CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
L. A. GEELHOED
apresentadas em 27 de Janeiro de 2005 [1]

I — Introdução

1. A questão suscitada pelos presentes autos é a de saber se um cidadão alemão que reside na Alemanha pode invocar os artigos 12.º CE e 18.º, n.º 1, CE de modo a poder deduzir como despesas especiais na sua declaração de imposto sobre o rendimento as prestações de alimentos pagas à sua ex-esposa que reside na Áustria.

II — As disposições relevantes

A — *O direito comunitário*

2. O artigo 12.º CE proíbe toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade no âmbito de aplicação do Tratado CE.

3. O artigo 17.º CE institui a cidadania da União e confere este estatuto a qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado-Membro. Os cidadãos da União gozam dos direitos conferidos pelo Tratado e estão sujeitos aos deveres por este previstos.

4. O artigo 18.º, n.º 1, CE garante a qualquer cidadão da União o direito de circular e de permanecer livremente no território dos Estados-Membros, sem prejuízo das limitações e condições previstas no Tratado e nas disposições adoptadas em sua aplicação.

B — *O direito alemão*

5. O § 10, n.º 1, da Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG») prevê que os pagamentos de alimentos ao ex-cônjuge, que tenha a obrigação de pagamento do imposto sobre a totalidade do rendimento, podem ser deduzidos a respeito dos períodos fiscais de 1994 a 1997 até um montante máximo de 27 000 DEM a pedido do sujeito passivo e com o consentimento de quem os recebeu. O § 22, alínea 1a), da EStG prevê que os pagamentos que podem ser deduzidos pelo sujeito passivo nos termos do § 10, n.º 1,

1 — Língua original: inglês.

ponto 1, da EStG constituem rendimento tributável em relação ao destinatário dos alimentos (nos termos do chamado princípio da correspondência). Não é necessário, para a dedução dos pagamentos de alimentos, que a inclusão destes pagamentos para efeitos fiscais resulte efectivamente na tributação do seu destinatário. Estando o destinatário dos pagamentos de alimentos obrigado a declarar estes pagamentos para efeitos fiscais, a pessoa que procede a estes pagamentos está obrigada, em termos do direito civil, ao pagamento do imposto sobre o rendimento sobre estes devido. Nos termos do § 1a, n.º 1, alínea 1), da EStG, os pagamentos de alimentos a um ex-cônjuge também podem ser deduzidos quando o seu destinatário não deva integralmente sobre estes o imposto sobre o rendimento, mas tenha o seu domicílio (residência habitual) noutro Estado-Membro da União Europeia. No que respeita à Áustria, esta regra é aplicável com efeitos a partir do período fiscal de 1994. Contudo, esta vantagem só é possível quando a autoridade fiscal estrangeira competente certifique que os pagamentos de alimentos recebidos pelo ex-cônjuge foram objecto de tributação.

III — Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

6. E. Schempp, cidadão alemão residente na Alemanha, procede a pagamentos de alimentos ao seu ex-cônjuge, residente na Áustria. Nas suas declarações de imposto sobre o rendimento para os exercícios fiscais de 1994 a 1997, pediu a dedução destes pagamentos como despesas especiais nos termos do § 10, n.º 1, alínea 1, da EstG, em conjunção com o § 1a, n.º 1, alínea 1), da EStG, num montante de 8 760 DEM para os anos de 1994, 1995 e 1997 e de 10 230 DEM para o ano de 1996, nos termos do regime da tributação global *de facto* (*Realsplitting*). Contudo, o Finanzamt não teve em conta estes pagamentos de alimentos nos avisos de liquidação do imposto para o exercício de 1994 a 1997, pois que E. Schempp não apresentou um certificado emitido pelas autoridades fiscais austríacas, que testemunhasse que os pagamentos tinham sido realmente objecto de tributação na Áustria. Com efeito, E. Schempp não apresentou, e nem podia apresentar, estes certificados, pois que, nos termos do direito austríaco referente ao imposto sobre o rendimento, os pagamentos de alimentos não estão, em princípio, sujeitos a tributação, nem existe o direito de dedução dos pagamentos de alimentos efectuados. Decorre dos autos que, sendo o ex-cônjuge residente na Alemanha, E. Schempp teria podido deduzir o montante integral dos pagamentos de alimentos. Além disso, a ex-esposa não estaria obrigada a declará-los, pois que o seu rendimento é inferior ao mínimo tributável (nível de subsistência).

7. E. Schempp reclamou dos avisos de liquidação do Finanzamt, invocando que as relevantes disposições da EStG eram contrárias aos artigos 12.º CE e 18.º, n.º 1, CE. Estas objecções foram indeferidas pelo Finanzamt por decisão de 27 de Julho de 1999. Após o Finanzgericht ter negado provimento ao recurso que desta decisão interpôs, recorreu para o Bundesfinanzhof (Revista). Entendendo que não é manifesto que os artigos 12.º CE e 18.º CE devam ser interpretados a respeito da aplicação das relevantes disposições da EStG, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça, nos termos

do artigo 234.º CE, as duas questões prejudiciais seguintes:

«1. O artigo 12.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe às disposições dos §§ 1a, n.º 1, ponto 1, e 10, n.º 1, ponto 1, da EStG, segundo as quais um contribuinte residente na Alemanha não pode deduzir as prestações da pensão de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge residente na Áustria, dedução a que teria direito se este ainda residisse na Alemanha?

2. No caso de a resposta à primeira questão ser negativa: o artigo 18.º, n.º 1, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe às disposições dos §§ 1a, n.º 1, ponto 1, e 10, n.º 1, ponto 1, da EStG, segundo as quais um contribuinte residente na Alemanha não pode deduzir as prestações da pensão de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge residente na Áustria, dedução a que teria direito se este ainda residisse na Alemanha?»

8. Foram apresentadas observações escritas em representação de E. Schempp, dos Governos alemão e neerlandês e da Comissão.

IV — Apreciação

9. Há, em primeiro lugar, que observar que as questões prejudiciais têm por objectivo esclarecer se ou não as duas disposições da EStG devem ser julgadas compatíveis com os artigos 12.º CE e 18.º CE. Embora o Tribunal de Justiça não seja competente para responder directamente às questões redigidas deste modo, pode responder à questão de saber se disposições nacionais deste tipo podem ser consideradas compatíveis com as disposições em questão do Tratado.

A — *A primeira questão*

10. Com esta primeira questão prévia, o Bundesfinanzhof pretende saber se é contrário ao artigo 12.º CE que um Estado-Membro recuse a um contribuinte o direito à dedução dos pagamentos de pensão de alimentos à seu ex-esposa residente na Áustria, ao passo que teria este direito se ela ainda residisse na Alemanha.

1. O âmbito de aplicação do artigo 12.º CE

11. A proibição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade consa-

grada no artigo 12.º CE só pode ser invocada a respeito de situações abrangidas pelo âmbito de aplicação do Tratado CE. Uma vez que E. Schempp, como parte interessada, vive e trabalha na Alemanha e está confrontado com um problema respeitante ao imposto sobre o rendimento na Alemanha, sendo o único elemento transfronteiriço constituído pelos seus pagamentos de pensão de alimentos ao seu ex-cônjuge, é possível interrogarmo-nos se existe um nexo suficiente entre a sua situação e o direito comunitário.

12. A este respeito e remetendo para o acórdão Saint-Gobain do Tribunal de Justiça, E. Schempp observa que resulta da jurisprudência do Tribunal que o facto de se sujeitar um contribuinte nacional que procedeu a certas transferências para um não residente a uma taxa mais elevada do imposto na Alemanha, pela única razão de o beneficiário ser um nacional estrangeiro e não alemão, corresponde a uma discriminação indirecta [2]. A Comissão entende que, embora não tenha ele próprio feito uso do direito de livre circulação, deslocando-se para outro Estado-Membro, E. Schempp pode ainda assim invocar o disposto no artigo 12.º CE, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 1, CE. Como os casais divorciados são considerados no direito fiscal alemão uma unidade fiscal nos termos do princípio da correspondência, sustenta que o facto de o ex-cônjuge de E. Schempp ter feito uso do seu direito de livre circulação pode ser imputado a este último.

13. Pelo contrário, os Governos alemão e neerlandês salientam que a aplicação do princípio da não discriminação pressupõe a existência de uma conexão entre as circunstâncias do caso em apreço e a livre circulação das pessoas garantida pelo Tratado CE. Uma vez que não foi E. Schempp, mas a sua ex-esposa, que fez uso do seu direito de livre circulação para outro Estado-Membro, não está na posição de invocar o artigo 12.º CE. Em seu entender, a situação é puramente interna à Alemanha. A este respeito, o Governo neerlandês estabelece um paralelo com o acórdão Werner, no qual o Tribunal de Justiça declarou que o facto de uma pessoa que exerce todas as suas actividades económicas num Estado-Membro do qual é nacional residir noutro Estado-Membro não obsta a que esse primeiro Estado-Membro lhe imponha uma carga fiscal mais pesada [3].

14. À primeira vista, parece haver um certo número de razões para entender que o problema suscitado nos presentes autos não se insere no âmbito de aplicação *ratione materiae* do direito comunitário. Em primeiro lugar, a maior parte dos factos relevantes respeitantes à situação de E. Schempp dizem respeito ao território alemão, sugerindo que se trata efectivamente de uma situação interna à qual não se aplica o direito comunitário. Em segundo lugar, a relação com o direito de livre circulação para outro Estado-Membro é extremamente ténue, pois que não foi E. Schempp, mas a sua ex-esposa, quem exerceu o respectivo direito de livre circulação nos termos do artigo 18.º, n.º 1, CE. Além disso, as relevantes disposições da EStG não parecem impor qualquer obstáculo ao exercício deste direito. Pelo contrário e apesar de as quantias recebidas pela ex-esposa se manterem abaixo

2 — V. acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Colect., p. I-6161).

3 — V. acórdão de 26 de Janeiro de 1993, Werner (C-112/91, Colect., p. I-429).

do nível da tributação na Alemanha, a não ser assim, continuaria a ser mais favorável para o seu destinatário ir residir para a Áustria, onde as pensões de alimentos estão isentas de tributação. Por conseguinte, estabelecer-se um nexo com o artigo 18.º, n.º 1, CE é artificial.

15. Contudo, não entendo que estes factores conduzam necessariamente à conclusão de que o presente litígio deve ser considerado uma situação interna que não se insere no âmbito de aplicação do direito comunitário. Em termos mais gerais, há que ter em mente que a qualificação de um determinado conjunto de factos e circunstâncias como uma situação interna implica que a conformidade com o direito comunitário das disposições legais que a regulam, fica, efectivamente, excluída de fiscalização jurisdicional. Isto é particularmente relevante, tendo-se em mente que os Estados-Membros devem ter cada vez mais em conta a influência das circunstâncias transfronteiriças na respectiva legislação, como resultado do exercício pelos cidadãos dos respectivos direitos de livre circulação no interior da União Europeia. O conceito de situação interna deverá, portanto e em meu entender, ser aplicado apenas aos casos mais evidentes. Como não se pode negar que no presente litígio existe um elemento transfronteiriço que afecta significativamente a situação fiscal de E. Schempp, não pode ser considerado uma situação puramente interna à Alemanha.

16. A isto acrescentaria que, nos termos desta abordagem, um caso concreto como o que esteve na origem do acórdão Werner, anterior à introdução no Tratado das disposições referentes à cidadania, não ficaria presentemente excluído de apreciação nos termos do direito comunitário pela única razão de o contribuinte em questão não residir no Estado-Membro onde trabalhava e pagava os seus impostos.

17. Isto dito, a questão que se suscita é: que relação existe entre os factos subjacentes ao presente caso e o direito comunitário que não corresponda ao exercício por E. Schempp dos seus direitos como cidadão nos termos do artigo 18.º, n.º 1, CE? A sugestão da Comissão, de que a conexão pode ser encontrada no facto de, uma vez que E. Schempp e a sua ex-esposa devem ser considerados uma unidade fiscal nos termos do direito fiscal alemão, o exercício do direito de livre circulação por um dos ex-cônjuges poder ser atribuído ao outro, não é, em meu entender, convincente. A aplicabilidade do direito comunitário não pode depender de conceitos como são utilizados no direito interno, mas deve ser apreciada com base nas circunstâncias concretas do caso em apreço.

18. O principal aspecto transfronteiriço que os presentes autos envolvem pode ser encontrado nos pagamentos efectuados por E. Schempp à sua ex-esposa em cumprimento da sua obrigação de pagamento de uma pensão de alimentos nos termos do direito civil. Estes pagamentos não podem ser sujeitos a qualquer restrição, como enunciado no artigo 56.º CE. Embora não esteja em causa qualquer restrição nos presentes autos e esta não tenha sido realmente invocada, é aqui que se encontra o nexo substancial com o direito comunitário. A título de ilustração, refiro a situação hipotética de a EStG, em vez de condicionar a dedutibilidade ao facto de os pagamentos

serem tributados no Estado-Membro de residência do destinatário, ter efectivamente podido prever que a dedutibilidade seria excluída em caso de o pagamento da pensão de alimentos ser feita a um ex-cônjuge residente fora da Alemanha. O que nesse caso teria constituído uma clara restrição à liberdade de pagamentos garantida pelo artigo 56.º CE. Uma vez que as disposições relevantes da EStG regulam o mesmo aspecto, embora de forma diferente, devem, pela sua própria natureza, cair no âmbito de aplicação desta mesma disposição do Tratado. Neste contexto, refiro ainda que o artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, introduz uma excepção geral a respeito da aplicação do direito fiscal interno e permite que os Estados-Membros, nos termos dos limites enunciados no n.º 3 do artigo 58.º CE, estabeleçam uma distinção entre os contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência. Não estou a sugerir que a EStG impôs de facto qualquer restrição aos pagamentos efectuados por E. Schempp. Contudo, uma legislação deste tipo pode potencialmente afectar estes pagamentos e insere-se, portanto, no âmbito de aplicação *ratione materiae* do Tratado.

19. A isto acresce que os direitos e as obrigações de E. Schempp nos termos do direito fiscal interno são afectados pelo facto de, para os efeitos do cálculo do rendimento colectável, as disposições da EStG tomarem em conta o tratamento fiscal a que tenha sido sujeito noutros Estados-Membros o destinatário dos pagamentos da pensão de alimentos. Se o seu ex-cônjuge exercer o respectivo direito de livre circulação para outro Estado-Membro, o que se encontra fora do seu controlo, isso tem influência no que toca à possibilidade, para a parte que continua obrigada a pagar alimentos, de deduzir os montantes em questão do seu rendimento colectável. Por outras palavras, existe um nexo directo entre o exercício por um ex-cônjuge de um direito garantido pelo direito comunitário e a posição legal do outro ex-cônjuge nos termos do direito fiscal interno.

20. Além disso e como observaram o Governo alemão e a Comissão nas suas observações escritas, as disposições controvertidas da EStG foram introduzidas na legislação para dar cumprimento à jurisprudência decorrente do acórdão Schumacker do Tribunal de Justiça [4]. Portanto e uma vez que estas disposições têm origem no direito comunitário, existe uma relação óbvia com o Tratado. Quando a legislação interna é adaptada de forma a se remover um obstáculo à livre circulação, não fica por isso excluída do âmbito de aplicação do direito comunitário. Pelo contrário, isso confirma a existência de um inerente nexo substantivo com as disposições do Tratado. Na presença deste nexo, deve continuar a ser possível a fiscalização jurisdicional da compatibilidade com o direito comunitário tanto do conteúdo como da aplicação das disposições internas assim adaptadas.

21. À luz das observações expostas no n.º 18 *supra*, entendo que os presentes autos devem ser abordados mais sob o ângulo do artigo 56.º CE do que do artigo 12.º CE. Contudo e uma vez que a questão submetida pelo tribunal nacional se confina aos efeitos

4 — V. acórdão de 14 de Fevereiro de 1995 (C-279/93, Colect., p. I-225).

do artigo 12.º CE e que uma análise mais aprofundada seria *mutatis mutandis* materialmente idêntica nos termos de quaisquer destas disposições, procurarei responder à questão como foi submetida. Em todo o caso, é claro que, quando, para efeitos da determinação do montante do rendimento colectável, se tem em conta, na legislação interna, circunstâncias atinentes a outro Estado-Membro, esta situação se insere no âmbito *ratione materiae* do direito comunitário e pode, portanto, ser objecto de fiscalização jurisdicional à luz do artigo 12.º CE.

2. Há discriminação em razão da nacionalidade?

22. Nos termos do regime da EStG, as prestações de alimentos pagas por um contribuinte ao seu ex-cônjuge residente na Alemanha podem ser deduzidas na declaração do imposto sobre o rendimento do primeiro, sem que tenha que fazer a prova de que estes pagamentos foram tributados ao seu destinatário. Esta prova deve ser feita, todavia, quando o destinatário resida noutro Estado-Membro da União Europeia. É também facto assente que, se a ex-esposa de E. Schempp residisse na Alemanha, este teria direito à dedução dos pagamentos da pensão de alimentos que é agora recusada a partir do momento em que a sua ex-esposa passou a residir na Áustria. A questão que se coloca é a de saber se esta diferença de tratamento constitui uma discriminação em razão da nacionalidade proibida pelo artigo 12.º CE.

23. E. Schempp sustenta que a diferença de tratamento exposta infringe, com efeito, o artigo 12.º CE, uma vez que as condições impostas para a dedutibilidade dos pagamentos de pensões de alimentos nos termos da EStG assentam num critério de residência. Embora reconhecendo que esta discriminação se pode justificar por razões de coesão fiscal, observa que o Tribunal de Justiça tem salientado que estas razões só podem ser invocadas caso a desvantagem inicial sofrida pelo contribuinte seja compensada por uma vantagem fiscal adicional concedida à mesma pessoa.

24. Partindo da premissa de que o artigo 12.º CE pode realmente ser invocado nos presentes autos (*quod non*), os Governos alemão e neerlandês referem que a diferença de tratamento em questão é consequência da disparidade existente entre os direitos fiscais da Alemanha e de outros Estados-Membros. Além disso, a fiscalidade directa constitui um domínio que se insere integralmente na competência dos Estados-Membros.

25. A Comissão refere que nas circunstâncias dos presentes autos pode resultar um tratamento diferente do facto de, apesar de as quantias em questão poderem não ser tributadas tanto na Alemanha (onde podem situar-se abaixo do nível mínimo para a tributação) como na Áustria (devido à sua isenção geral), a dedução na declaração do imposto sobre os rendimentos de E. Schempp só ser possível na primeira situação. Contudo, a Comissão entende que as duas situações não podem ser mutuamente comparadas. O tratamento fiscal dos paga-

mentos de pensões de alimentos não pode ser apreciado isoladamente do modo como são tributadas as outras fontes de rendimento e pode beneficiar de isenções.

26. Como o Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado, a discriminação consiste no tratamento diferente de situações comparáveis ou no tratamento idêntico de situações diferentes. Aplicando este princípio às circunstâncias do presente caso, há que examinar se é correcto comparar a situação de E. Schempp, que paga uma pensão de alimentos à sua ex-esposa residente na Áustria e não pode deduzir estas quantias do seu imposto sobre os rendimentos, com a situação de uma pessoa que paga semelhantes quantias a um ex-cônjuge residente na Alemanha e que pode beneficiar dessa vantagem fiscal.

27. A um nível mais estrito, isto é, visto da perspectiva do contribuinte individual, poderá parecer claro que o tratamento diferente decorrente das relevantes disposições da EStG pode ser qualificado de discriminatório e que esta diferença de tratamento decorrente do lugar de residência do destinatário da pensão de alimentos poderá ser considerada uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade. Ao fim e ao cabo, é irrelevante para E. Schempp, para os efeitos dos pagamentos a fazer, onde reside a sua ex-esposa. Apesar da aparente semelhança destas circunstâncias, está confrontado com as consequências financeiras negativas da diferença de tratamento nos termos do direito fiscal.

28. Embora o resultado da aplicação das relevantes disposições da EStG nas circunstâncias dos presentes autos possa consistir em negar a E. Schempp uma vantagem de que gozaria se a sua ex-esposa residisse na Alemanha, a questão essencial para os efeitos da aplicação do princípio da não discriminação nos termos do artigo 12.º CE consiste em saber se as condições impostas em que assenta a diferença de tratamento se relacionam directa ou indirectamente com a nacionalidade.

29. As condições impostas pelo § 1a, n.º 1, alínea 1), da EStG consistem em não estar o beneficiário sujeito ao pagamento do imposto sobre a totalidade do recebido, ser residente num Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e ser apresentada a prova da tributação efectuada. Estes factores referem-se cabalmente ao tratamento fiscal dos pagamentos de pensões de alimentos no Estado-Membro de residência do seu destinatário e não dizem respeito, nem directa nem indirectamente, à nacionalidade e à residência enquanto tais.

30. Para apreciar se o § 1a, n.º 1, alínea 1), da EStG infringe o artigo 12.º CE, E. Schempp compara a sua situação com a de um contribuinte que paga uma pensão de alimentos a um ex-cônjuge residente na Alemanha. Em meu entender, estas situações não são comparáveis. Nesta última situação, ambos os ex-cônjuges estão sujeitos à legislação fiscal de um mesmo Estado-Membro. Nesta situação, existe logicamente um nexo sistemático entre, por um lado, permitir-se a dedução dos pagamentos de pensões de alimentos ao contribuinte responsável por este pagamento e, por outro,

sujeitar-se o seu destinatário ao imposto sobre estes pagamentos como fontes de rendimento. As quantias em questão são, em princípio, sujeitas ao imposto sobre o rendimento no interior do mesmo sistema. A situação de E. Schempp, pelo contrário, caracteriza-se pelo facto de estarem envolvidas as legislações fiscais de dois Estados-Membros. Nesta situação, não existe qualquer nexo sistemático entre o tratamento fiscal dos rendimentos de E. Schempp e dos rendimentos da sua ex-esposa. De facto, poderá parecer absolutamente irrelevante, do ponto de vista dos rendimentos auferidos na Alemanha, a questão de saber se os pagamentos de pensões de alimentos são ou não tributados na Áustria.

31. Por conseguinte, a diferença de tratamento decorre de uma disparidade entre os direitos fiscais da Alemanha e da Áustria, como observaram os Governos alemão e neerlandês e a Comissão. O domínio da fiscalidade directa ainda se insere, no actual estádio de evolução do direito comunitário, na competência dos Estados-Membros, apesar de deverem exercer essa competência no respeito das disposições fundamentais do Tratado CE. A Alemanha e a Áustria são, pois, livres de sujeitar os pagamentos de pensões de alimentos a um ex-cônjuge ao regime fiscal que entenderem. É inerente a esta situação a ocorrência de diferenças de tratamento entre Estados-Membros e estas diferenças também ocorrerão mesmo tendo as legislações fiscais internas em conta circunstâncias exteriores como aquelas de que se serve a EStG.

32. As condições impostas pelo § 1a, n.º 1, alínea 1), da EStG são neutras. Os efeitos que produzem sobre os contribuintes dependem cabalmente do tratamento fiscal aplicado às pensões de alimentos nos vários Estados-Membros. Portanto, é ilustrativo observar, como faz o Governo neerlandês, que se a ex-esposa de E. Schempp decidisse ir viver para os Países Baixos, onde as pensões de alimentos estão sujeitas a tributação, E. Schempp poderia beneficiar integralmente da possibilidade de deduzir estes pagamentos na sua declaração de imposto sobre os rendimentos.

33. Em termos mais gerais e como o Tribunal de Justiça já reconheceu em várias ocasiões, «o Tratado CE não garante ao cidadão da União que a transferência das suas actividades para um Estado-Membro diferente daquele em que residia até então seja neutra em termos de imposições. Tendo em conta as disparidades entre as legislações dos Estados-Membros na matéria, essa transferência pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosa ou desvantajosa para o cidadão no plano das imposições indirectas [...]» [5]. Eu creio que o mesmo princípio se aplica a uma situação como a que está em causa nos presentes autos, na qual a pessoa em questão não exerceu activamente o seu direito de livre circulação, mas sofre um tratamento diferente pelo facto de a sua ex-esposa ter passado a residir noutro Estado-Membro.

5 — V. acórdãos de 15 de Julho de 2004, Lindfors (C-365/02, Colect., p. I-0000, n.º 34), e de 29 de Abril de 2004, Weigel (C-387/01, Colect., p. I-4981, n.º 55).

34. Num nível mais amplo, pode parecer absolutamente insatisfatório que E. Schempp não possa deduzir na sua declaração de imposto sobre o rendimento os montantes da pensão de alimentos por si pagos. Como anteriormente observei, não faz para ele qualquer diferença para os efeitos de proceder aos pagamentos onde reside a sua ex-esposa. Contudo, esta situação decorre da falta de coordenação entre os sistemas fiscais dos Estados-Membros e só pode ser resolvida pelo legislador comunitário.

35. À luz destas observações, concluo que a resposta à primeira questão prévia deve ser que o artigo 12.º CE não obsta a que um Estado-Membro recuse a um contribuinte residente na Alemanha o direito à dedução das prestações de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge residente na Áustria, ao passo que teria esse direito se este último ainda residisse na Alemanha com base nas disposições conjugadas do § 1a, n.º 1, alínea 1), e do § 10, n.º 1, alínea 1), da EStG.

B — *A segunda questão*

36. Em caso de resposta negativa a esta primeira questão prévia, o Bundesfinanzhof interroga seguidamente se é incompatível com o artigo 18.º, n.º 1, CE, que um Estado-Membro recuse a um contribuinte o direito à dedução das prestações de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge residente na Áustria, ao passo que teria esse direito caso este último ainda residisse na Alemanha.

37. E. Schempp entende que o artigo 18.º, n.º 1, CE garante, não apenas o direito de circular livremente e permanecer noutros Estados-Membros, mas ainda o direito de escolher o seu lugar de residência. Numa situação em que os pagamentos de pensões de alimentos não podem ser deduzidos do imposto sobre o rendimento quando o seu destinatário resida noutro Estado-Membro, tal pode constituir um entrave à saída deste último da Alemanha, provocando deste modo um entrave ao exercício dos seus direitos garantidos pelo artigo 18.º, n.º 1, CE. Esta pressão poderá ser muito concreta no momento de fixar o montante da pensão de alimentos, pois que a tal se procede tendo em conta as respectivas consequências fiscais.

38. Os Governos alemão e neerlandês e a Comissão entendem que a E. Schempp não foi de qualquer forma entravado o livre exercício dos seus direitos ao abrigo do artigo 18.º, n.º 1, CE em razão das disposições relevantes da EStG. A Comissão refere que, mesmo sendo esta disposição do Tratado entendida como comportando uma proibição geral das restrições à livre circulação no interior da União Europeia, a recusa das vantagens fiscais pretendidas por E. Schempp está suficientemente justificada pelas razões que expôs em resposta à primeira questão prévia.

39. Como anteriormente observei, o nexo entre as disposições da EStG em causa nos presentes autos e as liberdades garantidas pelo artigo 18.º, n.º 1, CE é um pouco ténue. É difícil de imaginar como poderão restringir a E. Schempp o exercício destes direitos. Apesar das alegações de E. Schempp, não impediram, de facto, que a sua ex-esposa fosse residir para outro Estado-Membro, o

qual, por princípio, não sujeita as prestações de alimentos pagas aos ex-cônjuges ao imposto sobre o rendimento, impondo-lhe desse modo uma desvantagem fiscal. Também não parece decorrer das peças dos autos que tenha inicialmente tentado persuadir a sua ex-esposa a ir residir para os Países Baixos, que tributa estas prestações, que teria assim podido deduzir do seu imposto sobre o rendimento.

40. Portanto, concluo que o artigo 18.º, n.º 1, CE não obsta a que um Estado-Membro recuse a um contribuinte, residente na Alemanha, o direito à dedução das prestações de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge, residente na Áustria, ao passo que a tal teria direito se este último ainda residisse na Alemanha, com base em disposições como as do § 1a, n.º 1, alínea 1), e do § 10, n.º 1, alínea 1), da EStG.

V — Conclusão

41. À luz das precedentes observações, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof:

1) Disposições nacionais como as do §1a, n.º 1, alínea 1), e do § 10, n.º 1, alínea 1), da Einkommensteuergesetz, nos termos das quais um contribuinte residente na Alemanha não tem direito à dedução das prestações de alimentos pagas ao ex-cônjuge residente na Áustria, ao passo que a tal teria direito se este último ainda residisse na Alemanha, não são incompatíveis com o artigo 12.º CE.

2) Disposições nacionais como as do §1a, n.º 1, alínea 1), e do § 10, n.º 1, alínea 1), da Einkommensteuergesetz, nos termos das quais um contribuinte residente na Alemanha não tem direito à dedução das prestações de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge residente na Áustria, ao passo que a tal teria direito se este último ainda residisse na Alemanha, não são incompatíveis com o artigo 18.º, n.º 1, do Tratado CE.