Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 18 de novembro de 2014[1]

Processo C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
contra
Josef Grünewald

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha)]

«Livre circulação de capitais — Fiscalidade direta — Imposto sobre o rendimento — Dedutibilidade das prestações pagas a um ascendente no âmbito de um contrato sucessório — Exclusão para os contribuintes não residentes»

1. Com o presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), o Tribunal de Justiça é, uma vez mais, chamado a pronunciar-se sobre a compatibilidade com as disposições do direito da União em matéria de livre circulação de capitais de uma legislação nacional por força da qual apenas os contribuintes residentes têm direito a deduzir ao seu rendimento tributável as prestações de alimentos pagas na sequência de uma transmissão de património a título de sucessão entre vivos.

2. O pedido de decisão prejudicial foi submetido no âmbito de um litígio entre J. Grünewald, pessoa singular não residente na Alemanha, e a administração fiscal alemã, relativo à recusa desta última em admitir a dedução aos rendimentos auferidos por aquela, na Alemanha, das prestações de alimentos pagas aos seus pais no âmbito de uma cessão, por efeito de contrato sucessório, de participações de uma sociedade com atividade no setor da horto-fruticultura.

3. Na realidade, a questão da compatibilidade da legislação fiscal nacional em causa com as normas de direito da União em matéria de livre circulação de capitais já foi objeto de apreciação pelo Tribunal de Justiça. Com efeito, no acórdão Schröder[2], o Tribunal de Justiça já declarou incompatível com o direito da União uma legislação nacional que estabelece uma discriminação entre contribuintes residentes e não residentes no que diz respeito à possibilidade de deduzir as rendas pagas a um ascendente no âmbito de uma transmissão de património a título de sucessão entre vivos, desde que a obrigação de pagar essas rendas decorra da operação em causa.

4. Contudo, por diversas razões expostas no despacho de reenvio e que, em seguida, serão analisadas, o Bundesfinanzhof tem dúvidas de que a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Schröder tenha esclarecido, de forma definitiva, a situação jurídica à luz do direito da União e possa, por isso, fornecer uma resposta exaustiva à questão jurídica objeto do litígio que é chamado a dirimir. Além

1 — Língua original: italiano.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

disso, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se não podem existir razões imperiosas de interesse geral que justifiquem a legislação nacional em causa. Neste contexto, aquele órgão jurisdicional decidiu submeter novamente a questão ao Tribunal de Justiça, através do presente pedido de decisão prejudicial.

I — **Quadro jurídico nacional**

5. Embora o quadro jurídico nacional já tenha sido exposto no âmbito do processo Schröder [3], considero necessário recordá-lo, em seguida, de forma pormenorizada, na medida em que tanto o Bundesfinanzhof como o Governo alemão sustentam que o despacho de reenvio que deu origem à decisão prejudicial no processo Schröder expunha de forma insuficiente a legislação nacional e que isso pode ter influenciado a solução adotada pelo Tribunal de Justiça nesse processo. Por conseguinte, apresentarei, em primeiro lugar, o quadro jurídico pertinente relativo ao imposto sobre o rendimento, em seguida, o regime jurídico da sucessão entre vivos no direito alemão e, por último, o tratamento fiscal das transmissões antecipadas ao abrigo da sucessão entre vivos.

6. Em primeiro lugar, no que diz respeito ao quadro jurídico pertinente relativo ao imposto sobre o rendimento, deve recordar-se que a lei alemã sobre este imposto (*Einkommensteuergesetz*, a seguir «EStG» [4]), estabelece uma distinção entre contribuintes que têm e contribuintes que não têm o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha.. Os primeiros estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento pela totalidade dos seus rendimentos. Pelo contrário, os segundos estão parcialmente sujeitos a este imposto, unicamente pelos rendimentos obtidos na Alemanha. Entre os rendimentos tributáveis das pessoas parcialmente sujeitas a imposto figuram os provenientes do exercício de uma atividade industrial ou comercial nesse Estado [5].

7. Nos termos do § 10, n.º 1, da EStG, sob determinadas condições, são dedutíveis, a título de «despesas extraordinárias», as rendas fundadas em obrigações específicas e os encargos periódicos, desde que não constituam despesas de exploração nem despesas profissionais [6].

8. O § 50 da EStG contém disposições especiais para os contribuintes parcialmente sujeitos a imposto. Nos termos do n.º 1, estes contribuintes só podem deduzir despesas de exploração ou despesas profissionais na medida em que as mesmas estejam economicamente ligadas aos rendimentos auferidos no território nacional. Porém, relativamente a estes contribuintes, está excluída a aplicação do § 10 da EStG e, consequentemente, a dedução de despesas extraordinárias.

9. Em segundo lugar, no que diz respeito à sucessão entre vivos no direito alemão, a mesma implica uma transmissão de património através da qual, tendo em conta uma sucessão futura, um ou mais testadores cedem o seu património, especialmente a sua empresa ou bens imóveis, a um ou vários futuros herdeiros. Normalmente, no quadro desta transmissão, o cedente reserva-se meios de subsistência suficientes, que podem consistir em prestações periódicas (denominadas «prestações de alimentos»). A jurisprudência alemã identificou a *ratio* da sucessão entre vivos na ideia de que permite aos membros da geração seguinte beneficiarem, antes da abertura da sucessão, de uma unidade económica geradora de rendimentos que permita prover, pelo menos parcialmente, às suas necessidades materiais, assegurando todavia a subsistência do cedente. De acordo com a jurisprudência do Bundesfinanzhof, através da cessão patrimonial a título de sucessão entre vivos, o cedente reserva-se, sob a forma de prestações periódicas, rendimentos que, na realidade, resultam do seu próprio património, mas que doravante devem ser gerados pelo cessionário [7].

3 — V. n.os 5 a 7 do acórdão Schröder (EU:C:2011:198), e n.os 13 a 23 das respetivas conclusões do advogado-geral Bot (EU:C:2010:761).

4 — Na versão aplicável no processo principal BGBl. 2002 I, p. 4210.

5 — V. §§ 1 e 49 da EStG.

6 — Como definidas nos §§ 4 e 9 da EStG, respetivamente.

7 — Bundesfinanzhof, acórdãos de 5 de julho de 1990, GrS 4/89 a 6/89, C.II.1.C, e de 12 de maio de 2003, GrS 1/00, parágrafo C.II.3.

10. No contrato de cessão patrimonial a título de sucessão entre vivos, que é qualificado na jurisprudência como uma doação, o montante das prestações não é fixado em função do valor do património cedido mas em função das necessidades alimentares do cedente e da capacidade contributiva do devedor [8]. Este elemento diferencia este contrato das cessões patrimoniais a título oneroso e com caráter sinalagmático, nas quais, pelo contrário, as prestações periódicas eventualmente acordadas constituem a contrapartida económica dos bens patrimoniais transmitidos.

11. Em terceiro lugar, no que diz respeito ao tratamento fiscal das operações de cessão patrimonial a título de sucessão entre vivos nos casos em que é acordado o pagamento pelo cessionário de prestações de alimentos ao cedente, segundo jurisprudência constante do Bundesfinanzhof, essas prestações nem são consideradas a contrapartida da cessão nem despesas de aquisição do cessionário, sendo antes classificadas, para efeitos fiscais, como despesas extraordinárias e prestações periódicas [9]. Esta classificação tem fundamento na *ratio* do instituto, identificada no n.º 9 *supra*. Nos termos do § 10 da EStG, relativamente aos contribuintes residentes, para efeitos do apuramento do rendimento tributável, as prestações de alimentos são, pois, dedutíveis pelo seu montante total como despesas extraordinárias, enquanto encargo permanente, se forem variáveis. Pelo contrário, os contribuintes não residentes não podem deduzir essas prestações, uma vez que o § 50 da EStG exclui expressamente a aplicação do § 10 da EStG aos contribuintes parcialmente sujeitos a imposto.

12. Sempre em função da *ratio* do instituto, como indicada no n.º 9 *supra*, que implica que a reserva dos rendimentos sob a forma de prestações periódicas a favor do cedente dê lugar a uma «transmissão de capacidade contributiva» [10], à dedução das prestações de alimentos a que está obrigado o cessionário/devedor corresponde a tributação destas prestações como «outros rendimentos» do cedente/credor sujeito a tributação pela totalidade dos seus rendimentos (denominado «*Korrespondenzprinzip*»).II —

Matéria de facto, tramitação do processo principal e questão prejudicial

13. Por contrato de 17 de janeiro de 1989, no âmbito de uma cessão patrimonial a título de sucessão entre vivos, J. Grünewald, recorrido perante o órgão jurisdicional de reenvio, e o seu irmão receberam do pai uma participação de 50% cada, numa sociedade civil com atividade como empresa de horto-fruticultura. No âmbito dessa operação, os irmãos obrigaram-se ao pagamento de prestações de alimentos ao pai ou aos pais, nos termos constantes do referido contrato de cessão.

14. Entre 1999 e 2002, J. Grünewald, que não dispõe de domicílio nem de residência habitual na República Federal da Alemanha, mas reside noutro Estado-Membro da União Europeia, obteve, em virtude da referida participação social, alguns rendimentos decorrentes de atividade comercial. No mesmo período, obteve também outros rendimentos na Alemanha.

15. O Finanzamt Dortmund-Unna, recorrente perante o órgão jurisdicional de reenvio, tendo considerando J. Grünewald como pessoa parcialmente sujeita a imposto sobre o rendimento, negou-lhe a possibilidade de deduzir as prestações de alimentos pagas ao pai, com fundamento no § 50 da EStG.

16. J. Grünewald interpôs recurso da decisão do Finanzamt Dortmund-Unna para o Finanzgericht Münster (Tribunal fiscal de Münster), que deu provimento ao mesmo. Em seguida, o Finanzamt Dortmund-Unna interpôs recurso de revista perante o órgão jurisdicional de reenvio, pedindo que o acórdão do Finanzgericht Münster seja revogado e que a ação intentada por J. Grünewald no Finanzgericht Münster seja julgada improcedente.

8 — Bundesfinanzhof, acórdão de 5 de julho de 1990, GrS 4/89 a 6/89, parágrafo C.I.1.

9 — Bundesfinanzhof, acórdãos de 5 de julho de 1990, GrS 4/89 a 6/89, parágrafo C.II.1.C, e de 12 de maio de 2003, GrS 1/00, parágrafo C.II.1.C.

10 — Bundesfinanzhof, acórdão de 31 de março de 2004, X R 66/98, parágrafo II.3 e jurisprudência aí referida.

17. O órgão jurisdicional de reenvio observa que, com base no direito nacional aplicável, o Finanzamt recusou corretamente a J. Grünewald a possibilidade de deduzir as prestações de alimentos em causa como despesas extraordinárias, as quais não podem ser deduzidas por uma pessoa parcialmente sujeita a imposto como J. Grünewald. No entanto, aquele órgão jurisdicional, fazendo referência ao acórdão Schröder, já referido, salienta que ainda subsistem dúvidas a respeito da compatibilidade deste regime fiscal com o direito da União.

18. Em especial, o Bundesfinanzhof manifesta uma série de dúvidas quanto à aplicabilidade do acórdão Schröder ao caso que é chamado a dirimir. Em primeiro lugar, o despacho de reenvio relativo a esse processo não evidenciou suficientemente a existência, no regime nacional, do referido *Korrespondenzprinzip* [11] entre a dedução a favor do devedor das prestações e a tributação do beneficiário. Em segundo lugar, a administração fiscal considera que, no referido acórdão, o Tribunal de Justiça apenas se pronunciou em relação a uma situação respeitante a uma cessão a título oneroso, hipótese que não é aplicável no caso de uma operação a título de sucessão entre vivos. Além disso, neste caso, o pagamento de eventuais prestações não é integralmente dedutível, mas pode ser dividido em despesas de aquisição (dedutíveis em prestações) e juros (imediatamente dedutíveis). Em terceiro lugar, o acórdão Schröder tinha por objeto rendimentos locativos de natureza civil e não, como no presente caso, rendimentos de participações sociais, de natureza comercial.

19. O órgão jurisdicional de reenvio destaca assim dois aspetos relevantes para a análise à luz do direito da União. Por um lado, expressa dúvidas quanto à conclusão do Finanzgericht Münster no que diz respeito à existência de uma relação direta entre a obtenção dos rendimentos da atividade comercial decorrentes da participação na sociedade de pessoas e as prestações de alimentos pagas por J. Grünewald. Com efeito, o Finanzgericht não considerou que as prestações de alimentos se destinam a satisfazer as necessidades de subsistência dos beneficiários (ou seja, os pais do autor), facto este que permitia a sua classificação na esfera privada. Por outro, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se a legislação em causa pode ser justificada pelo princípio da territorialidade, ou seja, para efeitos da preservação da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros.

20. À luz destas considerações, o órgão jurisdicional de reenvio, por despacho de 14 de maio de 2013, considerou necessário suspender a instância para submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 63.º [TFUE] opõe-se a um regime de um Estado-Membro segundo o qual as prestações de alimentos realizadas por contribuintes não residentes devidas em virtude de uma transmissão, por efeito de contrato sucessório, de património gerador de rendimentos situado em território nacional, não são dedutíveis, ao passo que as mesmas prestações são dedutíveis quando realizadas por contribuintes sujeitos a tributação global, sendo que, neste caso, a dedução tem como contrapartida a tributação do beneficiário da prestação de alimentos (no caso de ser um contribuinte sujeito a tributação global)?».

III — **Tramitação processual no Tribunal de Justiça**

21. O despacho de reenvio deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 30 de outubro de 2013. Apresentaram observações escritas os Governos alemão e francês, bem como a Comissão Europeia. Intervieram na audiência, que se realizou em 16 de setembro de 2014, o Finanzamt Dortmund-Unna, os Governos alemão e francês e a Comissão.

22. Por carta de 18 de fevereiro de 2014, o Governo alemão, em aplicação do artigo 16.º, terceiro parágrafo, do Estatuto, solicitou que o Tribunal de Justiça tramite o presente processo constituído em Grande Secção.

11 — V. n.º 12 *supra*.

IV — **Análise jurídica**

23. Com a sua questão prejudicial o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime de um Estado-Membro que permite aos contribuintes residentes, mas não aos contribuintes não residentes, a dedução das prestações de alimentos pagas no âmbito de uma cessão, por efeito de contrato sucessório, de um bem patrimonial gerador de rendimentos sito nesse Estado, e que prevê que a essa dedução corresponde uma obrigação fiscal equivalente que recai sobre os beneficiários das prestações que estejam sujeitos a tributação pela totalidade dos seus rendimentos nesse Estado.

A — *Quanto à liberdade de circulação aplicável*

24. Em primeiro lugar, há que observar que o artigo 63.º, n.º 1, TFUE proíbe, de forma geral, todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros.

25. Na falta de definição, no Tratado, do conceito de «movimentos de capitais», o Tribunal de Justiça reconheceu valor indicativo à nomenclatura que constitui o anexo I da Diretiva 88/361, entendendo-se que, de acordo com a introdução do referido anexo, a lista dele constante não tem caráter taxativo [12].

26. A este propósito, resulta de jurisprudência constante que os donativos e as sucessões, que se inserem na rubrica XI do anexo I da Diretiva 88/361, constituem movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º TFUE, com exceção dos casos em que os elementos que os integram se situem no interior de um só Estado-Membro [13]. Portanto, fora destes casos específicos, o tratamento fiscal de operações sucessórias ou de donativos feitos em dinheiro, bens móveis ou imóveis está abrangido pelas disposições do TFUE relativas aos movimentos de capitais [14].

27. Além disso, deve observar-se que, no acórdão Schröder, já referido, o Tribunal de Justiça já reconheceu que transmissões de património, a título de sucessão entre vivos, que apresentem um elemento transfronteiriço, são abrangidas pelo artigo 63.º TFUE [15]. Em meu entender, o facto de, no presente caso, o objeto da transmissão a título de sucessão entre vivos serem participações numa sociedade, e não bens imóveis, como no caso que deu lugar ao acórdão Schröder, não constitui, por si só, um elemento suscetível de alterar a análise quanto à liberdade de circulação aplicável à legislação nacional em causa [16].

12 — V. acórdão Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), n.º 19.

13 — V. acórdãos Welte (EU:C:2013:662), n.º 20 e jurisprudência aí referida, bem como Schröder, EU:C:2011:198, n.º 26.

14 — Acórdãos Comissão/Espanha (C-127/12, EU:C:2014:2130), n.º 53, e, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 20, bem como jurisprudência aí referida.

15 — No acórdão Schröder (EU:C:2011:198, n.º 27), já referido, o Tribunal de Justiça declarou que a transmissão de bens imóveis sitos num Estado-Membro, a título de sucessão entre vivos, a uma pessoa singular residente noutro Estado-Membro é abrangida pelo artigo 63.º TFUE.

16 — Com efeito, a este respeito, por um lado, o Tribunal de Justiça já salientou que a cessão de participações tomadas numa sociedade residente por uma pessoa residente e uma não residente constitui um movimento de capitais (v., neste sentido, acórdão Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, n.º 43). Por outro, em meu entender, não se coloca no presente processo a questão de uma eventual aplicação da liberdade de estabelecimento na aceção do artigo 49.º TFUE, à qual, aliás, nenhuma das partes fez referência. Com efeito, segundo jurisprudência assente, para saber se uma legislação nacional está abrangida por uma ou outra das liberdades de circulação, deve ter-se em conta o objeto dessa legislação (v. acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, 2012:707, n.º 90 e jurisprudência aí referida). Ora, há que observar que a legislação nacional em causa diz respeito ao tratamento fiscal das prestações de alimentos devidas no âmbito de uma operação a título de sucessão entre vivos e, em especial, à possibilidade de dedução dessas prestações como «despesas extraordinárias», e isto independentemente do facto de essa operação ter, ou não, por objeto a cessão de participações em sociedades (este elemento diferencia a legislação fiscal em causa da que foi objeto do acórdão Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, v., em especial, n.º 21). Por conseguinte, à luz do seu objeto, mesmo partindo do princípio de que a legislação em causa possa produzir efeitos restritivos sobre a liberdade de estabelecimento, especialmente nos casos em que o objeto da cessão a título de sucessão entre vivos sejam participações em sociedades que permitem exercer uma influência efetiva nas suas decisões e determinar as respetivas atividades, tais efeitos não são senão uma consequência inelutável de um eventual entrave à liberdade de circulação de capitais e não justificam, assim, uma apreciação autónoma da mesma legislação à luz do artigo 49.º TFUE (v., neste sentido, acórdão Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, n.º 51 e jurisprudência aí referida). Além disso, há que salientar também que, no presente caso, não resulta claramente do despacho de reenvio que função conferem, na gestão da sociedade, as participações objeto da cessão.

28. Ora, uma situação em que uma pessoa que reside na Alemanha transmite, a título de sucessão entre vivos, participações numa sociedade de direito alemão, que exerce atividade no setor agrícola na Alemanha, ao filho, que reside noutro Estado-Membro, constitui uma operação que apresenta elementos transfronteiriços e que, em princípio, está abrangida pelo conceito de movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º TFUE.

B — *Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais*

29. Em seguida, importa recordar que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, compreendem, em especial, as que são de molde a dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado-Membro ou manterem tais investimentos [17] ou a dissuadir os residentes de um Estado-Membro de investirem noutros Estados [18].

30. De acordo com a legislação em causa no processo principal, uma pessoa singular que não tenha domicílio nem residência habitual na Alemanha está sujeita, nos termos do § 49 da EStG, ao imposto sobre os rendimentos auferidos nesse Estado-Membro, entre os quais se incluem os rendimentos provenientes do exercício de uma atividade industrial ou comercial na Alemanha [19]. Todavia, contrariamente ao contribuinte residente, esse contribuinte não residente não pode, por força do § 50 da EStG, deduzir desses rendimentos - enquanto despesas extraordinárias nos termos do § 10, n.º 1, da EStG - uma prestação de alimentos, como a que J. Grünewald paga ao seu pai ou aos seus pais a título de sucessão entre vivos.

31. Ora, este tratamento fiscal menos favorável dado aos não residentes relativamente às prestações de alimentos pode dissuadi-los de adquirirem a título de sucessão entre vivos ou de manterem participações em sociedades alemãs que exerçam atividades industriais ou comerciais na Alemanha [20]. 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 [21].

32. Resulta das observações precedentes que uma legislação que prevê este tratamento desfavorável para os contribuintes não residentes constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE.

C — *Quanto à existência de uma eventual justificação para a restrição à livre circulação de capitais*

33. Cumpre, no entanto, verificar se uma legislação fiscal nacional como a que está em causa no processo principal, embora constituindo uma restrição à livre circulação de capitais, pode ser considerada compatível com as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais.

34. Com efeito, nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE «não prejudica o direito de os Estados-Membros [...] [a]plicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência [...]». Esta disposição, enquanto derrogação ao princípio

17 — Acórdãos Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), n.º 22 e jurisprudência aí referida, e, Schröder, EU:C:2011:198, n.º 30.

18 — Acórdãos Comissão/Finlândia (C-342/10, EU:C:2012:688), n.º 28, e Comissão/Alemanha (C-600/10, EU:C:2012:737), n.º 14.

19 — V., relativamente a rendimentos provenientes da locação de imóveis, acórdão Schröder (EU:C:2011:198), n.º 31.

20 — V., por analogia, relativamente à aquisição de bens imóveis, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 31. Relativamente à dissuasão da aquisição de participações em sociedades, v. acórdãos Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61), n.ºs 52 e 53, e Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559), n.ºs 57 e 58.

21 — V. acórdão Schröder (EU:C:2011:198), n.º 32.

fundamental da livre circulação de capitais, é, contudo, de interpretação estrita e é limitada pelo disposto no n.º 3 desse mesmo artigo 65.º TFUE, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º [TFUE]» [22].

35. Por conseguinte, há que verificar se uma legislação nacional como a que está em causa, que distingue entre contribuintes residentes e não residentes, implica um tratamento desigual permitido ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE ou constitui uma discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada proibidas pelo n.º 3 do mesmo artigo. A este respeito, resulta de jurisprudência constante que uma legislação nacional deste tipo apenas pode ser considerada compatível com as disposições em matéria de livre circulação de capitais, em dois casos: quando a diferença de tratamento diga respeito a situações não objetivamente comparáveis ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral [23]. Além disso, para ser justificada, a diferença de tratamento não deve ultrapassar o necessário para que o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa seja alcançado [24].

1. Quanto à comparabilidade das situações em causa

36. Resulta de jurisprudência constante, que remonta ao acórdão Schumacker [25], que, em matéria de impostos diretos, 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 [26].

37. Por isso, o facto de um Estado-Membro não conceder aos não residentes certos benefícios fiscais que concede aos residentes não é, regra geral, considerado discriminatório na jurisprudência [27].

38. Assim, em princípio, um contribuinte não residente não pode, com fundamento, censurar o Estado-Membro no qual recebe apenas uma pequena parte dos seus rendimentos por este lhe recusar uma vantagem fiscal que depende da sua situação pessoal e familiar, como a dedução de uma pensão de alimentos de que é devedor, uma vez que esta obrigação incumbe ao Estado-Membro no qual reside. A obrigação de ter em conta a situação pessoal e familiar de um contribuinte não residente só incumbe ao Estado-Membro de origem dos rendimentos se esse contribuinte receber a totalidade ou quase totalidade dos seus recursos tributáveis deste último [28].

22 — V. acórdãos Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148), n.os 45 e 46, e Welte (EU:C:2013:662), n.os 42 e 43 e jurisprudência aí referida.

23 — Acórdão Comissão/Finlândia (EU:C:2012:688), n.º 35 e jurisprudência aí referida.

24 — Acórdãos Schröder (EU:C:2011:198), n.º 35 e jurisprudência aí referida, e Comissão/Alemanha (EU:C:2014:2148), n.º 47.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Acórdãos Schumacker (EU:C:1995:31), n.os 31 e 32, e Schröder (EU:C:2011:198), n.º 37 e jurisprudência aí referida.

27 — 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. acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 38 e jurisprudência aí referida.

28 — Acórdão Schumacker (EU:C:1995:31), n.º 32. V. também conclusões do advogado-geral Bot no processo Schröder (EU:C:2010:761), n.os 44 e 45.

39. No entanto, resulta também de jurisprudência constante que, no que diz respeito às despesas, como as despesas profissionais diretamente ligadas a uma atividade que gerou os rendimentos tributáveis num Estado-Membro, os residentes e os não residentes nesse 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 indireta em razão da nacionalidade [29].

40. É à luz dos princípios jurisprudenciais expostos nos números anteriores que se deve determinar se a situação de um contribuinte não residente como J. Grünewald, que paga prestações de alimentos no âmbito de uma cessão de participações sociais, por efeito de contrato sucessório, é ou não comparável com a de um contribuinte residente, como o irmão de J. Grünewald, que, a igual título, recebe os mesmos elementos patrimoniais e paga as mesmas prestações de alimentos.

41. A este respeito, deve observar-se, em primeiro lugar, que, no caso em apreço, não resulta claramente do despacho de reenvio a proporção do rendimento global de J. Grünewald que era constituída pelos rendimentos obtidos por este na Alemanha nos períodos fiscais em causa.

42. Se o órgão jurisdicional de reenvio verificar que, nesses períodos, J. Grünewald auferia na Alemanha a maior parte do seu rendimento global, dever-se-ia concluir que a sua situação é comparável à de um contribuinte residente, pelo que um tratamento fiscal diferente relativamente à dedução das prestações de alimentos, em princípio, não seria admissível.

43. Pelo contrário, no caso de o órgão jurisdicional de reenvio determinar que os rendimentos obtidos por J. Grünewald na Alemanha não constituíam a maior parte do seu rendimento global, a sua situação seria comparável à de um contribuinte residente se as prestações de alimentos pagas devessem ser qualificadas como despesas diretamente ligadas a uma atividade que gerou os rendimentos tributáveis, nos termos da jurisprudência referida no n.º 39 anterior.

44. A este respeito, recorde-se que há que entender por despesas profissionais ligadas diretamente às receitas auferidas no Estado-Membro onde a atividade é exercida as despesas que tenham uma relação económica direta com a prestação que deu origem à tributação nesse Estado e que, portanto, dela sejam indissociáveis [30].

45. Ora, no caso Schröder, o Tribunal de Justiça já declarou expressamente que, na medida em que a obrigação de pagar uma prestação de alimentos a título de sucessão entre vivos decorre da transmissão que lhe foi feita dos bens patrimoniais em causa, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apurar, essa renda constitui uma despesa diretamente ligada à exploração desses bens, de modo que o contribuinte não residente obrigado a pagar essas prestações se encontra a este respeito numa situação comparável à de um contribuinte residente [31].

46. Aplicada ao caso em apreço, esta posição implica que, se o órgão jurisdicional de reenvio concluir, como parece ser o caso [32], que a obrigação de J. Grünewald pagar a prestação de alimentos decorre da transmissão que lhe foi feita, a título de sucessão entre vivos, da participação na sociedade, da qual resultam, pelo menos em parte, os rendimentos tributáveis na Alemanha, então essas prestações deveriam ser qualificadas como despesas diretamente ligadas a uma atividade que gerou os rendimentos tributáveis e a situação de J. Grünewald deveria ser considerada comparável à de um contribuinte residente, como o seu irmão.

29 — Acórdãos Comissão/Finlândia (EU:C:2012:688), n.º 37, e Schröder (EU:C:2011:198), n.º 40 e jurisprudência aí referida.

30 — V. acórdão Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), n.º 25.

31 — V. acórdão Schröder (EU:C:2011:198), n.º 46.

32 — V. n.º 59 *infra*.

47. Contudo, o Bundesfinanzhof, no seu despacho de reenvio, faz referência a una série de razões, indicadas no n.º 18 *supra*, que poriam em dúvida a aplicabilidade da solução adotada no acórdão Schröder ao caso em apreço. Porém, nenhuma dessas razões me convence.

48. Em primeiro lugar, o Bundesfinanzhof faz referência a possíveis lacunas no despacho de reenvio que deu origem ao processo Schröder, o qual, em especial, não salientou a existência do «princípio da correspondência» [33] entre a dedução por parte do devedor das prestações e a tributação do beneficiário. A este respeito, considero, como a Comissão, que, mesmo admitindo que o quadro jurídico nacional submetido à apreciação do Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio no referido processo contivesse lacunas, não se tivesse apercebido desse facto, uma eventual falta de referência ao *Korrespondenzprinzip* em nada altera a análise pelo direito da União do tratamento fiscal discriminatório dos contribuintes não residentes. Com efeito, por um lado, esse princípio não desempenha qualquer papel na qualificação das prestações de alimentos como «despesas diretamente ligadas» à atividade que gerou os rendimentos tributáveis, nos termos da jurisprudência referida nos números anteriores. Por outro, não há qualquer razão - e, excetuando as considerações relativas às razões imperiosas de interesse geral referidas nos n.os 66 e segs. *infra*, nenhuma é referida seja pelo órgão jurisdicional de reenvio ou pelo Governo alemão — para conferir ao tratamento fiscal das prestações de alimentos atribuídas ao beneficiário o efeito de determinar um tratamento fiscal diferente relativamente ao devedor das mesmas prestações, consoante este seja, ou não, um contribuinte residente.

49. Em segundo lugar, no que diz respeito à tese da administração fiscal alemã, referida pelo Bundesfinanzhof, segundo a qual, no acórdão Schröder, o Tribunal de Justiça apenas se pronunciou sobre uma situação respeitante a uma transmissão onerosa e não sobre uma sucessão entre vivos, pelo que, num caso correspondente a essa primeira situação, é relevante a distinção entre a dedução de despesas de aquisição e dos juros, não posso deixar de salientar que esta tese é surpreendente. Com efeito, uma simples leitura do acórdão do Tribunal de Justiça no processo Schröder e das conclusões do advogado-geral Bot no mesmo processo, não deixa dúvidas de que, nesse acórdão, exatamente como no presente processo, o Tribunal de Justiça se ocupou de uma transmissão a título de sucessão entre vivos de caráter não oneroso [34]. Aliás, o próprio Governo alemão afirmou claramente na audiência que os dois processos eram semelhantes do ponto de vista factual.

50. Em terceiro lugar, quanto às dúvidas do Bundesfinanzhof acerca da fonte dos rendimentos tributáveis, considero que o facto de, no presente caso, o objeto da transmissão a título de sucessão entre vivos serem participações numa sociedade que exerce uma atividade económica e não, como no processo Schröder, bens imóveis, é irrelevante para efeitos do direito da União. De facto, trata-se, em ambos os casos, da cessão de bens geradores de um rendimento tributável na Alemanha e o facto de esses rendimentos decorrerem de uma atividade comercial e não da locação de bens imóveis, não implica nenhuma diferença quanto ao seu tratamento do ponto de vista fiscal para efeitos do presente processo, em especial no que diz respeito ao diferente tratamento fiscal de contribuintes não residentes.

51. No seu despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof parece censurar o Finanzgericht por não ter considerado que as prestações de alimentos se destinam às necessidades de subsistência dos beneficiários, facto que permite classifica-las na esfera privada do cessionário, pelo que devem ser tomadas em consideração pelo seu Estado de residência, sem obrigação de dedução para o Estado no qual o rendimento é gerado [35].

33 — Ou seja, o «Korrespondenzprinzip», já referido no n.º 12 *supra*.

34 — V. n.os 9, 12 e, também, 42 e 43 do acórdão Schröder (EU:C:2011:198), e, de modo ainda mais evidente, n.os 20 a 23 das conclusões do advogado-geral Bot nesse processo (EU:C:2010:761).

35 — V. jurisprudência referida na nota 25.

52. Também o Governo alemão defende, nas suas observações, que as prestações de alimentos devem ser qualificadas, tal como no direito alemão, como deduções de natureza pessoal, na medida em que se baseiam em laços familiares [36]. O referido governo sustenta que esta classificação das prestações de alimentos no direito nacional também deve ser determinante na apreciação do tratamento fiscal das normas no âmbito do direito da União. Com efeito, não estando o regime dos impostos diretos harmonizado, o legislador e as jurisdições nacionais devem poder determinar a natureza jurídica das deduções fiscais.

53. A este respeito, quanto ao facto sublinhado pelo Bundesfinanzhof de que as prestações de alimentos se destinam a satisfazer as necessidades de subsistência dos beneficiários, o Tribunal de Justiça já declarou, no acórdão Schröder, rejeitando argumentos similares apresentados pelo Governo alemão, que isso não põe em causa a existência duma conexão direta na aceção da jurisprudência, na medida em que a referida conexão direta resulta não de uma correlação entre o montante das despesas em questão e o montante dos rendimentos tributáveis, mas do facto de a despesa ser indissociável da atividade que produz os rendimentos [37].

54. Pelo contrário, quanto ao argumento apresentado pelo Governo alemão relativo à necessidade de a qualificação dada no direito nacional às deduções em causa ser tomada em consideração, observe-se que qualquer qualificação dada no direito nacional a uma despesa ou a uma dedução (quer esta seja qualificada como pessoal ou profissional, ou de outro modo), embora tenha, a nível nacional, a relevância que o legislador e as jurisdições nacionais lhe queiram atribuir, não pode, porém, ser utilizada para justificar uma discriminação entre cidadãos europeus em função da sua residência, em violação do direito da União.

55. Além disso, a este respeito, recorde-se que, segundo jurisprudência assente, embora seja verdade que, no estado atual, os Estados-Membros conservam a competência no domínio da fiscalidade direta, estes devem, no entanto, exercer essa competência no respeito das obrigações que assumiram no direito da União [38].

56. O Governo alemão alega, a título subsidiário, que, no presente caso, não existe uma conexão direta entre as despesas cuja dedução é reclamada e os rendimentos tributáveis. Com efeito, o facto de J. Grünewald não ter podido obter a participação na sociedade sem a obrigação de pagar a prestação não é suficiente para justificar a existência de uma «conexão direta» entre as prestações e os rendimentos da atividade comercial. Determinante para estabelecer a existência dessa conexão é o facto de as despesas invocadas serem custeadas, precisamente, pela atividade económica tributável na Alemanha, ou seja, através da exploração da empresa, ou apresentarem uma conexão indissociável com essa atividade económica.

57. No mesmo sentido, segundo o Governo francês, a conexão entre as prestações e os rendimentos da atividade comercial em causa não pode ser qualificada como direta, dado que as prestações não estariam especificamente ligadas a esses rendimentos da atividade comercial. O Governo francês refere dois acórdãos recentes do Tribunal de Justiça, Comissão/Finlândia [39] e Comissão/Alemanha [40], nos quais o Tribunal de Justiça precisou o sentido e o alcance do conceito de «conexão direta».

36 — O Governo alemão defende, em especial, que a natureza pessoal das prestações de alimentos se infere da natureza do tipo de contrato, que está abrangido pelo direito da família e das sucessões, do objetivo da cessão, que consiste em garantir a segurança económica dos progenitores que envelhecem, do facto de a prestação não ser avaliada em função do valor da contraprestação mas das necessidades de subsistência do cedente e da capacidade contributiva do devedor das prestações e do facto de as partes se deixarem motivar pela ideia de manterem a atividade produtiva cedida na família.

37 — V. acórdão Schröder (EU:C:2011:198), n.º 43.

38 — V. acórdãos Schumacker (EU:C:1995:31), n.º 21, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), n.º 26 e jurisprudência aí referida, e Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445), n.º 14 e jurisprudência aí referida.

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

58. No entanto, a este respeito, deve observar-se que não há razão para não confirmar o que foi declarado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Schröder, ou seja, que, caso o órgão jurisdicional de reenvio apure que a obrigação de pagar a prestação de alimentos *decorre*, isto é, resulta ou tem origem, da transmissão dos bens patrimoniais que geram o rendimento, a despesa relativa ao cumprimento dessa obrigação constitui uma despesa diretamente ligada à exploração desses bens [41].

59. Ora, no presente caso, e sem prejuízo das averiguações que compete ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, parece que, exatamente como no processo Schröder, a obrigação de pagar as prestações de alimentos decorre da cessão das participações na sociedade em que o rendimento tributável foi gerado. Com efeito, a cessão das participações e as prestações fazem parte de um mesmo contrato e encontram-se numa relação de reciprocidade. O próprio Bundesfinanzhof, no seu despacho de reenvio, declara que resulta do § 2 desse contrato que foi estipulado que as prestações são acordadas a título de «contraprestação» (*Gegenleistung*). Isto demonstra que, se não tivesse aceitado a obrigação de pagar a prestação ao pai, J. Grünewald não teria recebido as participações na sociedade.

60. Por outro lado, a existência de uma «conexão direta» nos casos de cessão a título de sucessão entre vivos resulta da caracterização jurisprudencial do regime jurídico da sucessão entre vivos feita pelo próprio Bundesfinanzhof. Com efeito, como resulta do n.º 9 *supra*, segundo a jurisprudência daquele órgão jurisdicional, as prestações de alimentos são rendimentos resultantes do bem patrimonial cedido que o cedente se reserva, mas que devem ser gerados pelo cessionário. Portanto, em substância, a prestação coincide com, pelo menos, uma parte do rendimento gerado pelo bem cedido. Isto demonstra que não existe apenas uma conexão direta, mas uma verdadeira coincidência entre a despesa cuja dedução é reclamada (a prestação de alimentos) e os rendimentos tributáveis (os lucros gerados pela participação social).

61. Quanto aos acórdãos referidos pelo Governo francês, no processo Comissão/Finlândia, o Tribunal de Justiça foi chamado a apreciar a compatibilidade com o artigo 63.º TFUE do regime finlandês de tributação dos dividendos pagos a fundos de pensão, que era discriminatório para os fundos não residentes [42]. Ora, em meu entender, não se pode inferir desse acórdão, como parece fazer o Governo francês, que o Tribunal de Justiça pretendeu reportar-se a um único critério, o da vontade do legislador, que substituiu o da indissociabilidade entre despesas e rendimentos, desenvolvido na jurisprudência anterior, para estabelecer a existência de uma conexão direta. Com efeito, o Tribunal de Justiça, nos n.os 41 a 43 desse acórdão, não desenvolveu nenhum critério novo, tendo-se limitado a rejeitar o argumento do Governo finlandês relativo à não comparabilidade das situações dos fundos residentes e não residentes por falta de conexão direta, observando que foi o próprio legislador que, com a legislação nacional em causa, instaurou uma conexão direta entre a despesa dedutível (ou seja, os montantes aprovisionados para fazer face às obrigações em matéria de pensões) e os rendimentos tributáveis (ou seja, os dividendos), para ter em conta a finalidade específica dos fundos [43], comum aos fundos residentes e não residentes.

62. Em contrapartida, no processo Comissão/Alemanha, o Tribunal de Justiça foi chamado a apreciar a compatibilidade com o artigo 63.º TFUE do regime fiscal alemão, nos termos do qual os fundos de pensão não residentes não podiam deduzir aos dividendos e aos juros recebidos na Alemanha algumas despesas que, segundo a Comissão, deviam ser consideradas como estando diretamente ligadas aos mesmos. Todavia, diferentemente do que o Governo francês parece defender, o Tribunal de Justiça,

41 — V. n.º 45 *supra* e acórdão Schröder (EU:C:2011:198), n.os 45, 46 e 49.

42 — Enquanto os fundos residentes podiam deduzir fiscalmente os montantes aprovisionados para fazer face às suas obrigações em matéria de pensões, o que levava a uma isenção de facto de imposto dos dividendos recebidos, essa possibilidade não era concedida aos fundos não residentes. V. acórdão Comissão/Finlândia, EU:C:2012:688, n.os 25 e 26.

43 — Esta finalidade foi identificada pelo Tribunal de Justiça como a de acumular capitais, através de investimentos que produzam, nomeadamente, um rendimento sob a forma de dividendos, para fazer face às suas obrigações futuras ao abrigo de contratos de seguro (acórdão Comissão/Finlândia, EU:C:2012:688, n.º 42).

nesse acórdão, não alterou a posição adotada no acórdão Schröder, na qual antes se baseou [44], tendo-se limitado a julgar improcedente a ação intentada pela Comissão por esta não ter satisfeito o ónus de provar o incumprimento, que sobre a mesma recaía. Em especial, o Tribunal de Justiça acusou a Comissão de não ter apresentado elementos suficientes para demonstrar que as despesas (despesas bancárias e custos de transações, bem como despesas relativas a recursos humanos) que a mesma afirmava terem uma conexão direta com os rendimentos tributáveis (os dividendos e os juros), eram especificamente necessárias à obtenção desses rendimentos. Noutros termos, utilizando a terminologia do acórdão Schröder, a Comissão não demonstrou, de forma bastante, que essas despesas decorriam da atividade geradora dos rendimentos tributáveis, ou eram originadas pela mesma.

63. Além disso, o Governo alemão alega que, mesmo que o Estado de residência de J. Grünewald também considerasse, para efeitos de deduções pessoais, as prestações de alimentos pagas por ele, existiria um risco de dupla dedução dessas prestações, com um consequente tratamento mais favorável dos não residentes do que o que é assegurado aos residentes. Ora, a eventual existência de um risco desse tipo, que, no caso em apreço, parece apenas teórico, não é suscetível de justificar um tratamento discriminatório dos contribuintes não residentes. Com efeito, tanto a 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 e dos impostos sobre os prémios de seguro [45], em vigor à época dos factos objeto do processo principal, como a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE [46], preveem a troca de informações entre as autoridades fiscais interessadas, pelo que o Ministério das Finanças alemão pode informar o Estado de residência do contribuinte parcialmente sujeito a imposto do pedido de dedução apresentado por esse contribuinte, para evitar que as despesas sejam duplamente tomadas em conta [47].

64. Por último, o Governo francês alega, a título subsidiário, que, se o Tribunal de Justiça declarar contrária ao artigo 63.º TFUE uma legislação nacional que impede os contribuintes não residentes de deduzirem as prestações de alimentos pagas, a dedução não deve ser aplicada ao rendimento global gerado pelo mesmo no Estado de que não é residente, devendo apenas ser admitida quanto aos rendimentos da categoria relativa à atividade diretamente ligada às prestações e, portanto, no caso em apreço, exclusivamente quanto aos rendimentos obtidos por J. Grünewald na Alemanha em resultado da sua participação na sociedade.

65. Consider, todavia, a este respeito, de acordo com o que a Comissão afirmou na audiência, que, na medida em que a posição adotada não implique discriminação entre contribuintes residentes e não residentes, compete às autoridades fiscais nacionais decidir as regras precisas de acordo com as quais podem ser tidas em conta as deduções ou definida a matéria tributável em que estas podem ser efetuadas.

2. Quanto à existência de razões imperiosas de interesse geral

66. Resulta de jurisprudência constante que uma restrição à livre circulação de capitais só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral [48]. Enquanto, no processo Schröder, não foi invocada pelo Governo alemão nem evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio nenhuma razão imperiosa de interesse geral [49], no presente processo foram invocadas duas.

44 — Acórdão Comissão/Alemanha (EU:C:2012:737), n.º 17.

45 — JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94.

46 — JO L 64, p. 1.

47 — V. também, neste sentido, acórdãos Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96), n.º 36 e van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), n.º 55.

48 — V., *ex multis*, acórdão DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), n.º 44 e jurisprudência aí referida.

49 — V. acórdão Schröder (EU:C:2011:198), n.º 48.

a) Quanto à repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros

67. Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se a recusa aos contribuintes não residentes da possibilidade de deduzirem as prestações de que são devedores pode ser justificada pela preservação da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros de acordo com o princípio da territorialidade. O referido órgão jurisdicional, fazendo referência ao *Korrespondenzprinzip*, supramencionado [50], do qual decorre que a apreciação relativamente ao direito da União da legislação em causa não pode ser realizada sem ter em conta a situação fiscal do beneficiário da prestação, pergunta-se se o Estado de origem dos rendimentos pode estar autorizado a preservar o seu ordenamento tributário, através de uma proibição da dedução pelo contribuinte não residente quando, por motivos objetivos, não for possível a tributação do beneficiário da prestação, como, por exemplo, no caso de este residir fora do território nacional.

68. A este propósito, há que recordar, por um lado, que a preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-Membros é um objetivo legítimo, reconhecido pelo Tribunal de Justiça e, por outro, que resulta de jurisprudência constante que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização adotadas pela União Europeia, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário de modo a, nomeadamente, eliminarem as duplas tributações [51].

69. Todavia, em primeiro lugar, deve observar-se que, no presente caso, não resulta do despacho de reenvio nem de qualquer outro elemento do processo que as prestações pagas por J. Grünewald ao seu pai beneficiário não possam ser sujeitas a imposto na Alemanha. Com efeito, não há qualquer indicação de que o pai resida fora do território alemão ou de que as prestações não lhe possam ser tributadas por qualquer outra razão. Por conseguinte, parece tratar-se de um argumento hipotético que, sem prejuízo, evidentemente, de uma averiguação por parte do órgão jurisdicional de reenvio, em nenhum caso é suscetível de justificar, em concreto, no processo *a quo*, a discriminação sofrida por J. Grünewald.

70. Em segundo lugar, e em qualquer caso, como já foi afirmado no n.º 48 *supra*, independentemente do Korrespondenzprinzip [52], o tratamento fiscal do beneficiário das prestações não pode justificar a discriminação do contribuinte não residente. A legislação em causa, especificamente o § 50 da EStG, impede, com caráter geral, qualquer dedução como «despesa extraordinária», nos casos em que o devedor esteja parcialmente sujeito a imposto. Portanto, a dedução das prestações de alimentos é negada aos contribuintes não residentes, em quaisquer casos e independentemente tanto do lugar de residência do credor como do facto de essas prestações serem tributadas ao beneficiário. Esta legislação não visa, de modo nenhum, a preservação da repartição equilibrada do poder tributário e, em qualquer caso, não pode também ser considerada uma medida proporcionada a esse objetivo.

b) Quanto à coerência do regime fiscal nacional

71. O Governo alemão, baseando-se expressamente nos mesmos argumentos a que o Bundesfinanzhof fez referência para expressar as suas dúvidas quanto ao fundamento relativo à repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, invoca também, como razão justificativa do tratamento fiscal em causa, a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional. Segundo aquele governo, em virtude do *Korrespondenzprinzip* e da consequente transferência de capacidade

50 — V. n.º 12 *supra*.

51 — V. acórdão DMC (EU:C:2014:20), n.os 46 e 47 e jurisprudência aí referida.

52 — No seu despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof faz referência ao acórdão Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Ora, esta referência afigura-se-me irrelevante, na medida em que aquele processo tinha por objeto a impossibilidade de dedução num Estado-Membro de uma pensão de alimentos paga noutro Estado-Membro e, portanto, dizia respeito à relação entre duas legislações fiscais diferentes (v., em especial, n.º 35), ao passo que a questão da dedutibilidade das prestações de alimentos e da *correspondente* tributação do beneficiário diz exclusivamente respeito ao sistema fiscal alemão.

contributiva entre devedor e credor das prestações [53], a totalidade da sucessão intergeracional (*Generationennachfolgeverbund*), em cujo âmbito tem lugar a operação de sucessão entre vivos (no presente caso, os pais e os dois filhos) deve ser considerada como uma entidade fiscal única e, por conseguinte, tributada de modo uniforme [54]. Segundo o Governo alemão, se a dedução das prestações de alimentos fosse autorizada na Alemanha, sem que essas prestações fossem, ao mesmo tempo, tributadas ao seu beneficiário, a entidade fiscal única gozaria de uma dupla vantagem e isso poria em risco a coerência do sistema fiscal alemão.

72. A esse respeito, deve recordar-se que, de acordo com jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça reconhece, como razão imperiosa de interesse geral, a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional [55]. Contudo, a admissibilidade de uma razão justificativa deste tipo está subordinada à existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto, devendo o caráter direto deste nexo ser apreciado à luz do objetivo da regulamentação em causa [56]. Além disso, esse nexo direto não existe, quando se trata, designadamente, de impostos distintos ou do tratamento fiscal de contribuintes diferentes [57].

73. Ora, no presente caso, é evidente que o tratamento fiscal em causa diz respeito a contribuintes diferentes, ou seja, por um lado, o devedor das prestações de alimentos que, se for residente, pode deduzir essas prestações e, por outro, o beneficiário ao qual, de acordo com o *Korrespondenzprinzip*, as prestações são tributadas.

74. Todavia, o Governo alemão considera que o nexo direto entre vantagem fiscal e liquidação, exigido na jurisprudência, pode existir igualmente ainda que se trate de contribuintes diferentes, dado que, em virtude do *Korrespondenzprinzip*, o *Generationennachfolgeverbund* deve ser tratado como uma entidade fiscal única.

75. Este argumento não me convence.

76. Com efeito, em primeiro lugar, parece-me que o mesmo está em evidente contradição com o que foi afirmado pelo próprio Governo alemão e analisado nos n.os 56 e segs. *supra*, segundo o qual não existe uma conexão direta entre as despesas cuja dedução é reclamada (ou seja, as prestações de alimentos tributadas ao beneficiário) e os rendimentos tributáveis. De facto, se se argumenta que não existe uma conexão direta entre as despesas dedutíveis e os rendimentos tributáveis, pergunto-me como é possível alegar que esse nexo existe entre a vantagem fiscal e a liquidação.

77. Em segundo lugar, o mesmo contradiz a prática das autoridades fiscais alemãs, que, por força da legislação fiscal em causa, não tratam sempre o *Generationennachfolgeverbund* como uma entidade fiscal única, mas apenas se o contribuinte devedor residir na Alemanha. Com efeito, só nesse caso é que existe uma correspondência entre a tributação das prestações e a sua dedução. Pelo contrário, nos termos do § 50 da EstG, a dedução das prestações de alimentos é recusada, em qualquer caso, aos contribuintes não residentes, independentemente de as prestações serem ou não tributadas na Alemanha.

53 — V. n.os 10 e 12 *supra*.

54 — O Governo alemão afirma também que, em casos análogos, como o dos grupos de sociedades, o Tribunal de Justiça reconheceu pessoas diferentes como uma entidade fiscal única. Este governo faz referência, em especial, ao acórdão Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — V., *ex multis*, acórdãos Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), n.º 42, e Papillon, EU:C:2008:659, n.º 43.

56 — V., *ex multis*, acórdão Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), n.º 92 e jurisprudência aí referida.

57 — V. acórdão DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552), n.º 47 e jurisprudência aí referida. A este respeito, remeto também para os n.os 35 e segs. das minhas conclusões no processo Comissão/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:344).

78. Além disso, na audiência, o próprio Governo alemão admitiu que, se o beneficiário das prestações reside no estrangeiro — caso que, como se viu, no processo *a quo*, é algo hipotético —, a dedução das prestações de alimentos é concedida ao devedor contribuinte residente, mesmo que as referidas prestações não sejam tributadas na Alemanha, desde que este apresente uma certidão emitida pelo Estado-Membro de residência do beneficiário das prestações, da qual resulte que as mesmas são tributadas nesse Estado-Membro.

79. Por conseguinte, resulta destas considerações que o *Korrespondenzprinzip* não é o fundamento de uma coerência que, como alega o Governo alemão, deva ser preservada no regime fiscal nacional e que possa justificar o tratamento discriminatório dos contribuintes não residentes.

80. Daí decorre que, em minha opinião, nenhuma das razões imperiosas de interesse geral invocadas pode justificar a restrição à livre circulação de capitais verificada.

V — **Conclusão**

81. Por conseguinte, pelos motivos expostos, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof do seguinte modo:

«O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime de um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, que permite aos contribuintes residentes, mas não aos contribuintes não residentes, deduzir as prestações de alimentos pagas no âmbito de uma cessão, por efeito de contrato sucessório, de um bem patrimonial gerador de rendimentos sito nesse Estado, desde que a obrigação de pagar essas prestações decorra da transmissão do referido bem, ainda que o referido regime preveja que à dedução corresponde uma obrigação fiscal equivalente que recai sobre os beneficiários das prestações que estejam sujeitos a tributação pela totalidade dos seus rendimentos nesse Estado».