

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 14 de septiembre de 2006 *

En el asunto C-386/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 14 de julio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2004, en el procedimiento entre

Centro di Musicologia Walter Stauffer

y

Finanzamt München für Körperschaften,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet y U. Löhmus (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de octubre de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Centro di Musicologia Walter Stauffer, por el Sr. O. Thömmes, Rechtsanwalt;
- en nombre del Finanzamt München für Körperschaften, por el Sr. C. Anneser y la Sra. K. Schmid, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Tiemann y el Sr. U. Forsthoff, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, y los Sres. D. Moloney, BL, y K. Maguire, BL;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por P. Gentili, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. White, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. K. Gross y R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de diciembre de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación), 66 del Tratado CE (actualmente artículo 55 CE) y 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Centro di Musicologia Walter Stauffer, fundación de Derecho italiano (en lo sucesivo, «fundación») y el Finanzamt München for Körperschaften (en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la sujeción de determinados rendimientos al impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio de 1997.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), titulado «Nomenclatura de los movimientos de capitales contemplados en el artículo 1 de la Directiva», señala, en su introducción, lo siguiente:

«En la presente nomenclatura, los movimientos de capitales se clasifican según la naturaleza económica de los haberes y de los compromisos, expresados en la moneda nacional o en las divisas extranjeras, a [los] que se refieran.

Los movimientos de capitales enumerados en la presente nomenclatura abarcan:

- El conjunto de las operaciones necesarias para efectuar los movimientos de capitales: terminación y ejecución de la transacción y transferencias correspondientes a ella. La transacción se realiza normalmente entre residentes de distintos Estados miembros; sin embargo, a veces es una única persona la que efectúa movimientos de capitales en su propio nombre (tal es el caso, por ejemplo, de las transferencias de haberes de emigrantes).

- Las operaciones efectuadas por cualquier persona física o jurídica [...].

- El acceso del operador a todas las técnicas financieras disponibles en el mercado solicitado para realizar la operación. Por ejemplo, el concepto de adquisición de títulos y de otros instrumentos financieros no comprende únicamente las operaciones al contado sino todas las técnicas de negociación disponibles: operaciones a plazo, operaciones con opción o con garantía, operaciones de cambio contra otros activos, etc. [...].

- Las operaciones de liquidación o cesión de haberes constituidos, la repatriación del producto de esta liquidación [...] o el empleo en el mismo lugar del producto dentro de los límites establecidos por las obligaciones comunitarias.

- Las operaciones de reembolso de créditos o préstamos.

La presente nomenclatura no introduce un límite para la noción de movimiento de capitales, como lo demuestra la presencia de una rúbrica XIII — F “Otros movimientos de capitales: Varios”. Por lo tanto, en ningún caso podría interpretarse como una restricción del alcance del principio de la liberalización completa de los movimientos de capitales, tal como se define en el artículo 1 de la Directiva.».

- 4 Dicha nomenclatura comprende trece clases distintas de movimientos de capitales. La rúbrica II, titulada «Inversiones inmobiliarias», incluye:

«A. Inversiones inmobiliarias efectuadas en el territorio nacional por no residentes.

[...]»

Normativa nacional

- 5 Las disposiciones relevantes de la Ley de 1996 del impuesto sobre sociedades (Körperchaftsteuergesetz 1996; en lo sucesivo, «KStG») tienen el siguiente tenor:

«Artículo 2: Obligación real de contribuir

Están sujetos al impuesto sobre sociedades por obligación real:

1. Las entidades, asociaciones y masas patrimoniales que no tengan ni su sede de dirección ni su domicilio social en territorio alemán, en cuanto a las rentas que obtengan en Alemania [...].

Artículo 5: Exenciones

- 1) Estarán exentos del impuesto sobre sociedades:

[...]

9. Las entidades, asociaciones y masas patrimoniales que, con arreglo a sus estatutos, su escritura fundacional u otro tipo de escritura de constitución, y

de conformidad con su gestión efectiva, se dediquen de forma exclusiva e inmediata a la consecución de fines de utilidad pública, benéficos o religiosos (artículos 51 a 68 de la Abgabenordnung [Código Tributario alemán]; en lo sucesivo, «AO»). Si desarrollasen una actividad empresarial, ésta quedará excluida de la exención. La segunda frase no será aplicable a las explotaciones forestales autónomas.

2) Las exenciones del apartado 1 no se aplicarán a:

[...]

3. Los sujetos pasivos por obligación real, en el sentido del artículo 2, punto 1.

[...]

Artículo 8: Determinación de la renta

1) El concepto de renta y su forma de cálculo se regirán por lo dispuesto en la Einkommensteuergesetz [Ley alemana del impuesto sobre la renta] y en la presente Ley [...].»

- 6 Las disposiciones relevantes de la Ley de 1990 del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz 1990; en lo sucesivo «EStG») tienen el siguiente tenor:

«Artículo 21: Arrendamientos

1) Tendrán la consideración de rendimientos procedentes del arrendamiento:

1. Los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles, en particular de fincas, edificios, partes de edificios [...].

Artículo 49: Ingresos tributables por obligación real

- 1) Tendrán la consideración de ingresos obtenidos en territorio alemán a los efectos de la sujeción al impuesto sobre la renta por obligación real (artículo 1, apartado 4):

[...]

6. Los rendimientos procedentes del arrendamiento (artículo 21), en el supuesto de que el bien inmueble, el bien compuesto o los derechos estén ubicados en territorio alemán [...].»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

- 7 La fundación, cuya utilidad pública está reconocida con arreglo al Derecho italiano, es propietaria de un local de negocio en Múnich.

- 8 El Finanzamt sometió los rendimientos que la fundación percibe por el arrendamiento de ese local de negocio al impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio de 1997. La fundación no posee locales en Alemania para desarrollar sus actividades ni tampoco dispone de filiales. Una administradora alemana presta los servicios que se derivan del arrendamiento de dicho local de negocio.

- 9 Con arreglo a los estatutos en vigor durante el ejercicio controvertido, la fundación no tiene un fin lucrativo. La fundación persigue objetivos exclusivamente culturales, encaminados a la educación y formación, a través de la enseñanza de la construcción clásica de instrumentos de cuerda y de arco, de la historia de la música y de la musicología en general. La fundación puede conceder una o varias becas de ayuda al estudio que permiten a jóvenes suizos, preferentemente de Berna (Suiza), residir en Cremona (Italia) durante todo el período lectivo.

- 10 De las informaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente resulta que, durante el ejercicio controvertido, la fundación se dedicó a fines de utilidad pública en el sentido de los artículos 51 a 68 de la AO. Según dicho órgano jurisdiccional, la promoción de los intereses de la colectividad en el sentido del artículo 52 de la mencionada Ley no presupone que las medidas de fomento hayan de beneficiar a los nacionales alemanes. Por consiguiente, la fundación está exenta, en principio, del impuesto sobre sociedades en virtud del artículo 5, apartado 1, punto 9, primera frase, de la KStG, sin que pueda quedar sujeta al pago del impuesto por los

rendimientos percibidos con arreglo a las frases segunda y tercera de esa misma disposición, porque el arrendamiento no excede del marco de la gestión del patrimonio y, por lo tanto, no constituye una actividad empresarial de índole comercial en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la AO.

- 11 Sin embargo, dado que el domicilio y la sede de dirección de la fundación se encuentran en Italia, los rendimientos procedentes del arrendamiento que percibe en Alemania caen en el ámbito de la sujeción al impuesto por obligación real. De ello se desprende que debe aplicarse el artículo 5, apartado 2, punto 3, de la KStG, con arreglo al cual los contribuyentes sujetos al impuesto por obligación real no pueden acogerse a la exención fiscal, que se aplica en especial a las entidades que se dediquen de forma exclusiva e inmediata a la consecución de fines de utilidad pública. De esta disposición resulta que debido a la percepción de rendimientos en Alemania por el arrendamiento del local de negocio, la fundación quedó sujeta al impuesto sobre sociedades.
- 12 La fundación presentó una reclamación contra la liquidación del impuesto de 1997 alegando que, al tratarse de una fundación de utilidad pública reconocida, debió poder beneficiarse de la exención del impuesto, reclamación que fue desestimada. La fundación interpuso entonces un recurso, que no prosperó. Seguidamente, recurrió en casación ante el Bundesfinanzhof, que se pregunta si la exclusión de la exención fiscal de las personas jurídicas, prevista en el artículo 5, apartado 2, punto 3, del KStG, es conciliable con las exigencias del Derecho comunitario.
- 13 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contrario al artículo 52 en relación con el artículo 58, al artículo 59 en relación con los artículos 66 y 58, así como al artículo 73 B, todos ellos del Tratado CE, el hecho de que no esté exenta del impuesto sobre sociedades una fundación de utilidad pública sometida al Derecho privado de otro Estado miembro y sujeta al

impuesto en el territorio nacional por obligación real respecto de los rendimientos procedentes de un arrendamiento, a diferencia de una fundación de utilidad pública sujeta al impuesto en el territorio nacional por obligación personal que obtenga los mismos rendimientos?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 14 Mediante su cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta en esencia si las disposiciones del Tratado CE relativas al derecho de establecimiento, a la libre prestación de servicios y/o a la libre circulación de capitales se oponen a que un Estado miembro, que exime del impuesto sobre sociedades los ingresos procedentes de una arrendamiento percibidos en el territorio nacional por fundaciones de utilidad pública reconocida sujetas en principio al impuesto por obligación personal si están establecidas en dicho Estado, se niegue a conceder la misma exención a los ingresos del mismo tipo en favor de una fundación de Derecho privado de utilidad pública reconocida basándose en que, al estar establecida en otro Estado miembro, únicamente está sujeta al impuesto en su territorio por obligación real.
- 15 Con carácter preliminar, debe recordarse que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 14, y de 23 de febrero de 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 36).
- 16 Seguidamente, procede examinar si, habida cuenta de los hechos del presente asunto, la fundación puede invocar las normas que regulan el derecho de establecimiento, la libre prestación de servicios y/o la libre circulación de capitales.

- 17 La libertad de establecimiento, que el artículo 52 del Tratado reconoce a los nacionales comunitarios y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (sentencias de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 30 y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 29).
- 18 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de establecimiento, en el sentido del Tratado, es muy amplio, e implica la posibilidad de que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado de origen, y de que se beneficie de ello, favoreciendo así la interpenetración económica y social en el interior de la Comunidad en el ámbito de las actividades por cuenta propia (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 1974, *Reyners*, 2/74, Rec. p. 631, apartado 21, y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 25).
- 19 Sin embargo, para que puedan aplicarse las disposiciones relativas al derecho de establecimiento, es necesario que se garantice una presencia permanente en el Estado miembro de acogida y, en caso de adquisición y de posesión de bienes inmobiliarios, que la gestión de dichos bienes sea activa. Pues bien, de la descripción de los hechos realizada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la fundación no posee locales en Alemania para el ejercicio de sus actividades y que una administradora alemana presta los servicios que se derivan del arrendamiento de un bien inmobiliario.
- 20 Por consiguiente, procede concluir que las disposiciones que regulan la libertad de establecimiento no resultan aplicables en las circunstancias del litigio principal.

- 21 A continuación, procede determinar si la fundación puede invocar las disposiciones de los artículos 73 B y 73 G del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.
- 22 A este respecto, cabe señalar que el Tratado no define los conceptos de «movimientos de capitales» y de «pagos». No obstante, es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), la nomenclatura de los «movimientos de capitales» que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de la entrada en vigor de dichos artículos para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 16 de marzo de 1999, *Trummer y Mayer*, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 21; de 5 de marzo de 2002, *Reisch y otros*, C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. p. I-2157, apartado 30, y *Van Hilten-van der Heijden*, antes citada, apartado 39).
- 23 Ha quedado acreditado que la fundación, cuyo domicilio se encuentra en Italia, dispone en Múnich de un local de negocio que tiene cedido a un arrendatario. Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88//361 figuran, en la rúbrica II, titulada «Inversiones inmobiliarias», las inversiones inmobiliarias efectuadas en el territorio nacional por no residentes.
- 24 De las consideraciones anteriores resulta que tanto el hecho de ser propietario de dicho inmueble como el de explotarlo se enmarcan dentro de la libre circulación de capitales. Por consiguiente, no procede examinar si la fundación actúa como prestador de servicios.
- 25 A tenor del artículo 73 B del Tratado, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros.

- 26 Para determinar si una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, supone una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 73 B del Tratado, es preciso examinar si la aplicación de ésta produce un efecto restrictivo para las fundaciones de utilidad pública reconocida y establecidas en otros Estados miembros, en la medida en que no les concede, para las rentas procedentes de un arrendamiento en el territorio nacional, la exención a la que pueden acogerse las fundaciones del mismo tipo, sujetas en ese territorio al impuesto por obligación personal.
- 27 Pues bien, el hecho de que la exención fiscal de los rendimientos procedentes de un arrendamiento se aplique únicamente a las fundaciones de utilidad pública reconocida y sujetas al impuesto por obligación personal en el territorio alemán supone una desventaja para las fundaciones cuyo domicilio se encuentra en otro Estado miembro y puede constituir un obstáculo a la libre circulación de capitales y de pagos.
- 28 De lo antedicho resulta que una normativa como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 73 B del Tratado.
- 29 No obstante, es preciso examinar si tal restricción puede estar justificada con arreglo a las disposiciones del Tratado.
- 30 A este respecto, debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, el artículo 73 B 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 o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

- 31 Sin embargo, el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, debe ser objeto de interpretación restrictiva, no puede interpretarse en el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar donde residan o del Estado miembro en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado. En efecto, la excepción prevista en el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado se encuentra limitada a su vez por el artículo 73 D, apartado 3, de ese mismo Tratado que prevé que las disposiciones nacionales a las que hace referencia el apartado 1 de este artículo «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 73 B» (véase la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 28).
- 32 En consecuencia, procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, según la jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el asunto principal, que establece una distinción entre las fundaciones sujetas a impuesto por obligación personal y las que lo están por obligación real, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario y la eficacia de los controles fiscales (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 43, y Manninen, antes citada, apartado 29). Además, para que la diferencia de trato entre, por un lado, las fundaciones de utilidad pública reconocida y sujetas al impuesto por obligación personal en el territorio alemán y, por otro, las fundaciones del mismo tipo establecidas en otros Estados miembros resulte justificada, no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa controvertida.
- 33 El Finanzamt, así como los Gobiernos alemán y del Reino Unido alegan que una fundación de utilidad pública reconocida sujeta al impuesto por obligación personal y la demandante, que sólo está sujeta por obligación real por su condición de no residente, no se encuentran en una situación comparable.

- 34 Por una parte, mientras que la primera está integrada en la vida social alemana y tiene a su cargo cometidos que de otro modo habrían de ser asumidos por la colectividad o por las autoridades nacionales, lo que supondría una carga para el presupuesto estatal, las actividades de utilidad pública de la segunda, que son a la vez estatutarias y efectivas, afectan únicamente a las República Italiana y a la Confederación Suiza.
- 35 Por otra parte, los requisitos que permiten a los Estados miembros reconocer que una fundación es de utilidad pública, lo que supone la concesión de ventajas fiscales y otros privilegios, difieren de un Estado miembro a otro, en función de la percepción que cada uno de ellos tiene de la utilidad pública y del alcance que den al concepto de «utilidad pública». De ello resulta que una fundación que cumpla los requisitos establecidos en la legislación italiana no se encuentra en una situación comparable a la de una fundación que cumpla los requisitos fijados en la legislación alemana, puesto que es muy probable que en cada Estado miembro se exijan requisitos diferentes para el reconocimiento del estatuto de utilidad pública.
- 36 No puede acogerse ninguna de las alegaciones anteriores.
- 37 En primer lugar, si los Estados miembros tienen derecho a exigir la existencia de un vínculo suficientemente estrecho entre las fundaciones que reconocen de utilidad pública para la concesión de determinadas ventajas fiscales y las actividades que ejercen, de la resolución de remisión se desprende que la existencia o no de dicho vínculo es irrelevante para la solución del asunto principal.
- 38 En efecto, el artículo 52 de la AO reconoce que una entidad persigue fines de utilidad pública si su actividad está dirigida al fomento desinteresado de los intereses de la comunidad, con independencia de que dicha actividad se desarrolle en el territorio nacional o en el extranjero. El órgano jurisdiccional remitente indica que la promoción de los intereses de la colectividad con arreglo a la mencionada disposición no presupone que tales medidas de fomento beneficien a los nacionales de la República Federal de Alemania ni a sus habitantes.

- 39 En segundo lugar, es cierto que, como ha señalado el Abogado General en el punto 94 de sus conclusiones, el Derecho comunitario no impone a los Estados miembros la obligación de otorgar automáticamente el mismo reconocimiento en su territorio a las fundaciones extranjeras cuya utilidad pública haya sido reconocida en su Estado miembro de origen. En efecto, los Estados miembros disponen, a este respecto, de una facultad de apreciación que deben ejercer de conformidad con el Derecho comunitario (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-1385, apartado 23). Los Estados miembros son libres, en esas condiciones, de decidir qué intereses de la colectividad quieren promover, mediante la concesión de ventajas a asociaciones y a fundaciones que persiguen de manera desinteresada objetivos vinculados a dichos intereses.
- 40 No es menos cierto que, cuando una fundación cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, cuestión que ha de ser apreciada por las autoridades nacionales de ese Estado, incluidos los órganos jurisdiccionales, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en su territorio.
- 41 Pues bien, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente afirma que, durante el ejercicio controvertido, la fundación se dedicó a fines de utilidad pública en el sentido de los artículos 51 a 68 de la AO y que cumplía también los requisitos estatutarios para acogerse a la exención del impuesto sobre sociedades establecida en el artículo 5, apartado 1, punto 9, primera frase, de la KStG.
- 42 Por consiguiente, en circunstancias como las del asunto principal, el artículo 5, apartado 2, punto 3, de la KStG, lleva a tratar de forma distinta en función de su residencia a fundaciones que se encuentran en una situación objetivamente comparable. De ello resulta que esa medida fiscal no puede, en principio, constituir un trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, salvo que resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Verkooijen, apartado 46, y Manninen, apartado 29 y la sentencia de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, apartado 38).

- 43 Para justificar la diferencia de trato entre, por un lado, las fundaciones de utilidad pública reconocida y sujetas al impuesto por obligación personal en el territorio alemán, y, por otro, las que no están establecidas en dicho Estado miembro, se han aducido ante el Tribunal de Justicia una serie de fines que hacen referencia en particular al fomento de la cultura, a la formación y educación, a la eficacia de los controles fiscales, a la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional, a la necesidad de preservar la base imponible y a la lucha contra la criminalidad.
- 44 En primer lugar, el Finanzamt considera que el privilegio fiscal de las fundaciones nacionales que persiguen fines culturales es admisible con arreglo a los artículos 92, apartado 3, letra d), del Tratado CE [actualmente artículo 87 CE, apartado 3, letra d), tras su modificación] y 128 del Tratado CE (actualmente artículo 151 CE, tras su modificación), y que, por lo tanto, las normas que establecen excepciones aplicables a las fundaciones nacionales que persiguen exclusivamente objetivos educativos y de formación son compatibles con el Derecho comunitario.
- 45 Esta alegación no puede acogerse. Si bien determinados objetivos vinculados al fomento, a nivel nacional, de la cultura y de una formación de alto nivel pueden constituir razones imperiosas de interés general (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 1991, Comisión/Grecia, C-198/89, Rec. p. I-727 y de 13 de noviembre de 2003, Neri, C-153/02, Rec. p. I-13555, apartado 46), no es menos cierto que, a la luz de las informaciones de que dispone el Tribunal de Justicia, el régimen de exención fiscal controvertido no persigue tales objetivos ni constituye una ayuda, regulada en los artículos 92 y 93 del Tratado CE. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que el artículo 52 de la AO no presupone que la actividad de las fundaciones de utilidad pública reconocida beneficie a la colectividad nacional.
- 46 En segundo lugar, el Finanzamt, el Gobierno alemán, Irlanda y el Gobierno del Reino Unido sostienen que la normativa fiscal controvertida en el asunto principal está justificada en primer lugar por la dificultad de comprobar si una fundación de utilidad pública reconocida establecida en el extranjero persigue efectivamente los objetivos estatutarios conforme a la legislación nacional y, en segundo lugar, por la necesidad de controlar la gestión efectiva de dicha fundación.

- 47 El Tribunal de Justicia ha declarado, en varias ocasiones, que la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse, en particular, las sentencias de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral*, «Cassis de Dijon», 120/78, Rec. p. 649, apartado 8, y de 15 de mayo de 1997, *Futura Participation y Singer*, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 31).
- 48 Así, antes de conceder una exención fiscal a una fundación, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que le permitan comprobar, de manera clara y precisa, si ésta reúne los requisitos establecidos en la legislación nacional para acogerse a la exención y a controlar su gestión efectiva exigiendo, por ejemplo, la presentación de las cuentas anuales y de un informe de actividades. Es cierto que, en el caso de las fundaciones establecidas en otros Estados miembros, puede resultar más difícil realizar las comprobaciones necesarias. Sin embargo, se trata de meras dificultades administrativas que no son suficientes para justificar una negativa de las autoridades del Estado a conceder a dichas fundaciones las mismas exenciones fiscales que a las fundaciones del mismo tipo, en principio sometidas al impuesto por obligación personal en ese Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 29).
- 49 A este respecto, cabe recordar que nada impide a las autoridades fiscales de que se trate exigir a la fundación de utilidad pública reconocida que reclama la aplicación de la exención fiscal aportar los justificantes pertinentes que les permitan realizar las comprobaciones necesarias. Por otra parte, la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar tales pruebas (véase, en este sentido, la sentencia *Laboratoires Fournier*, antes citada, apartado 25).
- 50 Además, las autoridades fiscales de que se trate pueden dirigirse, en virtud de 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 (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), modificada por

la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30), a las autoridades de otro Estado miembro para obtener todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de un contribuyente, incluida la posibilidad de concederle una exención fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 26, y de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 42).

- 51 En tercer lugar, el Gobierno alemán alega que la exención del impuesto sobre sociedades concedida a las fundaciones no residentes por los rendimientos que obtienen de la gestión del patrimonio de que disponen en Alemania, menoscaba la coherencia del régimen fiscal nacional. A juicio de dicho Gobierno, la exención tiene por objeto suprimir una obligación fiscal en atención a las actividades que persiguen un interés público desarrolladas por las fundaciones de utilidad pública reconocida. En la medida en que éstas asumen directamente la responsabilidad del bien común, sustituyen al Estado, que, en contrapartida, puede conceder una ventaja fiscal sin incumplir su obligación de igualdad de trato.
- 52 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha admitido que la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario podía justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, y de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305, apartado 21).
- 53 No obstante, para que pueda acogerse una alegación basada en dicha justificación es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 58; de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 29; Vestergaard, antes citada, apartado 24; de 21 de noviembre de 2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 52).

- 54 Como se desprende de los apartados 21 a 23 de la sentencia Bachmann, antes citada, y 14 a 16 de la sentencia Comisión/Bélgica, antes citada, estas sentencias se basan en la apreciación de que en Derecho belga existía una relación directa entre la posibilidad del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de deducir las primas del seguro de los ingresos imposables y la imposición posterior de las sumas abonadas por los aseguradores a este mismo sujeto pasivo (sentencia Manninen, antes citada, apartado 42).
- 55 Sin embargo, no puede acogerse la alegación del Gobierno alemán encaminada a justificar la restricción a la libre circulación de capitales por la necesidad de garantizar la coherencia de su régimen fiscal.
- 56 En efecto, por una parte, a la ventaja fiscal consistente en la exención fiscal de los rendimientos procedentes de un arrendamiento no corresponde una carga que grave a las fundaciones en principio sujetas al impuesto por obligación personal. Dicho de otro modo, no existe un vínculo directo, desde el punto de vista del régimen tributario, entre esa exención y una compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado.
- 57 Por otra parte, si bien a primera vista puede parecer legítimo el deseo de reservar la exención fiscal a las fundaciones de utilidad pública reconocida que persigan objetivos políticos de dicho Estado miembro, no es menos cierto que, a la luz de las informaciones facilitadas al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 52 de la AO no presupone que las medidas de fomento beneficien a la colectividad nacional. Sobre esta base, dicho órgano jurisdiccional concluye que la fundación de que se trata en el asunto principal podría acogerse a la excepción, si, conservando los mismos objetivos, estableciera su domicilio en Alemania.
- 58 En cuarto lugar, el Gobierno alemán subraya que la negativa a conceder a las fundaciones sujetas por obligación real la exención fiscal está justificada por la necesidad de preservar la base imponible.

- 59 Es cierto que el reconocimiento del derecho a la exención del impuesto sobre sociedades en favor de las fundaciones de utilidad pública no residentes implicará para la República Federal de Alemania una reducción de sus ingresos fiscales procedentes del impuesto de sociedades. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (véanse, en este sentido, las sentencias Verkooijen, antes citada, apartado 59; de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 56; X e Y, antes citada, apartado 50, y Manninen, antes citada, apartado 49).
- 60 En quinto lugar, el Finanzamt y el Gobierno alemán mantuvieron en la vista que no se excluye que asociaciones criminales y organizaciones terroristas se amparen en el estatuto jurídico de fundación para blanquear dinero y transferir de manera ilegal fondos de un Estado miembro a otro.
- 61 Aun suponiendo que, al reservar la exención fiscal a las fundaciones de utilidad pública establecidas en el territorio nacional, las autoridades de un Estado miembro traten de luchar contra la criminalidad, no es menos cierto que una presunción de actividad criminal no puede basarse en la circunstancia de que una fundación esté establecida en otro Estado miembro. Por otra parte, excluir a dichas fundaciones de una exención fiscal, máxime cuando existen otros medios para controlar las cuentas y sus actividades, es una medida que va más allá de lo necesario para combatir la criminalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Gambelli y otros, C-243/01, Rec. p. I-13031, apartado 74).
- 62 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 73 B del Tratado, en relación con el artículo 73 D del Tratado, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro, que exime del impuesto sobre sociedades los rendimientos procedentes de un

arrendamiento percibidos en el territorio nacional por fundaciones de utilidad pública reconocida en principio sujetas al impuesto por obligación personal si están establecidas en ese Estado miembro, niegue la concesión de dicha exención en relación con rendimientos del mismo tipo a una fundación de Derecho privado de utilidad pública reconocida únicamente porque, al estar establecida en otro Estado miembro, sólo está sujeta al impuesto en su territorio por obligación real.

Costas

- ⁶³ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 73 B del Tratado CE, en relación con el artículo 73 D del Tratado, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro, que exime del impuesto sobre sociedades los rendimientos procedentes de un arrendamiento percibidos en el territorio nacional por fundaciones de utilidad pública reconocida en principio sujetas al impuesto por obligación personal si están establecidas en ese Estado miembro, niegue la concesión de dicha exención en relación con rendimientos del mismo tipo a una fundación de Derecho privado de utilidad pública reconocida únicamente porque, al estar establecida en otro Estado miembro, sólo está sujeta al impuesto en su territorio por obligación real.

Firmas