Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 18 de noviembre de 2014[1]

Asunto C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
contra
Josef Grünewald

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«Libre circulación de capitales — Fiscalidad directa — Impuesto sobre la renta — Deducibilidad de las rentas abonadas a un progenitor en el contexto de una herencia anticipada — Exclusión para los sujetos pasivos no residentes»

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania), se invita de nuevo al Tribunal de Justicia a definir su postura sobre la compatibilidad con las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de libre circulación de capitales de una normativa nacional en virtud de la cual únicamente los contribuyentes residentes tienen derecho a deducir de sus rendimientos imponibles las rentas alimenticias abonadas a raíz de una transmisión patrimonial en concepto de herencia anticipada.

2. La petición de decisión prejudicial se ha suscitado en el marco de un litigio entre una persona física no residente en Alemania, el Sr. Grünewald, y la administración tributaria alemana, en relación con la negativa de esta última a admitir que se deduzcan de los rendimientos obtenidos en Alemania por dicha persona las rentas alimenticias abonadas a sus progenitores en el contexto de la transmisión, en concepto de herencia anticipada, de las participaciones en una sociedad personalista que se dedica a la producción de frutas y hortalizas.

3. La cuestión de la compatibilidad de la normativa fiscal nacional controvertida con el Derecho de la Unión en materia de libre circulación de capitales ya ha sido objeto de atención por parte del Tribunal de Justicia. En efecto, en la sentencia Schröder[2] el Tribunal de Justicia declaró que era contraria al Derecho de la Unión una normativa nacional que efectúa una discriminación entre los sujetos pasivos residentes y no residentes en relación con la posibilidad de deducir las rentas pagadas a un progenitor en el marco de una transmisión patrimonial con ocasión de una herencia anticipada, siempre que el compromiso de pagar esas rentas se derive de esa transmisión.

4. Sin embargo, por una serie de razones expuestas en la resolución de remisión y que analizaré a continuación, el Bundesfinanzhof duda de que la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en el asunto Schröder haya aclarado definitivamente la situación jurídica con arreglo al Derecho de la Unión y pueda por tanto ofrecer una respuesta exhaustiva a la cuestión jurídica controvertida de que

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

conoce. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si pueden existir motivos imperiosos de interés general que permitan justificar la normativa nacional controvertida. En esas circunstancias, dicho órgano jurisdiccional ha decidido plantear de nuevo dicha cuestión al Tribunal de Justicia mediante la presente petición de decisión prejudicial.

I. **Marco normativo nacional**

5. Pese a que el marco normativo nacional ya se expuso en el asunto Schröder, [3] considero necesario recordarlo de forma detallada a continuación, dado que tanto el Bundesfinanzhof como el Gobierno alemán sostienen que la resolución de remisión que dio lugar a la resolución prejudicial dictada en el asunto Schröder contenía una exposición insuficiente de la normativa nacional y que ello pudo haber influido en la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en dicho asunto. En primer lugar, expondré el marco normativo pertinente relativo al impuesto sobre la renta; a continuación, el régimen jurídico de la herencia anticipada en el Derecho alemán y, por último, la fiscalidad de las transmisiones efectuadas en concepto de herencia anticipada.

6. En lo que atañe, en primer lugar, al marco normativo pertinente relativo al impuesto sobre la renta, procede recordar que la ley alemana sobre dicho impuesto (Einkommensteuergestz; en lo sucesivo, «EStG») [4] establece una distinción entre los sujetos pasivos según tengan o no su domicilio o residencia habitual en Alemania. Los primeros están sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal. Por su parte, los segundos únicamente están sujetos a dicho impuesto por obligación real, con respecto a los rendimientos obtenidos en Alemania. Entre los rendimientos imponibles de los sujetos pasivos por obligación real se incluyen los derivados del ejercicio de una actividad industrial o comercial en dicho Estado. [5]

7. En virtud del artículo 10, apartado 1, de la EStG, en determinadas circunstancias podrán deducirse como «gastos extraordinarios» las rentas y cargas periódicas derivadas de obligaciones particulares que no constituyan gastos de explotación ni gastos profesionales. [6]

8. El artículo 50 de la EStG contiene disposiciones especiales para las personas sujetas al impuesto por obligación real. De conformidad con su apartado 1, dichos contribuyentes sólo podrán deducir gastos de explotación o gastos profesionales en la medida en que dichos gastos tengan un vínculo económico con los rendimientos percibidos en el territorio nacional. En cambio, a estos sujetos pasivos no se les aplica el artículo 10 de la EStG ni, por tanto, la deducción de los gastos extraordinarios.

9. En lo que atañe, en segundo lugar, a la herencia anticipada en el Derecho alemán, dicha figura implica una transmisión patrimonial en virtud de la cual, en consideración de una sucesión hereditaria futura, uno o varios causantes ceden a uno o varios herederos futuros su patrimonio, en particular su empresa o sus bienes inmuebles. Normalmente, en el marco de dicha transmisión, el transmitente se reserva medios suficientes para satisfacer sus necesidades, que pueden consistir en unas rentas periódicas (denominadas «rentas alimenticias privadas»). Según la jurisprudencia alemana, la herencia anticipada tiene su razón de ser en el hecho de que permite que la generación siguiente disfrute, antes de la apertura de la sucesión, de una unidad económica que genera unos ingresos que permiten satisfacer al menos en parte sus propias necesidades materiales, pero garantizando el sustento del

3 — Véanse los apartados 5 a 7 de la sentencia Schröder (EU:C:2011:198) y los puntos 13 a 23 de la conclusiones presentadas por el Abogado General Bot en dicho asunto (EU:C:2010:761).

4 — En su versión aplicable al litigio principal, BGBl. 2002 I, p. 4210.

5 — Véanse los artículos 1 y 49 de la EStG.

6 — Conforme están definidos, respectivamente, en los artículos 4 y 9 de la EStG.

cedente. Conforme a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, mediante la cesión patrimonial en concepto de herencia anticipada, el cedente se reserva, en forma de rentas periódicas, unos rendimientos que en realidad proceden de su propio patrimonio, pero que en lo sucesivo deben ser generados por el cesionario. [7]

10. En el contrato de transmisión patrimonial en concepto de herencia anticipada, que la jurisprudencia califica de donación, el importe de las rentas no se establece en función del valor de los bienes transmitidos, sino en función de las necesidades alimenticias del cedente y de la capacidad económica del deudor. [8] Este elemento diferencia dicho contrato de las cesiones patrimoniales sinalagmáticas a título oneroso, en las que las eventuales prestaciones periódicas convenidas constituyen la contraprestación económica de los bienes patrimoniales transmitidos.

11. En tercer lugar, en lo que respecta a la fiscalidad de las operaciones de cesión patrimonial en concepto de herencia anticipada, cuando se pacte que el cesionario debe abonar al cedente unas rentas alimenticias privadas, dichas prestaciones no se consideran, según reiterada jurisprudencia del Bundesfinanzhof, ni contraprestación de la cesión ni gastos de adquisición del cesionario, sino que se califican a efectos fiscales de gastos extraordinarios y de remuneraciones periódicas. [9] Esta calificación se fundamenta en la razón de ser del régimen jurídico de la herencia anticipada, identificada en el punto 9 *supra*. En virtud del artículo 10 de la EStG, los sujetos pasivos residentes, al calcular el rendimiento imponible, pueden deducirse íntegramente las rentas alimenticias privadas como gastos extraordinarios, en cuanto cargas periódicas, siempre que sean variables. Por el contrario, los contribuyentes no residentes no pueden deducir esas rentas, dado que el artículo 50 de la EStG establece expresamente que el artículo 10 de la EStG no se aplica a los sujetos pasivos por obligación real.

12. Habida cuenta de la razón de ser del régimen jurídico de la herencia anticipada, mencionada en el punto 9 *supra*, que hace que la reserva de los rendimientos en favor del cedente en forma de rentas periódicas dé lugar a una «transferencia de capacidad contributiva», [10] a la deducción de las rentas alimenticias privadas por parte del cesionario/deudor le corresponde un gravamen de las prestaciones, en concepto de «otros ingresos», que recae en el cedente/acreedor que es sujeto pasivo por obligación personal (el denominado «Korrespondenzprinzip»).

II. **Hechos, litigio principal y cuestión prejudicial**

13. Mediante contrato de 17 de enero de 1989, en el marco de una cesión patrimonial en concepto de herencia anticipada, el Sr. Grünewald, recurrido ante el órgano jurisdiccional remitente, y su hermano adquirieron de su padre una participación del 50 % cada uno en una sociedad de Derecho civil dedicada a la producción de frutas y hortalizas. En dicha operación, los hermanos se comprometieron a abonar a su padre o a sus progenitores una renta alimenticia privada en las condiciones establecidas en el citado contrato de cesión.

14. Entre 1999 y 2002, el Sr. Grünewald, que no tiene ni su domicilio ni su residencia habitual en la República Federal de Alemania, sino que reside en otro Estado miembro de la Unión Europea, percibió, en virtud de dicha participación, determinados ingresos derivados de la actividad comercial. Durante ese mismo período, obtuvo asimismo otros ingresos en Alemania.

7 — Sentencias del Bundesfinanzhof de 5 de julio de 1990, GrS de 4/89 a 6/89, apartado C.II.1.C, y de 12 de mayo de 2003, GrS 1/00, apartado C.II.3.

8 — Sentencia del Bundesfinanzhof de 5 de julio de 1990, GrS 4/89 a 6/89, apartado C.I.1.

9 — Sentencia del Bundesfinanzhof de 5 de julio de 1990, GrS 4/89 a 6/89, apartado C.II.1.C y de 12 de mayo de 2003, GrS 1/00, apartado C.II.1.C.

10 — Sentencia del Bundesfinanzhof de 31 de marzo de 2004, X R 66/98, apartado II.3, y la jurisprudencia citada.

15. Al considerar que el Sr. Grünewald es un sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación real, el Finanzamt Dortmund-Unna, recurrente ante el órgano jurisdiccional remitente, le denegó la posibilidad de deducirse las rentas alimenticias privadas abonadas a su padre invocando el artículo 50 de la EStG.

16. El Sr. Grünewald interpuso un recurso contra la resolución del Finanzamt Dortmund-Unna ante el Finanzgericht Münster (Tribunal tributario de Münster), que lo admitió. El Finanzamt Dortmund-Unna interpuso entonces un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente en el que solicita que se revoque la sentencia del Finanzgericht Münster y se desestime el recurso interpuesto por el Sr. Grünewald ante el Finanzgericht Münster.

17. El órgano jurisdiccional remitente señala que con arreglo al Derecho nacional aplicable, el Finanzamt negó acertadamente al Sr. Grünewald la posibilidad de deducir las rentas alimenticias privadas controvertidas, dado que se trata de gastos extraordinarios que no pueden ser deducidos por un sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación real, como el Sr. Grünewald. No obstante, dicho órgano jurisdiccional observa, remitiéndose a la sentencia Schröder antes citada, que aún existen dudas sobre la compatibilidad de dicho régimen fiscal con el Derecho de la Unión.

18. En particular, el Bundesfinanzhof alberga dudas sobre la aplicabilidad de la sentencia Schröder al caso de que conoce. En primer lugar, la resolución de remisión relativa a dicho asunto no puso claramente de manifiesto la existencia del régimen nacional del antes mencionado Korrespondenzprinzip [11] entre la deducción de las rentas reconocida al deudor y el gravamen aplicado al beneficiario de las mismas. En segundo lugar, la administración tributaria considera que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia únicamente se pronunció sobre una situación en la que se había producido una transmisión a título oneroso, que no se da en el caso de una operación de herencia anticipada. Por otro lado, en tal caso el importe de las eventuales rentas no sería íntegramente deducible, sino que debería dividirse en coste de adquisición (deducible en ejercicios sucesivos) y en parte a intereses (deducible inmediatamente). En tercer lugar, la sentencia Schröder versaba sobre ingresos por alquileres, cuya naturaleza es civil y no, como en este caso, sobre ingresos profesionales, de naturaleza mercantil.

19. El órgano jurisdiccional remitente plantea pues dos cuestiones pertinentes en relación con el Derecho de la Unión. Por un lado, manifiesta sus dudas sobre la afirmación del Finanzgericht Münster de que existe un vínculo directo entre la obtención de los ingresos comerciales procedentes de la participación en la sociedad personalista y las rentas alimenticias privadas abonadas por el Sr. Grünewald. De hecho, a su juicio, el Finanzgericht no tuvo en cuenta que las rentas alimenticias privadas están destinadas a cubrir las necesidades básicas de los beneficiarios (es decir, de los progenitores del recurrente), circunstancia que permite clasificarlas en la esfera personal. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la normativa controvertida puede estar justificada en aplicación del principio de territorialidad o para asegurar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

11 — Véase el punto 12 *supra*.

20. A la luz de las consideraciones anteriores, el órgano jurisdiccional remitente suspendió el procedimiento mediante resolución de 14 de mayo de 2013 y acordó plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se opone el artículo 63 [TFUE] a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual no son deducibles las rentas alimenticias privadas abonadas por contribuyentes no residentes en el contexto de una transmisión, en concepto de herencia anticipada, de un patrimonio situado en el territorio nacional que genera un rendimiento, mientras que sí son deducibles los pagos similares en caso de sujeción al impuesto por obligación personal, si bien esa deducción lleva aparejada una obligación fiscal correlativa del beneficiario de la prestación (sujeto pasivo por obligación personal)?»

III. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

21. La resolución de remisión fue recibida en la Secretaría el 30 de octubre de 2013. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos alemán y francés y la Comisión Europea. En la vista, que se celebró el 16 de noviembre de 2014, intervinieron el Finanzamt Dortmund-Unna, los Gobiernos alemán y francés y la Comisión.

22. Mediante escrito de 18 de febrero de 2014 el Gobierno alemán solicitó, en virtud del artículo 16, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia, que el Tribunal de Justicia resolviera este asunto actuando en Gran Sala.

IV. **Análisis jurídico**

23. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita en esencia que se dilucide si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que permite al contribuyente residente, pero no al que no es residente, deducir las rentas alimenticias privadas abonadas en el contexto de la transmisión, en concepto de herencia anticipada, de un elemento patrimonial situado en el territorio nacional y que genera un rendimiento, y que establece, en correlación con esa deducción, una obligación tributaria equivalente a cargo del beneficiario de esas rentas que sea sujeto pasivo por obligación personal en dicho Estado.

A. *Sobre la libertad de circulación aplicable*

24. En primer lugar, procede señalar que el articulo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros.

25. A falta de una definición en el Tratado del concepto de «movimientos de capitales», el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura recogida en el anexo I de la Directiva 88/361, pero recordando que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo. [12]

12 — Véase la sentencia Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), apartado 19.

26. A este respecto, conforme a reiterada jurisprudencia, las sucesiones y las donaciones, que están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, excepto en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. [13] Por lo tanto, salvo en esos supuestos, el gravamen de las sucesiones y de las donaciones, tanto si tiene por objeto cantidades de dinero como bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a los movimientos de capitales. [14]

27. Procede señalar asimismo que en la sentencia Schröder, antes citada, el Tribunal de Justicia ya reconoció que las cesiones patrimoniales en concepto de herencia anticipada que presenten un elemento transfronterizo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE. [15] En mi opinión, la circunstancia de que, en el presente asunto, el objeto de la transmisión en concepto de herencia anticipada sean unas participaciones en una sociedad personalista y no bienes inmuebles, como en el supuesto examinado en la sentencia Schröder, no es razón suficiente para modificar el análisis sobre la aplicabilidad de la libertad de circulación a la normativa nacional controvertida. [16]

28. Pues bien, una situación en la que una persona residente en Alemania cede a un hijo suyo residente en otro Estado miembro, en concepto de herencia anticipada, participaciones de una sociedad personalista de Derecho alemán que se dedica a la actividad agrícola en Alemania, constituye una operación que presenta elementos transfronterizos y que, en principio, está comprendida en el concepto de movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE.

B. *Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales*

29. Es preciso recordar que entre las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, figuran en especial las que puedan disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener esas inversiones [17], o bien disuadir a los residentes de dicho Estado miembro de hacer lo mismo en otros Estados. [18]

13 — Véanse las sentencias Welte (EU:C:2013:662), apartado 20 y la jurisprudencia citada, y Schröder (EU:C:2011:198), apartado 26.

14 — Sentencias Comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130), apartado 53, y Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), apartado 20 y la jurisprudencia citada.

15 — En la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), antes citada, apartado 27, el Tribunal de Justicia declaró que la transmisión de bienes inmuebles sitos en un Estado miembro, en concepto de herencia anticipada, a una persona física residente en otro Estado miembro entra en el ámbito del artículo 63 TFUE.

16 — En efecto, a este respecto, por un lado el Tribunal de Justicia ha señalado ya que la transmisión de participaciones en una sociedad residente entre un residente y un no residente constituye un movimiento de capitales (véase, en ese sentido, la sentencia Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, apartado 43). Por otra parte, en mi opinión, en el presente asunto, no se plantea la cuestión de la eventual aplicación de la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE, a la que, por otra parte, ninguna de las partes intervinientes se ha referido. En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (véase la sentencia Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 90 y la jurisprudencia citada). Pues bien, es preciso hacer constar que la normativa nacional controvertida versa sobre la fiscalidad de las rentas alimenticias privadas adeudadas en el marco de una operación realizada en concepto de herencia anticipada y, en particular, sobre la posibilidad de deducir dichas rentas como «gastos extraordinarios», al margen de que la citada operación tenga por objeto o no la transmisión de participaciones de una sociedad (este elemento diferencia la normativa fiscal controvertida de la que fue objeto de la sentencia Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, en particular, apartado 21). Por consiguiente, a la luz de su objeto, incluso suponiendo que la normativa controvertida pueda producir efectos restrictivos sobre la libertad de establecimiento, en particular cuando el objeto de la cesión en concepto de herencia anticipada sean participaciones en sociedades que permitan ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar las actividades de ésta, tales efectos serían simplemente la consecuencia ineluctable de un eventual obstáculo a la libre circulación de capitales y no justifican, por ello, un examen autónomo de esa misma normativa desde el punto de vista del artículo 49 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia Glaxo Wellcom EU:C:2009:559, apartado 51 y la jurisprudencia citada). Por otro lado, conviene asimismo señalar que, en el presente asunto, no se desprende claramente de la resolución de remisión qué papel confieren en la gestión de la sociedad las participaciones cedidas.

17 — Sentencias Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), apartado 22 y la jurisprudencia citada, y Schröder (EU:C:2011:198), apartado 30.

18 — Sentencias Comisión/Finlandia (C-342/10, EU:C:2012:688), apartado 28, y Comisión/Alemania (C-600/10, EU:C:2012:737), apartado 14.

30. Según la normativa controvertida en el litigio principal, en virtud del artículo 49 EStG, una persona física que no tenga su domicilio ni su residencia habitual en Alemania está sujeta al impuesto sobre la renta en ese Estado miembro por los rendimientos obtenidos en dicho Estado, entre los que se incluyen los derivados del ejercicio de una actividad industrial o comercial en Alemania.[19] Sin embargo, a diferencia de lo que sucede con los sujetos pasivos residentes, el artículo 50 de la EStG impide que dicho contribuyente no residente pueda deducir de esos ingresos, en concepto de gasto extraordinario en el sentido del artículo 10, apartado 1, de la EStG, una renta alimenticia privada, como la que el Sr. Grünewald abona a su padre o a sus padres en el contexto de una herencia anticipada.

31. Pues bien, ese trato fiscal menos favorable reservado a los no residentes en relación con las rentas alimenticias privadas podría disuadirles de adquirir en concepto de herencia anticipada participaciones en sociedades alemanas que ejerzan actividades industriales o comerciales en Alemania, o de mantener tales participaciones.[20] También podría disuadir a los residentes alemanes de designar como beneficiarios de una herencia anticipada a personas que residan en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania.[21]

32. De lo anterior se deduce que una normativa que establece un trato desfavorable de esta índole para los sujetos pasivos no residentes constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE.

C. Sobre la existencia de una eventual justificación de la restricción a la libre circulación de capitales

33. Es preciso comprobar, no obstante, si una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, aun constituyendo una restricción a la libre circulación de capitales, puede ser compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.

34. En efecto, con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE «se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia [...]». Sin embargo, dicha disposición, al establecer una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, debe ser interpretada de forma restrictiva y está a su vez limitada por lo establecido en el apartado 3 del citado artículo 65 TFUE, según el cual las disposiciones nacionales a que se hace referencia en el apartado 1 «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 [TFUE]».[22]

35. Procede comprobar, pues, si una normativa nacional como la controvertida, que distingue entre contribuyentes residentes y no residentes, entraña un trato diferenciado permitido en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), o constituye en realidad una discriminación arbitraria o una restricción encubierta de las prohibidas en el apartado 3 del mismo artículo. A este respecto, es jurisprudencia reiterada que una normativa nacional de este tipo únicamente puede considerarse compatible con las disposiciones en materia de libre circulación de capitales en dos supuestos: si la

19 — Véase, en relación con las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles, la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartado 31.

20 — Véase, por analogía, en relación con la adquisición de bienes inmuebles, la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartado 31. En lo que atañe a la disuasión de adquirir participaciones en sociedades, véanse las sentencias Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61), apartados 52 y 53, y Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559), apartados 57 y 58.

21 — Véase la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartado 32.

22 — Véanse las sentencias Comisión/Alemania (C-211/13, EU:C:2014:2148), apartados 45 y 46, y Welte (EU:C:2013:662), apartados 42 y 43 y la jurisprudencia citada.

diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por razones imperiosas de interés general. [23] Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate. [24]

1. Sobre la posibilidad de comparar las situaciones de que se trata

36. Según una reiterada jurisprudencia que se remonta a la sentencia Schumacker, [25] en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son por lo general comparables, ya que, por una parte, los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos totales, concentrados en su lugar de residencia, y, por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual. [26]

37. Así pues, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio con arreglo a la jurisprudencia. [27]

38. Por lo tanto, un contribuyente no residente no puede, en principio, reprochar fundadamente al Estado miembro en el que percibe sólo una pequeña parte de sus rendimientos que no le conceda una ventaja fiscal que depende de su situación personal y familiar, como la deducción de una pensión alimenticia de la que es deudor, en la medida en que tal obligación recae en el Estado miembro en el que reside. La obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar de un contribuyente no residente sólo recae sobre el Estado miembro de origen de los rendimientos cuando dicho contribuyente percibe en él la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos imponibles. [28]

39. No obstante, también se desprende de una jurisprudencia consolidada que, en relación con gastos tales como los gastos profesionales directamente relacionados con la actividad que ha generado rendimientos imponibles en un Estado miembro, los residentes y los no residentes en él se encuentran en situaciones comparables, por lo que una normativa de dicho Estado que, en materia de impuestos, deniega a los no residentes la deducción de tales gastos que, en cambio, se concede a los residentes, puede ir en detrimento principalmente de los nacionales de otros Estados miembros e implica, por ende, una discriminación indirecta según la nacionalidad. [29]

40. Procede determinar, a la luz de los principios jurisprudenciales expuestos en los puntos anteriores, si la situación de un contribuyente no residente, como el Sr. Grünewald, que abona rentas alimenticias privadas en el contexto de la transmisión, en concepto de herencia anticipada, de unas participaciones en una sociedad, es comparable a la de un contribuyente residente, como el hermano del Sr. Grünewald, que recibe por el mismo concepto los mismos elementos patrimoniales y abona las mismas rentas alimenticias privadas.

23 — Sentencia Comisión/Finlandia (EU:C:2012:688), apartado 35 y la jurisprudencia citada.

24 — Sentencias Schröder (EU:C:2011:198), apartado 35 y la jurisprudencia citada, y Comisión/Alemania (EU:C:2014:2148), apartado 47.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Sentencias Schumacker (EU:C:1995:31), apartados 31 y 32, y Schröder (EU:C:2011:198), apartado 37 y la jurisprudencia citada.

27 — Teniendo en cuenta las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y de los no residentes tanto en lo que respecta al origen de sus rendimientos como a su capacidad contributiva personal o incluso a su situación personal y familiar. Véase la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartado 38 y la jurisprudencia citada.

28 — Sentencia Schumacker (EU:C:1995:31), apartado 32. Véanse, asimismo, las conclusiones del Abogado General Bot en el asunto Schröder (EU:C:2010:761), puntos 44 y 45.

29 — Sentencias Comisión/Finlandia (EU:C:2012:688), apartado 37 y, Schröder (EU:C:2011:198) apartado 40 y la jurisprudencia citada.

41. A este respecto es preciso señalar en primer lugar que, en el presente asunto, de la resolución de remisión no se desprende claramente qué proporción de los rendimientos totales del Sr. Grünewald representa el rendimiento obtenido por él en Alemania en los períodos impositivos controvertidos.

42. Si el órgano jurisdiccional constatara que durante dichos períodos el Sr. Grünewald percibió en Alemania lo esencial de sus rendimientos totales, habría que concluir que su situación es comparable a la de un contribuyente residente, de forma que, en principio, un trato fiscal distinto en lo relativo a la deducción de rentas alimenticias privadas no sería aceptable.

43. Por otra parte, en caso de que el órgano jurisdiccional remitente determinara que los rendimientos obtenidos en Alemania por el Sr. Grünewald no constituyen lo esencial de sus ingresos totales, su situación únicamente sería comparable a la de un contribuyente residente si las rentas alimenticias privadas abonadas pudieran calificarse de gastos directamente relacionados con la actividad que generó el rendimiento imponible, conforme a la jurisprudencia citada en el punto 39.

44. A este respecto, conviene recordar que por gastos profesionales directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en el Estado miembro en el que se ejerce la actividad debe entenderse los gastos que presenten un vínculo económico directo con la prestación que dio lugar a la imposición en ese Estado y que, por tanto, son indisociables de ésta. [30]

45. Pues bien, en el asunto Schröder el Tribunal de Justicia ya declaró expresamente que, en la medida en que el compromiso de pagar una renta alimenticia privada en el contexto de una herencia anticipada se derive de la transmisión de los bienes patrimoniales de que se trata, punto cuya verificación incumbe al tribunal remitente, esa renta constituye un gasto directamente vinculado a la explotación de dichos bienes, por lo que el contribuyente no residente obligado a pagar dichas rentas se encuentra en ese aspecto en una situación comparable a la de un contribuyente residente. [31]

46. Aplicado al presente asunto, este planteamiento implica que, si el órgano jurisdiccional remitente constatara que, como parecer ser el caso, [32] el compromiso del Sr. Grünewald de pagar la renta alimenticia privada se deriva de la transmisión a su favor, en concepto de herencia anticipada, de la participación en la sociedad personalista que ha generado, al menos parcialmente, sus rendimientos imponibles en Alemania, entonces dichas rentas deberían calificarse de gastos directamente vinculados a la actividad que generó los rendimientos imponibles y el Sr. Grünewald estaría en una situación comparable a la de un contribuyente residente, como su hermano.

47. No obstante, en la resolución de remisión el Bundesfinanzhof expone una serie de razones, mencionadas en el punto 18 *supra*, que le hacen dudar de la aplicabilidad al presente asunto de la solución adoptada en la sentencia Schröder. Ninguna de ellas me convence.

48. En primer lugar, el Bundesfinanzhof hace referencia a eventuales lagunas en la resolución de remisión que dio origen a la sentencia Schröder, indicando que en ella no se había puesto de manifiesto, en particular, la existencia del «principio de correspondencia» [33] entre la deducción para el deudor de las rentas y el gravamen para el beneficiario de las mismas. A este respecto considero, como la Comisión, que aun suponiendo que el marco jurídico nacional expuesto ante el Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente en ese asunto adoleciera de lagunas, la eventual falta de referencias al Korrespondenzprinzip no modifica en modo alguno el análisis en Derecho de la Unión del trato fiscal discriminatorio para el contribuyente no residente. En efecto, por un lado, dicho principio no afecta en modo alguno a la calificación de las rentas alimenticias privadas como «gastos directamente vinculados» a la actividad que generó los rendimientos imponibles, de conformidad con

30 — Véase la sentencia Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), apartado 25.

31 — Véase la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartado 46.

32 — Véase al punto 59 *infra*.

33 — Es decir, el Korrespondenzprinzip mencionado en el punto 12 *supra*.

la jurisprudencia mencionada en los puntos anteriores. Por otro lado, no existen motivos —y, exceptuando las consideraciones relativas a las razones imperiosas de interés general recogidas en los puntos 66 y siguientes *infra*, ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno alemán mencionan ningún motivo— para atribuir al tratamiento fiscal aplicado al beneficiario de unas rentas privadas el efecto de determinar la aplicación de un tratamiento fiscal diferente al deudor de dichas rentas en función de que éste sea o no un contribuyente residente.

49. En segundo lugar, en cuanto a la tesis de la administración tributaria alemana a la que se refiere el Bundesfinanzhof, según la cual, en la sentencia Schröder, el Tribunal de Justicia únicamente se pronunció sobre una situación relativa a una transmisión a título oneroso y no a una herencia anticipada, de forma que, en el primer caso, sí resultaría pertinente la distinción entre la deducción de los costes de adquisición y de los intereses, no puedo evitar señalar que esa tesis me resulta más bien sorprendente. En efecto, tras una simple lectura de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Schröder y de las conclusiones del Abogado General Bot en dicho asunto, no cabe duda alguna de que en esa sentencia el Tribunal de Justicia se refirió, como en el presente asunto, a una transmisión no onerosa en concepto de herencia anticipada.[34] Por lo demás, el propio Gobierno alemán ha afirmado claramente en la vista que los hechos en ambos asuntos eran similares.

50. En tercer lugar, en lo que atañe a las dudas del Bundesfinanzhof en relación con el origen de los rendimientos imponibles, en mi opinión carece de pertinencia, a efectos del Derecho de la Unión, la circunstancia de que en este caso el objeto de la transmisión en concepto de herencia anticipada sean participaciones en una sociedad personalista que desarrolla una actividad económica y no, como en el caso Schröder, bienes inmuebles. En efecto, en ambos supuestos se trata de una transmisión de bienes que producen rendimientos imponibles en Alemania, y el hecho de que dichos rendimientos se deriven de una actividad comercial y no del alquiler de inmuebles no supone diferencia alguna con respecto a su tratamiento desde el punto de vista fiscal a efectos del presente procedimiento, en particular en lo que atañe al distinto trato fiscal dispensado a los contribuyentes no residentes.

51. En su resolución de remisión, el Bundesfinanzhof parece recriminar al Finanzgericht el que no haya tenido en cuenta que las rentas alimenticias privadas están destinadas a cubrir las necesidades básicas de los beneficiarios, circunstancia que permite clasificarlas en la esfera personal del cesionario, de modo que deben tomarse en consideración en su Estado de residencia, sin que exista obligación de deducirlas para el Estado en el que se genera el rendimiento.[35]

52. También el Gobierno alemán sostiene en sus observaciones que las rentas alimenticias privadas deben calificarse, como en el Derecho alemán, de deducciones de carácter personal, dado que están basadas en vínculos familiares.[36] Dicho Gobierno alega que esa calificación de las rentas alimenticias privadas en el Derecho nacional también debe ser determinante para valorar el tratamiento fiscal de dichas rentas con arreglo al Derecho de la Unión. En efecto, a su juicio, como el régimen de los impuestos directos no ha sido objeto de armonización, el legislador y los órganos jurisdiccionales nacionales deben tener la posibilidad de determinar la naturaleza jurídica de las deducciones fiscales.

34 — Véanse los apartado 9, 12, 42 y 43 de la sentencia Schröder (EU:C:2011:198) y, de forma más evidente, los puntos 20 a 23 de las conclusiones del Abogado General Bot en dicho asunto (EU:C:2010:761).

35 — Véase la jurisprudencia citada en la nota 25.

36 — El Gobierno alemán aduce, en particular, que la naturaleza personal de las rentas alimenticias privadas se deriva de la naturaleza del tipo de contrato, comprendido en el ámbito del Derecho de familia y de sucesiones, del objetivo de la cesión, que consiste en garantizar la seguridad económica de los progenitores que envejecen, de la circunstancia de que la renta no se determina en función del valor de la contraprestación, sino en función de las necesidades alimentarias del cedente y de la capacidad contributiva del deudor de la prestación y del hecho de que la motivación de las partes es conservar dentro de la familia la actividad productiva cedida.

53. A este respecto, en relación con la afirmación del Bundesfinanzhof de que las rentas alimenticias privadas están destinadas a cubrir las necesidades básicas de los beneficiarios, el Tribunal de Justicia declaró ya en la sentencia Schröder, rechazando argumentos similares formulados por el Gobierno alemán, que dicha circunstancia no pone en entredicho la existencia de un vínculo directo en el sentido de la jurisprudencia, ya que ese vínculo directo no se deriva de correlación alguna entre el importe del gasto de que se trata y el de los rendimientos imponibles, sino del hecho de que el gasto sea indisociable de la actividad que genera esos rendimientos. [37]

54. En cuanto al planteamiento del Gobierno alemán sobre la necesidad de tener en cuenta la calificación de las deducciones controvertidas en el Derecho nacional, considero que, sea cual sea la calificación de un gasto o de una deducción con arreglo al Derecho nacional (ya se califique de personal, de profesional o de otro tipo), pese a tener a nivel nacional la importancia que el legislador o los jueces nacionales quieran atribuirle, no puede ser invocada para justificar una discriminación entre ciudadanos europeos en función de su lugar de residencia, contraria al Derecho de la Unión.

55. A este respecto, ha de recordarse asimismo que, según reiterada jurisprudencia, si bien es cierto que, en la actualidad, los Estados miembros conservan sus competencias en materia de impuestos directos, deben ejercerlas respetando las obligaciones que han asumido con arreglo al Derecho de la Unión. [38]

56. El Gobierno alemán sostiene, con carácter subsidiario, que en el presente asunto no se aprecia un vínculo directo entre los gastos cuya deducción se solicita y los rendimientos imponibles. En efecto, para justificar la existencia de un «vínculo directo» entre las rentas y el rendimiento de la actividad comercial, no basta con alegar que el Sr. Grünewald no habría podido obtener la participación en la sociedad si no se hubiese comprometido a abonar la renta. Resulta esencial para determinar la existencia de dicho vínculo que los gastos invocados se hayan efectuado precisamente a causa de la actividad económica imponible en Alemania, es decir, de la explotación de la empresa, o que sean indisociables de dicha actividad económica.

57. En el mismo sentido, según el Gobierno francés, el vínculo entre las rentas y el rendimiento comercial de que se trata no puede considerarse directo, dado que las primeras no están específicamente vinculadas al segundo. El Gobierno francés invoca dos recientes sentencias del Tribunal de Justicia, Comisión/Finlandia [39] y Comisión/Alemania, [40] en las que el Tribunal de Justicia aclaró el sentido y el alcance del concepto de «vínculo directo».

58. A este respecto, procede señalar que no existe razón algún para no confirmar lo declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Schröder, a saber, que si el órgano jurisdiccional remitente determina que el compromiso de pagar la renta alimenticia privada *se deriva* de la transmisión de los bienes patrimoniales que generan las rentas, es decir, tiene su origen en ella, el gasto de cumplir dicha obligación constituye un gasto directamente vinculado a la explotación de dichos bienes. [41]

59. Pues bien, en el presente asunto, sin perjuicio de las comprobaciones que incumbe realizar al órgano jurisdiccional remitente, parece que, como en el asunto Schröder, la obligación de abonar las rentas alimenticias privadas se deriva de la transmisión de las participaciones en la sociedad que ha generado los rendimientos imponibles. En efecto, la transmisión de las participaciones y las rentas forman parte de un mismo contrato y se encuentran en una relación de intercambio. El propio

37 — Véase la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartado 43.

38 — Véanse las sentencias Schumacker (EU:C:1995:31), apartado 21; Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), apartado 26 y la jurisprudencia citada, y Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445), apartado 14 y la jurisprudencia citada.

39 — EU:C:2012:688.

40 — EU:C:2012:737.

41 — Véanse el punto 45 *supra* y la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartados 45, 46 y 49.

Bundesfinanzhof afirmó en su resolución de remisión que en la cláusula 2 de dicho contrato se pactó que las rentas se abonarían como «contraprestación» (Gegenleistung). Esa circunstancia pone de manifiesto que si el Sr. Grünewald no hubiese asumido el compromiso de pagar la renta a su padre no habría recibido las participaciones en la sociedad personalista.

60. Por otra parte, la existencia de un «vínculo directo» en los supuestos de transmisión en concepto de herencia anticipada se deriva de la caracterización jurisprudencial del régimen jurídico de la herencia anticipada elaborada por el propio Bundesfinanzhof. En efecto, conforme consta en el punto 9 *supra*, según la jurisprudencia de dicho órgano jurisdiccional las rentas alimenticias privadas son rendimientos derivados del elemento patrimonial cedido que el cedente se reserva pero que deben ser generadas por el cesionario. Por lo tanto, en esencia, la renta coincide, al menos en parte, con el rendimiento generado por el bien transmitido. Ello demuestra que no sólo existe un vínculo directo, sino una auténtica coincidencia entre el gasto cuya deducción se solicita (la renta alimenticia privada) y el rendimiento imponible (los beneficios generados por la participación en la sociedad).

61. En cuanto a las sentencias invocadas por el Gobierno francés, en el asunto Comisión/Finlandia el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre la compatibilidad con el artículo 63 TFUE del régimen finlandés de imposición de los dividendos pagados a los fondos de pensiones, que resultaba discriminatorio para los fondos no residentes.[42] Pues bien, en mi opinión no cabe inferir de dicha sentencia, como parece hacer el Gobierno francés, que a efectos de establecer la existencia de un vínculo directo, el Tribunal de Justicia haya querido atenerse a un único criterio, el de la intención del legislador, en sustitución del criterio de la indisociabilidad de los gastos y rendimientos, desarrollado por la jurisprudencia anterior. En efecto, en los apartados 41 a 43 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia no desarrolló ningún criterio nuevo, sino que se limitó a rebatir la alegación del Gobierno finlandés según la cual las situaciones de los fondos residentes y no residentes no eran comparables por no existir un vínculo directo, declarando que había sido el propio legislador finlandés el que, a través de la normativa nacional controvertida, había instaurado un vínculo directo entre el gasto deducible (los importes de las provisiones para hacer frente a los compromisos en materia de pensiones) y los rendimientos imponibles (es decir, los dividendos) para tener en cuenta la finalidad específica de los fondos,[43] que es común para los fondos residentes y no residentes.

62. Por el contrario, en el asunto Comisión/Alemania el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre la compatibilidad con el artículo 63 TFUE del régimen fiscal alemán según el cual los fondos de pensiones no residentes no podían deducir de los dividendos e intereses percibidos en Alemania determinados gastos que, según la Comisión, deben considerarse directamente vinculados a ellos. Sin embargo, a diferencia de lo que parece sostener el Gobierno francés, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia no modificó el planteamiento adoptado en la sentencia Schröder, en la que además se basó,[44] sino que se limitó a desestimar el recurso de la Comisión por no haber probado el incumplimiento, carga que recaía en ella. En particular, el Tribunal de Justicia criticó a la Comisión por no haber aportado pruebas suficientes para demostrar que los gastos (gastos bancarios y de transacción y gastos de personal) que, en su opinión, tenían un vínculo directo con los rendimientos imponibles (dividendos e intereses) resultaban[o] específicamente necesarios para percibir dichos rendimientos. Dicho de otro modo, utilizando la terminología de la sentencia Schröder, la Comisión no demostró suficientemente que tales gastos se derivaban de la actividad que generaba los rendimientos imponibles, o tenían su origen en ella.

42 — Mientras que los fondos residentes podían deducir fiscalmente los importes de las provisiones para hacer frente a sus compromisos en materia de pensiones, lo cual determinaba la exención, de hecho, de los dividendos percibidos, no se reconocía dicha posibilidad a los fondos no residentes. Véase la sentencia Comisión/Finlandia (EU:C:2012:688), apartados 25 y 26.

43 — El Tribunal de Justicia consideró que esa finalidad consistía en acumular capital por medio de inversiones que produzcan, en particular, un rendimiento en forma de dividendos, para hacer frente a sus obligaciones futuras derivadas de los contratos de seguro, según la sentencia Comisión/Finlandia (EU:C:2012:688), apartado 42.

44 — Sentencia Comisión/Alemania (EU:C:2012:737), apartado 17.

63. El Gobierno alemán aduce asimismo que si también el Estado de residencia del Sr. Grünewald debe tener en cuenta, en concepto de deducciones personales, las rentas alimenticias privadas abonadas por él, existiría el riesgo de una doble deducción de tales rentas, lo que supondría un trato más favorable para los no residentes que el dispensado a los residentes. Pues bien, ese eventual riesgo, que en el presente asunto parece más bien teórico, no puede justificar un tratamiento discriminatorio para los contribuyentes no residentes. En efecto, tanto la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros,[45] en vigor en el momento en que se produjeron los hechos objeto del procedimiento principal, como la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE,[46] prescriben el intercambio de información entre las autoridades tributarias interesadas, de modo que el Ministerio de Hacienda puede informar al Estado de residencia del sujeto pasivo por obligación real de la solicitud de deducción presentada por éste, a fin de evitar la doble deducción.[47]

64. Por último, el Gobierno francés alega, con carácter subsidiario, que si el Tribunal de Justicia considera contraria al artículo 63 TFUE una normativa nacional que impide que el contribuyente no residente deduzca las rentas alimenticias privadas abonadas por él, entonces la deducción no debería imputarse al rendimiento total obtenido por él en el Estado en el que no reside, sino que únicamente debería admitirse en relación con los rendimientos específicos derivados de la actividad directamente vinculada a dichas rentas, es decir, en el presente asunto, exclusivamente en relación con los ingresos obtenidos por el Sr. Grünewald en Alemania a raíz de su participación en la sociedad personalista.

65. A este respecto considero, no obstante, que, como afirmó la Comisión en la vista, en la medida en que el planteamiento adoptado no entrañe una discriminación entre sujetos pasivos residentes y no residentes, corresponde a las autoridades tributarias nacionales decidir cómo deben computarse las deducciones o cuál debe ser la base imponible sobre la que pueden practicarse.

2. Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general

66. Según reiterada jurisprudencia, sólo puede admitirse una restricción a la libre circulación de capitales si está justificada por razones imperiosas de interés general.[48] Mientras que en el asunto Schröder el Gobierno alemán no invocó ninguna razón imperiosa de interés general, ni el tribunal remitente hizo referencia a una razón de esa clase,[49] en el presente asunto se invocan dos.

a) Sobre el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros

67. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si el hecho de negar al contribuyente no residente la posibilidad de deducir las rentas que debe abonar puede estar justificado por la finalidad de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, de conformidad con el principio de territorialidad. Haciendo referencia al citado Korrespondenzprinzip,[50] del que se deriva que la apreciación con arreglo al Derecho de la Unión de la normativa de que se trata no puede llevarse a cabo sin tener en cuenta la situación fiscal del beneficiario de la renta, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si el Estado del que proceden las

45 — DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94.

46 — DO L 64, p. 1.

47 — Véanse también, en este sentido, las sentencias Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96), apartado 36, y van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), apartado 55.

48 — Véase, entre otras muchas, la sentencia DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), apartado 44 y la jurisprudencia citada.

49 — Véase la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), apartado 48.

50 — Véase el punto 12 *supra*.

rentas no puede ser autorizado a preservar su propia legislación fiscal prohibiendo que el contribuyente no residente se beneficie de una deducción cuando, por motivos objetivos, no sea posible gravar al beneficiario, como por ejemplo en el caso de que éste tenga su residencia fuera del territorio nacional.

68. A este respecto, procede recordar, por una parte, que preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros es un objetivo legítimo, reconocido por el Tribunal de Justicia, y, por otra parte, que de reiterada jurisprudencia se desprende que, a falta de disposiciones de unificación o de armonización adoptadas por la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para determinar, mediante convenio o unilateralmente, los criterios de reparto de su potestad tributaria, en particular con objeto de eliminar la doble imposición. [51]

69. Sin embargo, en el presente asunto, ha de observarse, en primer lugar, que no se desprende ni de la resolución de remisión ni de ningún otro dato recogido en autos que las rentas abonadas por el Sr. Grünewald a su padre, beneficiario de las mismas, no puedan ser gravadas en Alemania. En efecto, nada indica que su padre resida fuera del territorio alemán o que las rentas que percibe no puedan ser gravadas por cualquier otro motivo. Por lo tanto, parece tratarse de un argumento hipotético que, sin perjuicio, evidentemente, de su verificación por parte del órgano jurisdiccional remitente, no puede justificar concretamente en el caso de autos la discriminación sufrida por el Sr. Grünewald.

70. En segundo lugar, y en todo caso, como ya he afirmado en el punto 48 *supra*, al margen del Korrespondenzprinzip, [52] el tratamiento fiscal aplicado al beneficiario de las rentas no puede justificar la discriminación del contribuyente no residente. La normativa controvertida, en concreto, el artículo 50 de la EStG, impide con carácter general toda deducción en concepto de «gasto extraordinario» en el caso de que el deudor sea un sujeto pasivo por obligación real. Por lo tanto, la posibilidad de deducir las rentas alimenticias privadas es negada al contribuyente no residente en todo caso, y con independencia tanto del lugar de residencia del acreedor como del hecho de que dichas rentas estén sujetas a imposición al ser percibidas por su beneficiario. Esta normativa no está destinada en absoluto a mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria y, de todos modos, no puede considerarse en ningún caso una medida proporcionada para alcanzar dicho objetivo.

b) Sobre la coherencia del régimen fiscal nacional

71. Basándose expresamente en los mismos argumentos ya invocados por el Bundesfinanzhof para manifestar sus dudas sobre el motivo relacionado con el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el Gobierno alemán aduce también como motivo que justifica el tratamiento fiscal controvertido la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal nacional. Según dicho Gobierno, en virtud del Korrespondenzprinzip y de la consiguiente transferencia de capacidad contributiva entre el deudor y el acreedor de las rentas, [53] la totalidad del mecanismo de sucesión generacional (Generationennachfolgeverbund), en cuyo seno se produce la transmisión en concepto de herencia anticipada (en este caso, entre los progenitores y sus dos hijos), debe considerarse una entidad fiscal única y tributar, por consiguiente, de modo uniforme. [54] Según el Gobierno alemán, si se permitiera deducir en Alemania las rentas alimenticias privadas sin gravarlas simultáneamente en el beneficiario que las percibe, esa entidad fiscal única se beneficiaría de una doble ventaja, lo que pondría en peligro la coherencia del sistema fiscal alemán.

51 — Véase la sentencia DMC (EU:C:2014:20), apartados 46 y 47 y la jurisprudencia citada.

52 — En la resolución de remisión, el Bundesfinanzhof cita la sentencia Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). En mi opinión, esa referencia no es pertinente, dado que dicho asunto versaba sobre la imposibilidad de deducir en un Estado miembro una pensión alimenticia pagada en otro Estado miembro, por lo que se refería a la relación entre dos normativas tributarias distintas (véase, en particular, el apartado 35), mientras que la cuestión de la posibilidad de deducir rentas alimenticias privadas y del gravamen *correspondiente* aplicado al beneficiario afecta exclusivamente al sistema fiscal alemán.

53 — Véanse los puntos 10 y 12 *supra*.

54 — El Gobierno alemán afirma que, en casos análogos, como en el de grupos de sociedades, el Tribunal de Justicia ha reconocido que varias entidades constituían una entidad fiscal única. En particular, dicho Gobierno alude a la sentencia Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

72. A este respecto debe recordarse que, conforme a reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario nacional puede ser una razón imperiosa de interés general. [55] No obstante, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar debe existir un vínculo directo entre el beneficio fiscal de que se trate y la compensación de ese beneficio con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de este vínculo en relación con el objetivo perseguido por la normativa controvertida. [56] Por otro lado, no existe tal vínculo directo en los supuestos, por ejemplo, de gravámenes distintos o de tratamiento fiscal de contribuyentes diferentes. [57]

73. Pues bien, en el presente caso es evidente que el tratamiento fiscal controvertido afecta a contribuyentes diferentes, es decir, por un lado, al deudor de las rentas alimenticias privadas que, si es residente, puede deducirlas y, por otro, al beneficiario que, de conformidad con el Korrespondenzprinzip, tributa por dichas rentas.

74. Sin embargo, el Gobierno alemán considera que el vínculo directo entre beneficio fiscal y gravamen, exigido por la jurisprudencia, existe a pesar de todo aunque se trate de contribuyentes diferentes porque, en virtud del Korrespondenzprinzip, el Generationennachfolgeverbund debe considerarse una entidad fiscal única.

75. Este argumento no me convence.

76. En efecto, en primer lugar, considero que esta afirmación contradice de forma radical lo manifestado por el propio Gobierno alemán —comentado en los puntos 56 y ss. *supra*— en el sentido de que no existe un vínculo directo entre los gastos cuya deducción se solicita (es decir, las rentas alimenticias privadas por las que tributa el beneficiario) y los rendimientos imponibles. Efectivamente, si se alega que no existe un vínculo directo entre los gastos deducibles y los rendimientos imponibles, me pregunto cómo es posible afirmar que ese vínculo existe entre el beneficio fiscal y el gravamen.

77. En segundo lugar, ello contradice la práctica seguida por las autoridades tributarias alemanas que, con arreglo a la normativa fiscal controvertida, no tratan siempre el Generationennachfolgeverbund como una entidad fiscal única, sino sólo cuando el contribuyente deudor reside en Alemania. En efecto, únicamente en ese caso existe correspondencia entre el gravamen de las rentas y su deducción. Por el contrario, con arreglo al artículo 50 de la EStG, el contribuyente no residente no puede deducir en ningún caso las rentas alimenticias privadas, tanto si están gravadas en Alemania como si no.

78. Por otra parte, en la vista, el Gobierno alemán reconoció que si el beneficiario de las rentas reside en el extranjero —supuesto que, como se ha visto, parece ser hipotético en el presente asunto—, el deudor contribuyente residente puede deducirlas aunque no estén sujetas a gravamen en Alemania, a condición de que aporte un certificado del Estado miembro en el que reside el beneficiario de las prestaciones en el que conste que éstas tributarán en dicho Estado miembro.

79. De estas consideraciones se deduce, por tanto, que el Korrespondenzprinzip no es el fundamento de una coherencia que, según el Gobierno alemán, debería preservarse en el régimen fiscal nacional y que podría justificar un trato discriminatorio para el contribuyente no residente.

80. Por lo tanto, desde mi punto de vista, ninguna de las razones imperiosas de interés general invocadas permiten justificar la restricción a la libre circulación de capitales constatada.

55 — Véanse, entre otras muchas, las sentencias Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartado 42, y Papillon (EU:C:2008:659), apartado 43.

56 — Véase, entre otras muchas, la sentencia Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), apartado 92 y la jurisprudencia citada.

57 — Véase la sentencia DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552), apartado 47 y la jurisprudencia citada. A este respecto, me remito asimismo a los puntos 35 y ss. de mis conclusiones en el asunto Comisión/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:344).

V. **Conclusión**

81. Por los motivos anteriores, sugiero al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planeada por el Bundesfinanzhof del siguiente modo:

«El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que permite al contribuyente residente, pero no al que no es residente, deducir las rentas alimenticias privadas abonadas en el contexto de la transmisión, en concepto de herencia anticipada, de un elemento patrimonial situado en ese Estado y que genera un rendimiento, siempre que el compromiso de pagar esas rentas se derive de la transmisión de dicho elemento patrimonial, aunque dicha normativa establezca, en correlación con esa deducción, una obligación tributaria equivalente a cargo del beneficiario de esas rentas que sea sujeto pasivo por obligación personal en dicho Estado.»