

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 27 de enero de 2009 *

En el asunto C-318/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 9 de julio de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de julio de 2007, en el procedimiento entre

Hein Persche

y

Finanzamt Lüdenscheid,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (Ponente), J.-C. Bonichot y T. von Danwitz, Presidentes de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris y E. Juhász, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado general: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de junio de 2008;

oídas las observaciones presentadas:

- en nombre del Finanzamt Lüdenscheid, por el Sr. H. Brandenburg, Leitender Ministerialrat;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. S. Spyropoulos, así como por las Sras. Z. Chatzipavlou e I. Pouli, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. J.-C. Gracia, G. de Bergues y J.-C. Niollet, en calidad de agentes;

- en nombre de Irlanda, por los Sres. D. O'Hagan y G. Hogan, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. E. Barrington, BL;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. I. Rao y el Sr. R. Hill, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;
- en nombre del Órgano de Vigilancia de la AELC, por el Sr. P. Bjørgan y la Sra. I. Hauger, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de octubre de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 CE a 58 CE.

- 2 Dicha petición se presentó en un litigio entre el Sr. Persche, asesor fiscal establecido en Alemania, y el Finanzamt Lüdenscheid (en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la deducibilidad fiscal de una donación en especie realizada en favor de un organismo de utilidad pública reconocida situado en Portugal.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 1, apartado 1, 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 e indirectos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), dispone:

«Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, de conformidad con lo dispuesto en la presente Directiva, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio [...]

- 4 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/779 establece:

«La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto. La autoridad competente del Estado requerido no estará obligada a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado peticionario no haya agotado sus propias fuentes

habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener las informaciones solicitadas sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado.»

Normativa nacional

- 5 En virtud del artículo 10b, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta alemana (Einkommensteuergesetz; en lo sucesivo, «EStG»), los contribuyentes podrán deducir del total de sus ingresos, como gastos excepcionales deducibles y dentro de ciertos límites, las entregas dinerarias que realicen para la promoción de fines benéficos, eclesiásticos, religiosos o científicos, así como de otros fines que hayan sido reconocidos de utilidad pública. En virtud del apartado 3 del mismo artículo, tal deducibilidad es también aplicable a las donaciones en especie.
- 6 Según el artículo 49 del Reglamento por el que se desarrolla la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung; en lo sucesivo, «EStDV»), las donaciones sólo se pueden deducir si el beneficiario es una persona jurídica nacional de Derecho público, un organismo nacional público o una entidad, asociación de personas o una masa patrimonial en el sentido del artículo 5, apartado 1, punto 9, de la Ley del impuesto de sociedades (Körperschaftsteuergesetz; en lo sucesivo, «KStG»). Esta última disposición define la totalidad de los organismos (personas jurídicas, asociaciones de personas y masas patrimoniales) que están exentos del impuesto sobre sociedades, es decir, aquellos organismos que, según sus estatutos y su gestión efectiva, se orienten exclusiva y directamente a fines de utilidad pública, benéficos o eclesiásticos. Sin embargo, en virtud del artículo 5, apartado 2, punto 2, de la KStG, dicha exención se aplica únicamente a los organismos establecidos en territorio alemán.

- 7 Con arreglo al artículo 50, apartado 1, del EStDV, las donaciones a que se refiere el artículo 10b de la EStG —sin perjuicio de la normativa especial aplicable a los donativos de hasta 100 euros— sólo se pueden deducir si se justifican mediante el correspondiente impreso oficial extendido por el organismo beneficiario. A efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta del donante, dicho impreso constituye prueba suficiente de que el beneficiario de la donación cumple los requisitos establecidos en la ley. Por lo tanto, la administración tributaria competente para la liquidación del impuesto del donante no tiene que controlar si el organismo beneficiario respeta las exigencias que dan derecho a la exención del impuesto de sociedades.
- 8 Los artículos 51 a 68 de la Ley general tributaria (Abgabenordnung; en lo sucesivo, «AO») especifican los fines que debe perseguir un organismo y la manera como debe hacerlo para poder acogerse a la exención fiscal.
- 9 Según el artículo 52, apartados 1 y 2, punto 2, de la AO, un organismo desarrolla su actividad con fines de utilidad pública cuando el objetivo de tal actividad sea promover los intereses de la colectividad, en particular, mediante la asistencia a la infancia y a los ancianos. De conformidad con el artículo 55, apartado 1, puntos 1 y 5, de la AO, el organismo debe actuar de manera desinteresada, lo que significa, por ejemplo, que ha de emplear sus medios en su momento y exclusivamente para alcanzar fines fiscalmente favorecidos, y no en provecho de sus miembros. A tenor del artículo 59 de la AO, tal organismo puede disfrutar de ventajas fiscales únicamente si consta en sus estatutos que persigue exclusiva y directamente fines que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 52 a 55 de la AO.
- 10 En virtud del artículo 63, apartado 3, de la AO, corresponde a tal organismo demostrar, mediante una contabilidad regular de sus ingresos y gastos, que su actividad se realiza efectivamente con la perspectiva de alcanzar exclusiva y directamente fines fiscalmente favorecidos. En caso de donaciones en especie, el artículo 50, apartado 4, segunda frase, de la EStDV obliga al organismo beneficiario a conservar los documentos justificativos del valor de la donación que declare.

- 11 Con arreglo a los artículos 193 y siguientes de la AO, la cuestión de si la gestión efectiva del organismo es conforme con sus estatutos y de si se emplean sus recursos de manera desinteresada y en tiempo oportuno se puede comprobar mediante una inspección *in situ*. Si el organismo cumple los requisitos para la exención fiscal, estará autorizado a extender certificados por las donaciones percibidas, en el impreso oficial previsto a tal fin. En el caso de que un organismo cumplimente un certificado relativo a una donación de manera inexacta, ya sea dolosamente o de un modo manifiestamente negligente, es responsable de la consiguiente pérdida de ingresos fiscales, como se deduce del artículo 10b, apartado 4, segunda frase, de la EStG.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 12 En su declaración del impuesto sobre la renta de 2003, el Sr. Persche solicitó la deducción, como gasto excepcional deducible, de una donación en especie —consistente en ropa de cama y baño, andadores y automóviles en miniatura para niños— que había realizado en favor del Centro Popular de Lagoa (Portugal; en lo sucesivo, «centro»), por un valor total de 18.180 euros. Según parece, dicho centro es una residencia de ancianos a la que se halla vinculado un hogar infantil y está situado en una localidad en la que el recurrente del litigio principal posee un inmueble.
- 13 El Sr. Persche adjuntó a su declaración fiscal un documento fechado el 31 de julio de 2003 en el que el centro confirma la recepción de la donación, así como una declaración del Director del Centro Distrital de Solidariedade e Segurança Social de Faro (Portugal), de 21 de marzo de 2001, por la que se certificaba que dicho centro había sido registrado en 1982 en la Direcção Geral de Acção Social como institución privada de solidaridad social y que, por ello, tiene derecho a todas las exenciones y beneficios fiscales que la ley portuguesa concede a los organismos de utilidad pública. Según el recurrente del litigio principal, el comprobante original de la donación es suficiente en el Derecho portugués para tener derecho a una deducción fiscal.

- 14 El Finanzamt denegó la deducción solicitada en su liquidación para el año 2003. Igualmente desestimó por infundada la reclamación presentada contra dicha liquidación por el recurrente del litigio principal. Tampoco prosperó el recurso que éste interpuso ante el Finanzgericht Münster. Posteriormente, el recurrente del litigio principal presentó un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.
- 15 En su resolución de remisión, este último órgano jurisdiccional observa que el Finanzamt debió denegar la deducción de la donación de que se trata toda vez que, a la luz del Derecho alemán, el beneficiario de la donación no estaba establecido en Alemania y el contribuyente no había presentado ningún comprobante relativo a dicha donación en debida forma. No obstante, dicho órgano jurisdiccional se plantea el interrogante de si una donación en especie consistente en bienes de uso cotidiano está comprendida en el ámbito de aplicación de los artículos 56 CE a 58 CE y, de ser así, si estos artículos se oponen a que un Estado miembro sólo permita la deducción fiscal de este tipo de donaciones cuando el beneficiario esté domiciliado en el territorio nacional.
- 16 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en su sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203), el Tribunal de Justicia reconoció que corresponde a los Estados miembros decidir qué intereses de la colectividad quieren promover mediante la concesión de ventajas fiscales, reproduciendo la opinión del juez remitente en dicho asunto, según la cual la promoción de dichos intereses, en el sentido del artículo 52 de la AO, no implica que estas medidas de fomento deban redundar en beneficio de los nacionales alemanes o de los residentes en Alemania. Sin embargo, en el asunto que se examina en el procedimiento principal, el órgano jurisdiccional remitente precisa que esta tesis es controvertida en Derecho alemán.
- 17 Recuerda a renglón seguido que, en el apartado 49 de su sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró que la necesidad de que un Estado miembro compruebe que se cumplen los requisitos a los que está sujeta la concesión de una exención fiscal a una fundación no justifica la negativa de tal exención cuando la fundación está establecida en otro Estado miembro, en la medida en que las autoridades fiscales del primer Estado miembro pueden exigir a dicha fundación la aportación de todos los justificantes pertinentes. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, según la jurisprudencia del Bundesverfassungsgericht, el principio de igualdad de trato fiscal impide que se haga depender la

liquidación de un impuesto sólo de la declaración y de los datos que proporcione el contribuyente, al tiempo que exige que el trámite de declaración pueda verse completado mediante verificaciones *in situ*.

- 18 En este contexto, el referido órgano jurisdiccional remitente se pregunta, por un lado, si la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 puede obligar a las autoridades del Estado miembro de establecimiento del organismo de que se trate a efectuar una verificación *in situ* y, por otro, aun cuando fuera posible, si, en situaciones como las del asunto principal, no sería contrario al principio de proporcionalidad exigir que las autoridades fiscales alemanas llevaran a cabo controles sobre la naturaleza de los organismos beneficiarios con el fin de determinar la deducibilidad fiscal de las donaciones que se realizan a su favor, cualquiera que sea el valor de tales donaciones.
- 19 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Están sujetas al principio de libre circulación de capitales (artículo 56 CE) las donaciones en especie que, en forma de bienes de uso cotidiano, dirijan los nacionales de un Estado miembro a organismos que tengan su sede en otro Estado miembro y que, según el Derecho de este último, sean reconocidos como organismos de utilidad pública?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, teniendo en cuenta la obligación que incumbe a las autoridades fiscales de verificar las declaraciones del contribuyente, así como el principio de proporcionalidad (artículo 5 CE, párrafo tercero), ¿es contrario al principio de libre circulación de capitales (artículo 56 CE) el que, según el Derecho de un Estado miembro, solamente gocen de beneficios fiscales las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública si éstos están domiciliados en este Estado miembro?

- 3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿obliga la Directiva 77/799 a las autoridades fiscales de un Estado miembro a reclamar la ayuda de otro Estado miembro para aclarar hechos acaecidos en este último o es posible imponer al contribuyente, según las normas de procedimiento de su Estado miembro, la carga de la prueba de los hechos sucedidos en el extranjero (carga objetiva de la prueba)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

²⁰ Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si cuando un contribuyente solicita en un Estado miembro la deducción fiscal de donaciones realizadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, tales donaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales, aunque se efectúen en especie en forma de bienes de uso cotidiano.

²¹ En sus observaciones, el Finanzamt, los Gobiernos alemán, español y francés e Irlanda alegan que dichas disposiciones sólo se refieren a movimientos de capitales realizados en el ejercicio de una actividad económica y no a las donaciones dirigidas con fines altruistas a organismos gestionados de manera desinteresada, cuyas actividades no deben efectuarse con ánimo de lucro. Por su parte, el Gobierno griego estima que la transmisión, sin fines de inversión, de bienes de uso cotidiano que no constituyen medios de pago se inscribe exclusivamente en el ámbito de la libre circulación de mercancías.

- 22 Por otro lado, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Órgano de Vigilancia de la AELC consideran que las donaciones en especie efectuadas en favor de organismos de utilidad pública establecidos en un Estado miembro que no sea el de tributación del donante están comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 56 CE a 58 CE.
- 23 Debe recordarse que el artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros.
- 24 Al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), aunque ésta fuera 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), entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39; Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 22, y de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 38). Pues bien, las donaciones y las dotaciones figuran bajo la rúbrica XI, «Movimientos de capitales de carácter personal», del anexo I de la Directiva 88/361.
- 25 Cuando un contribuyente de un Estado miembro solicita la deducción fiscal de una suma que refleja el valor de donaciones realizadas en favor de terceros residentes en otro Estado miembro, para determinar si la normativa nacional de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, no resulta pertinente dilucidar si las donaciones subyacentes se han efectuado en dinero o en especie.

- 26 En efecto, el hecho de que bajo la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, se incluyan las sucesiones y los legados demuestra que, para determinar si el trato fiscal que dispensa un Estado miembro a determinadas operaciones está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales, no procede distinguir entre las operaciones efectuadas en dinero y las realizadas en especie. Así, el Tribunal de Justicia ha recordado que las sucesiones suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante o, en otras palabras, una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes y derechos que integran ese caudal (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Van Hilten-van der Heijden, apartado 42, y Eckelkamp, apartado 39). De ello se deduce que una normativa fiscal nacional puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de los artículos 56 CE a 58 CE aunque se refiera a la transmisión de un patrimonio que puede comprender tanto cantidades de dinero como bienes muebles e inmuebles.
- 27 Por consiguiente, a semejanza del impuesto que grava las sucesiones, el trato fiscal dispensado a las donaciones en dinero o en especie está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que los elementos constitutivos de las operaciones de que se trate se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Eckelkamp, antes citada, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 28 En cuanto a si, como sostiene el Gobierno griego, la donación de bienes de consumo debe inscribirse más bien en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías, debe recordarse que, según una jurisprudencia actualmente muy consolidada, para determinar si una normativa nacional está comprendida en una u otra de las libertades, procede tomar en consideración el objeto de la normativa de que se trate (véase, en particular, la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 22 y jurisprudencia citada).
- 29 A este respecto, baste señalar que la normativa nacional controvertida en el asunto principal excluye la deducibilidad de las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otros Estados miembros independientemente de si tales donaciones se realizan en dinero o en especie y, en el caso de una donación en especie, del lugar de compra de los bienes donados. Por lo tanto, en modo alguno resulta del objeto de dicha normativa que se halle comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del

Tratado relativas a la libre circulación de mercancías, en vez de en el correspondiente a las relativas a la libre circulación de capitales.

- 30 En consecuencia, debe responderse a la primera cuestión prejudicial que, cuando un contribuyente solicita en un Estado miembro la deducción fiscal de donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, tales donaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, aunque se efectúen en especie en forma de bienes de uso cotidiano.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

- 31 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el artículo 56 CE se opone a una normativa de un Estado miembro que reserva el beneficio de la deducción fiscal a las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública establecidos en el territorio nacional, habida cuenta de que las autoridades fiscales de ese Estado miembro deben poder comprobar la declaración del contribuyente y no pueden verse obligadas a actuar en infracción del principio de proporcionalidad. Se pregunta, en este contexto, si la Directiva 77/799 obliga a dichas autoridades fiscales a reclamar la ayuda de las autoridades competentes del Estado miembro de establecimiento del organismo beneficiario para obtener la información necesaria o si, en cambio, las autoridades fiscales referidas pueden exigir del contribuyente que aporte directamente todas las pruebas necesarias.

- 32 A este respecto, el Finanzamt, los Gobiernos alemán, español y francés, así como Irlanda y el Gobierno del Reino Unido, alegan que no va en contra de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales el hecho de que un Estado miembro establezca la deducibilidad fiscal de donaciones únicamente cuando éstas redundan en beneficio de organismos sitos en su territorio. Puntualizan, en primer lugar, que los organismos de utilidad pública nacionales y los establecidos en el extranjero no se encuentran en una situación comparable en el sentido del artículo 58 CE, apartado 1, letra a). Además, sostienen que la limitación de ventajas

fiscales a las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública nacionales está justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

- 33 Los Gobiernos alemán y del Reino Unido consideran que, en las donaciones efectuadas por los contribuyentes en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, el Estado miembro de tributación del donante (en lo sucesivo, «Estado miembro del donante») no está obligado a recabar la información necesaria para su tributación ni por sus propios medios ni a través del mecanismo de asistencia mutua previsto en la Directiva 77/799.
- 34 Según el Gobierno alemán, Irlanda y el Gobierno del Reino Unido, en todo caso, contradice el principio de proporcionalidad el que se obligue al Estado miembro del donante a comprobar o a hacer comprobar el cumplimiento de los requisitos impuestos a los organismos de utilidad pública por cada donación que dirijan los contribuyentes a organismos situados en otro o en otros Estados miembros, cualquiera que sea el valor de la donación o de las donaciones efectuadas.
- 35 En cambio, la Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC consideran que la normativa nacional controvertida en el asunto principal restringe la libre circulación de capitales, sin que esta restricción pueda estar justificada por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales.
- 36 Según la Comisión, aunque, de por sí, la Directiva 77/799 no obliga a ningún Estado miembro a reclamar la ayuda de otro Estado miembro para informarle sobre un hecho cuyos elementos están situados en ese otro Estado miembro, no obstante, dicho primer Estado estará obligado, en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE, a utilizar las posibilidades que ofrece la referida Directiva para excluir que las situaciones transfronterizas reciban un trato menos favorable que el reservado a las situaciones puramente nacionales. El Órgano de Vigilancia de la AELC, por su parte, considera que, aun cuando pueda obligarse al contribuyente que solicita una ventaja fiscal a aportar las

pruebas necesarias, las autoridades fiscales no pueden denegar tal ventaja por albergar dudas en cuanto a la autenticidad de la información facilitada sin haber utilizado los demás medios disponibles para obtener o comprobar dicha información.

37 En el caso de autos, la legislación alemana establece la deducción fiscal de las donaciones entregadas a organismos de utilidad pública situados en Alemania en los que concurran los demás requisitos establecidos en dicha legislación, excluyendo tal ventaja fiscal respecto a las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro en el que se haya reconocido su utilidad pública.

38 Como ha señalado el Abogado General en los puntos 47 y 48 de sus conclusiones, en la medida en que la posibilidad de obtener una deducción fiscal puede influir significativamente en la actitud del donante, la no deducibilidad en Alemania de las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública reconocida cuando están establecidos en otros Estados miembros puede afectar a la disposición de los contribuyentes alemanes a efectuar donaciones en su favor.

39 Por consiguiente, tal normativa supone una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE.

40 Es cierto que, en virtud del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), el artículo 56 CE se aplica sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a establecer en su Derecho fiscal una distinción entre los contribuyentes cuya situación difiera con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

- 41 No obstante, procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 58 CE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. En efecto, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el asunto principal, que establece una distinción entre los organismos nacionales y los establecidos en otro Estado miembro, 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 eficacia de los controles fiscales. 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 (véase, en este sentido, la sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, antes citada, apartado 32 y jurisprudencia citada).

Sobre el carácter comparable de los organismos nacionales de utilidad pública reconocida y los establecidos en otro Estado miembro

- 42 Los Gobiernos alemán, español y francés, así como Irlanda y el Gobierno del Reino Unido, observan que las donaciones dirigidas a organismos nacionales y las realizadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro no son comparables en la medida en que los Estados miembros interesados, por una parte, pueden aplicar conceptos de beneficencia y requisitos para el reconocimiento de obras benéficas distintos y que, por otra, sólo pueden verificar que se respetan las exigencias que imponen en relación con los organismos nacionales. Los Gobiernos alemán, español y francés agregan que, si un Estado miembro renuncia a percibir determinados ingresos fiscales eximiendo las donaciones realizadas en favor de los organismos de utilidad pública situados en su territorio, ello se debe a que tales organismos lo liberan de efectuar determinados cometidos de utilidad pública que, de otro modo, debería cumplir mediante la pertinente utilización de ingresos fiscales.
- 43 En primer lugar, debe señalarse que incumbe a cada Estado miembro determinar si, para estimular determinadas actividades de utilidad pública reconocida, establece ventajas fiscales en favor tanto de los organismos privados o públicos que se ocupan de tales actividades como de los contribuyentes que les entregan donaciones.

44 Si bien es legítimo que un Estado miembro reserve la concesión de ventajas fiscales a los organismos que persigan algunos de sus objetivos de utilidad pública (véase, en este sentido, la sentencia Centro di Musiocologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 57), ningún Estado miembro puede, no obstante, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio, cuyas actividades puedan, por lo tanto, liberarlo de algunas de sus responsabilidades.

45 Es cierto que, al incitar a los contribuyentes, mediante la perspectiva de una deducción fiscal de las donaciones realizadas en favor de los organismos de utilidad pública reconocida, a sostener las actividades de éstos, un Estado miembro anima a tales organismos a desarrollar actividades de utilidad pública de las que normalmente se encarga o puede encargarse directamente. Por lo tanto, no puede descartarse que una normativa nacional que establezca la deducibilidad fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública pueda estimular a tales organismos a sustituir a las autoridades públicas en la asunción de determinadas responsabilidades, ni que tal asunción pueda redundar en una reducción de los gastos del Estado miembro de que se trate que pueda compensar, al menos parcialmente, la disminución de sus ingresos fiscales que supone la deducibilidad de las donaciones.

46 Sin embargo, esto no significa que un Estado miembro pueda instaurar una diferencia de trato, en materia de deducibilidad fiscal de donaciones, entre los organismos nacionales de utilidad pública reconocida y los establecidos en otro Estado miembro basándose en que las donaciones efectuadas en favor de éstos, aunque sus actividades se inscriban dentro de los objetivos de la legislación del primer Estado miembro, no pueden llevar a tal compensación presupuestaria. En efecto, de una reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 59; véanse, por analogía, en lo que atañe a la libre prestación de servicios, las sentencias de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 56, y de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartado 77).

47 En cambio, los Estados miembros están facultados para aplicar, en el marco de su normativa en materia de deducibilidad fiscal de donaciones, un trato diferente a los organismos nacionales de utilidad pública reconocida y a los establecidos en otros Estados miembros cuando estos últimos persigan objetivos que no sean los que propugna su propia legislación.

48 En efecto, como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, antes citada (apartado 39), el Derecho comunitario no impone a los Estados miembros la obligación de otorgar automáticamente el mismo reconocimiento en su territorio a los organismos extranjeros cuya utilidad pública haya sido reconocida en su Estado miembro de origen. A este respecto, los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación que deben ejercer conforme al Derecho comunitario. En estas circunstancias, son libres de definir qué intereses de la colectividad quieren promover, mediante la concesión de ventajas a asociaciones y a organismos que persiguen de manera desinteresada objetivos vinculados a dichos intereses y cumplen las exigencias relativas a la ejecución de tales objetivos.

49 Sin embargo, cuando un organismo cuya utilidad pública haya 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, de manera que su utilidad pública podría ser reconocida en este último Estado miembro —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 tal organismo el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecido en el territorio de tal Estado (véase, en este sentido, la sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, antes citada, apartado 40; véase, por analogía, en lo que atañe a la libre prestación de servicios, la sentencia *Schwarz y Goodjes-Schwarz*, antes citada, apartado 81).

50 En efecto, contrariamente a lo que sostienen al respecto los Gobiernos que han presentado observaciones, un organismo establecido en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos a tal fin por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra, con respecto a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de utilidad pública de

que se trate, en una situación comparable a la de los organismos de utilidad pública reconocida que se hallen establecidos en el Estado miembro mencionado en último lugar.

Sobre la justificación relativa a la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales

- 51 Procede señalar que, contrariamente a lo que sostienen los Gobiernos que han presentado observaciones, la exclusión de la deducibilidad fiscal de donaciones entregadas a organismos establecidos en un Estado miembro que no sea el del donante, donde su utilidad pública haya sido reconocida, no puede estar justificada por la dificultad que supone para el Estado miembro del donante verificar si tales organismos cumplen efectivamente los objetivos estatutarios a efectos de la normativa nacional, ni tampoco por la necesidad de controlar la gestión efectiva de dichos organismos.
- 52 Es cierto que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. No obstante, para poder estar justificada, una medida restrictiva debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartados 55 y 56 y jurisprudencia citada).
- 53 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha considerado que no puede excluirse *a priori* que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos realizados en otros Estados miembros (sentencias de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 20, y de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 25).

54 En efecto, nada impide a las autoridades tributarias de que se trate exigir al contribuyente que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de deducibilidad de gastos previstos en la normativa de que se trate y, por consiguiente, si procede practicar la deducción solicitada (véanse, en este sentido, la sentencias Danner, antes citada, apartado 50, y de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 43).

55 Con respecto a los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada (apartado 48), antes de conceder una exención fiscal a un organismo establecido en otro Estado miembro y cuya utilidad pública ha sido reconocida en él, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que le permitan comprobar, de manera clara y precisa, si ese organismo reúne los requisitos establecidos en la legislación nacional para acogerse a la exención y a controlar su gestión efectiva sobre la base, por ejemplo, de la presentación de las cuentas anuales y de un informe de actividades. Los posibles inconvenientes administrativos que se derivan del hecho de que tales organismos estén establecidos en otro Estado miembro no son suficientes para justificar la negativa de las autoridades del Estado de que se trate a conceder a dichos organismos las mismas exenciones fiscales que a los organismos nacionales del mismo tipo.

56 Lo mismo cabe afirmar en el caso de un contribuyente que solicita en un Estado miembro la deducción fiscal de una donación hecha en favor de un organismo establecido en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, aunque, en tal situación, a diferencia de lo que ocurría en el asunto que culminó con la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, el contribuyente del que las autoridades fiscales deben obtener la información necesaria no sea el organismo beneficiario de la donación, sino el propio donante.

57 Si bien es cierto que, contrariamente a tal organismo beneficiario, el donante no dispone personalmente de toda la información necesaria para que las autoridades fiscales comprueben si ese organismo cumple los requisitos exigidos por la normativa nacional para la concesión de ventajas fiscales, en particular, las relativas a la forma como se gestionarán los fondos entregados, es normalmente posible que un donante obtenga de dicho organismo documentos que pueden confirmar el importe y la

naturaleza de la donación realizada, identificar los objetivos perseguidos por este organismo, y certificar la regularidad de la gestión de las donaciones que le hayan sido hechas en años anteriores.

- 58 A este respecto, no pueden carecer de pertinencia los certificados expedidos por un organismo que, en su Estado miembro de establecimiento, cumple los requisitos establecidos por la legislación de ese Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales, en particular, cuando tal legislación somete a idénticos requisitos la concesión de ventajas fiscales cuya finalidad sea estimular actividades de utilidad pública.
- 59 En cuanto a la carga administrativa que la preparación de tales documentos puede implicar para los organismos de que se trate, baste señalar que incumbe a tales organismos decidir si consideran oportuno invertir recursos en la confección, la distribución y, en su caso, la traducción de documentos destinados a los donantes establecidos en otros Estados miembros que deseen obtener en ellos ventajas fiscales.
- 60 En la medida en que nada impide que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación exijan la presentación de los justificantes pertinentes a un contribuyente que desee obtener la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, ese Estado miembro de tributación no puede invocar la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales para justificar una normativa nacional que impida absolutamente al contribuyente aportar tales pruebas.
- 61 Además, en virtud de la Directiva 77/799, las autoridades fiscales competentes pueden dirigirse a las autoridades de otro Estado miembro para obtener toda información que resulte necesaria para la correcta liquidación del impuesto de un contribuyente (sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 50). En efecto, con el fin de prevenir el fraude fiscal, dicha Directiva dispone que las administraciones fiscales nacionales tienen la facultad de solicitar aquella información que no puedan obtener por sí mismas (sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 32).

62 Contrariamente a lo que sostienen Irlanda y el Gobierno del Reino Unido, la solicitud de información que dirijan las autoridades fiscales de un Estado miembro en relación con un organismo establecido en otro Estado miembro, para poder determinar si una donación efectuada en favor de ese organismo puede gozar de una ventaja fiscal, en modo alguno se halla fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 77/799. En efecto, la información cuya comunicación pueden solicitar las autoridades competentes de un Estado miembro con arreglo a la Directiva 77/799 es toda aquella que les parezca necesaria para determinar, con respecto a la legislación que ellas mismas han de aplicar, la cuota correcta del impuesto (sentencia *Twoh International*, antes citada, apartado 36). Pues bien, la información solicitada para completar la que haya facilitado el contribuyente a las autoridades fiscales de un Estado miembro con miras a la obtención de una ventaja fiscal es necesaria para la correcta liquidación del impuesto sobre la renta por las autoridades competentes de los Estados miembros de que se trate en relación con un caso concreto, en el sentido de los artículos 1, apartado 1, y 2, apartado 1, de la Directiva 77/799.

63 No obstante, la Directiva 77/799 en modo alguno afecta a la competencia de las autoridades competentes del Estado miembro del donante para apreciar concretamente si se cumplen los requisitos a los que su legislación supedita la concesión de una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia *Twoh International*, antes citada, apartado 36). Por lo tanto, en relación con un organismo establecido en un Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, el Estado miembro del donante debe dispensar un trato fiscal idéntico al aplicado a las donaciones hechas en favor de los organismos nacionales únicamente si ese organismo cumple los requisitos establecidos en la legislación de este último Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales, entre los que figura la exigencia de que los objetivos perseguidos sean idénticos a los promovidos por la normativa fiscal de dicho Estado miembro. Incumbe a las autoridades nacionales competentes, incluidos los órganos jurisdiccionales, comprobar si, con arreglo a las normas del Derecho nacional, se ha aportado la prueba de que se respetan los requisitos establecidos por ese Estado miembro para la concesión de la ventaja fiscal de que se trate.

64 Además, la Directiva 77/799 no exige que el Estado miembro del donante utilice el mecanismo de asistencia mutua previsto en dicha Directiva cada vez que la información facilitada por el donante no sea suficiente para verificar si el organismo beneficiario cumple los requisitos establecidos por la normativa nacional para la concesión de ventajas fiscales.

65 En efecto, dado que la Directiva 77/799 establece la facultad de las administraciones tributarias nacionales de solicitar la información que no puedan obtener por sí mismas, el Tribunal de Justicia ha señalado que la referencia, en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799, al termino «podrá» muestra que, si bien dichas administraciones pueden solicitar información a la autoridad competente de otro Estado miembro, esta solicitud no tiene de ningún modo carácter obligatorio. Corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta información relativa a las transacciones efectuadas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si dichos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro (sentencia Twoh International, antes citada, apartado 32).

66 Por último, un Estado miembro tampoco puede excluir la concesión de ventajas fiscales por las donaciones efectuadas en favor de un organismo establecido en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, por el mero hecho de que, en relación con tales organismos, las autoridades fiscales del primer Estado miembro no tengan la posibilidad de comprobar *in situ* que se cumplen las exigencias que establece su normativa fiscal.

67 En efecto, como ha explicado el Gobierno alemán en el acto de la vista, incluso en relación con los organismos de utilidad pública nacionales no se requiere normalmente ninguna verificación *in situ* en la medida en que, con carácter general, el control del cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa nacional se efectúa mediante la comprobación de la información facilitada por tales organismos.

68 Además, cuando el Estado miembro de establecimiento del organismo beneficiario disponga de un sistema de ventajas fiscales cuyo objetivo sea sostener las actividades de los organismos de utilidad pública reconocida, bastará normalmente que el otro Estado miembro informe al Estado miembro del donante, en el marco de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799, del objeto y de los mecanismos de control a los que están sujetos tales organismos para que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación puedan identificar, de una manera suficientemente precisa, la información complementaria que necesitan para comprobar si el organismo beneficiario cumple los requisitos establecidos por la legislación nacional para la concesión de ventajas fiscales.

- 69 Por otra parte, en el supuesto de que la comprobación de los datos proporcionados por el contribuyente resulte difícil, especialmente debido a los límites al intercambio de información previstos en el artículo 8 de la Directiva 77/799, nada impide que las autoridades fiscales interesadas denieguen la deducción solicitada de no aportarse las pruebas que consideren necesarias para la correcta liquidación del impuesto (véase, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 20; de 11 de octubre de 2007, *ELISA*, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 95, y *A*, antes citada, apartado 58).
- 70 En relación con los organismos de utilidad pública situados en un país tercero, proceder agregar que, en principio, el Estado miembro de tributación está facultado para denegar la concesión de tal ventaja fiscal si resulta imposible obtener la información necesaria de ese país, en el caso, en particular, de que dicho país tercero no haya contraído ninguna obligación convencional de proporcionar información (véase, en este sentido, la sentencia *A*, antes citada, apartado 63).
- 71 En estas circunstancias, no puede acogerse la alegación del Gobierno alemán, de Irlanda y del Gobierno del Reino Unido de que es contrario al principio de proporcionalidad obligar al Estado miembro del donante a comprobar o hacer comprobar, cuando un contribuyente solicita la deducción de las donaciones que ha efectuado en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, el cumplimiento de los requisitos impuestos a los organismos de utilidad pública nacionales.
- 72 Por consiguiente, debe responderse a las cuestiones segunda y tercera que el artículo 56 CE se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en lo que se refiere a las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública reconocida, sólo se concede la deducción fiscal en relación con las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en el territorio nacional, sin posibilidad alguna de que el contribuyente demuestre que las donaciones entregadas a un organismo establecido en otro Estado miembro cumplen los requisitos establecidos en dicha normativa para la concesión de tal beneficio.

Costas

73 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 (Gran Sala) declara:

- 1) **Cuando un contribuyente solicita en un Estado miembro la deducción fiscal de donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, tales donaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales, aunque se efectúen en especie en forma de bienes de uso cotidiano.**
- 2) **El artículo 56 CE se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en lo que se refiere a las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública reconocida, sólo se concede la deducción fiscal en relación con las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en el territorio nacional, sin posibilidad alguna de que el contribuyente demuestre que las donaciones entregadas a un organismo establecido en otro Estado miembro cumplen los requisitos establecidos en dicha normativa para la concesión de tal beneficio.**

Firmas