte, uma diferença entre as situações dos contribuintes residentes e a dos contribuintes não residentes não pode ser validamente invocada no caso de uma restrição como a que está em causa no processo principal, que decorre da recusa de tomar em consideração as

contribuições obrigatórias pagas à Caixa de Previdência dos Advogados, na devida proporção da parte dos rendimentos sujeitos ao imposto na Alemanha.

51 Relativamente, em segundo lugar, às contribuições voluntárias para a Caixa de Previdência dos Advogados, resulta do pedido de decisão prejudicial que essas despesas assentam numa decisão livre do recorrente de aumentar os seus direitos de pensão na proporção do montante máximo autorizado de contribuições.

52 A este respeito, embora seja verdade que as referidas despesas decorrem igualmente da inscrição na Ordem dos Advogados, não são, ao contrário das contribuições obrigatórias, necessárias por essa inscrição. Por conseguinte, não são necessárias para o exercício da atividade de advogado na Alemanha nem para auferir rendimentos tributáveis na Alemanha.

53 Por conseguinte, no que diz respeito às contribuições complementares para a Caixa de Previdência dos Advogados, um contribuinte não residente, como o recorrente no processo principal, não se encontra numa situação comparável à de um contribuinte residente.

54 Esta consideração não pode ser posta em causa pelo argumento segundo o qual as pensões pagas pela Caixa de Previdência dos Advogados serão, a seu tempo, tributadas na Alemanha. Abstraindo do carácter incerto dessa futura tributação, basta recordar que o litígio no processo principal tem por objeto a tributação dos rendimentos auferidos pelo exercício, na Alemanha, da atividade de advogado do recorrente e que, para que possam ser tidas em conta no quadro dessa tributação, as despesas devem ter uma conexão direta com a atividade que gerou esses rendimentos. A eventual conexão com outros rendimentos futuros não é pertinente no âmbito do exame da existência de tal conexão direta.

55 Em terceiro lugar, relativamente às quantias pagas no quadro de um seguro de pensão privado, há que considerar, à semelhança do órgão jurisdicional de reenvio, que não era perceptível uma conexão direta entre essas despesas e a atividade de advogado que gerou rendimentos tributáveis.

56 Por razões análogas às referidas no n.º 54 do presente acórdão, uma eventual conexão com outros rendimentos futuros não é pertinente na apreciação da existência de uma conexão direta entre as quantias pagas no quadro de um seguro de pensão privado e os rendimentos gerados na Alemanha pela atividade do recorrente.

57 Por conseguinte, importa concluir que, no que respeita às quantias pagas no quadro de um seguro de pensão privado, um contribuinte não residente, como o recorrente no processo principal, não se encontra numa situação comparável à de um contribuinte residente.

58 Por conseguinte, uma diferença entre a situação dos contribuintes residentes e a dos contribuintes não residentes pode ser validamente invocada no caso de uma restrição como a que está em causa no processo principal, que decorre da recusa de tomar em consideração as contribuições complementares pagas à Caixa de Previdência dos Advogados e as quantias pagas no quadro de um seguro de pensão privado.

Quanto à justificação

59 Cumpre ainda examinar se a restrição à liberdade de estabelecimento, que decorre da recusa de tomar em consideração as contribuições obrigatórias para a Caixa de Previdência dos Advogados, na devida proporção da parte dos rendimentos sujeitos ao imposto na Alemanha, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral.

60 A este respeito, a recorrida no processo principal alega que a recusa de ter em conta as contribuições se justifica por considerações ligadas ao risco de que estas sejam deduzidas igualmente nos Estados-Membros que não a República Federal da Alemanha, o que confere ao contribuinte uma vantagem múltipla indevida. Segundo a recorrida no processo principal, o contribuinte deve demonstrar que as referidas contribuições não implicaram vantagens fiscais no Estado-Membro do domicílio do referido contribuinte.

61 Ora, ao evocar, sem outra especificação, esse risco, a recorrida no processo principal não dá ao Tribunal de Justiça a possibilidade de apreciar o alcance desse argumento, quando não sustentou a aplicação das disposições da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos (JO 1977 L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 129), então em vigor, não teria permitido evitar esse risco (v., igualmente, Acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 52).

62 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que:

– O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, por força da qual um contribuinte não residente, sujeito passivo, nesse Estado-Membro, do imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária limitada, não pode deduzir da matéria coletável do imposto sobre o rendimento o montante das contribuições obrigatórias pagas a um organismo profissional de previdência, na devida proporção da parte dos rendimentos sujeitos ao imposto nesse Estado-Membro, quando têm uma conexão direta com a atividade geradora desse rendimento, ao passo que um contribuinte residente, sujeito ao imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária ilimitada, pode deduzir essas contribuições da matéria coletável do imposto sobre o rendimento, nos limites previstos pelo direito nacional, e

– O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, por força da qual um contribuinte não residente, sujeito passivo, nesse Estado-Membro, do imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária limitada, não pode deduzir da matéria coletável do imposto sobre o rendimento o montante das contribuições complementares pagas a um organismo profissional de previdência bem como o das contribuições pagas no quadro de um seguro de pensão privado, ao passo que um contribuinte residente, sujeito ao imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária ilimitada, pode deduzir essas contribuições da matéria coletável do imposto sobre o rendimento, nos limites previstos pelo direito nacional.

Quanto às despesas

63 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, por força da qual um contribuinte não residente, sujeito passivo, nesse Estado-Membro, do imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária limitada, não pode deduzir da matéria coletável do imposto sobre o rendimento o montante das contribuições obrigatórias pagas

a um organismo profissional de previdência, na devida proporção da parte dos rendimentos sujeitos ao imposto nesse Estado?Membro, quando têm uma conexão direta com a atividade geradora desse rendimento, ao passo que um contribuinte residente, sujeito ao imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária ilimitada, pode deduzir essas contribuições da matéria coletável do imposto sobre o rendimento, nos limites previstos pelo direito nacional, e

O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação de um Estado?Membro como a que está em causa no processo principal, por força da qual um contribuinte não residente, sujeito passivo, nesse Estado?Membro, do imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária limitada, não pode deduzir da matéria coletável do imposto sobre o rendimento o montante das contribuições complementares pagas a um organismo profissional de previdência bem como o das contribuições pagas no quadro de um seguro de pensão privado, ao passo que um contribuinte residente, sujeito ao imposto sobre o rendimento no âmbito de uma obrigação tributária ilimitada, pode deduzir essas contribuições da matéria coletável do imposto sobre o rendimento, nos limites previstos pelo direito nacional.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.