

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 14 de octubre de 2008 1(1)

Asunto C-318/07

Hein Persche

contra

Finanzamt Lüdenscheid

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

«Libre circulación de capitales – Impuestos sobre la renta – Posibilidad de deducir las donaciones en especie efectuadas en favor de organismos de utilidad pública establecidos en otro Estado miembro – Requisito de establecimiento en el territorio nacional»

I. Introducción

1. En el presente asunto, se solicita esencialmente al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre si están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado CE en materia de libre circulación de capitales las donaciones en especie efectuadas por un residente en un Estado miembro en favor de un organismo (2) extranjero que haya sido reconocido de utilidad pública en su Estado miembro de origen y si, en su caso, el Estado miembro de residencia del donante puede, sin infringir los artículos 56 CE y 58 CE, supeditar la aplicación de la deducción fiscal por estas donaciones al requisito de que se dirijan a una institución situada en su territorio.

2. Esta petición de decisión prejudicial ha sido presentada por el Bundesfinanzhof (Alemania) en el marco del litigio entre el Sr. Persche y el Finanzamt Lüdenscheid (agencia tributaria de Lüdenscheid; en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la deducibilidad fiscal, en la liquidación del impuesto sobre la renta para el año 2003 del recurrente del litigio principal, de una donación en especie efectuada en favor de un organismo situado en Portugal, donde ha sido reconocido de utilidad pública.

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

3. Con arreglo al artículo 56 CE, apartado 1, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

4. El artículo 58 CE, apartado 1, establece:

«Lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- 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;
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, [...] o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.»

5. El artículo 58 CE, apartado 3, establece que las medidas y procedimientos a que se hace referencia en el mencionado apartado 1 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56 CE.

6. 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, (3) en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (4) (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 [...].»

7. El artículo 2 de la Directiva 77/799 establece:

«1. 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 petionario 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.

2. A los fines de la comunicación de las informaciones a que se refiere el apartado 1, la autoridad competente del Estado miembro requerido llevará a cabo, si procede, las investigaciones necesarias para obtener estas informaciones.»

8. El artículo 8 de la Directiva 77/799 dispone:

«1. La presente Directiva no impondrá la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debiera suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a efectuar estas investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado.

[...]

3. La autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a la transmisión de informaciones cuando el Estado interesado no esté en condiciones de suministrar una transmisión de informaciones equivalentes por razones de hecho o de derecho.»

B. Derecho fiscal alemán en materia de tributación de la renta de las personas físicas

9. En virtud del artículo 10 b, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), los contribuyentes pueden deducir del total de sus ingresos, como gastos excepcionales y dentro de ciertos límites, los gastos que destinen a la promoción de fines benéficos, eclesiásticos, religiosos o científicos, así como de otros fines que hayan sido reconocidos de utilidad pública. Conforme al apartado 3 del mismo artículo, se incluyen también aquí las donaciones en especie.

10. Según el artículo 49 del Reglamento de desarrollo de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung), 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 masa patrimonial en el sentido del artículo 5, apartado 1, número 9, de la Ley del impuesto de sociedades (Körperschaftsteuergesetz). Esta última disposición define las entidades, asociaciones de personas y masas patrimoniales (en lo sucesivo, «organismos») que están exentas del impuesto de sociedades, es decir, aquellas entidades que, según sus estatutos y su gestión efectiva, sirvan exclusiva y directamente a fines de utilidad pública, benéficos o religiosos. Sin embargo, esta exención se aplica únicamente a los organismos establecidos en territorio alemán conforme al artículo 5, apartado 2, número 2, de la Ley del impuesto de sociedades.

11. Con arreglo al artículo 50, apartado 1, del Reglamento de desarrollo de la Ley del impuesto sobre la renta, las donaciones a que se refiere el artículo 10 b de la Ley del impuesto sobre la renta –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.

12. A efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta del donante, dicho impreso constituye una prueba suficiente de que el beneficiario de la donación cumple los requisitos establecidos en la ley. Por lo tanto, la administración tributaria del donante no tiene que controlar si el organismo beneficiario respeta las exigencias que dan derecho a las ventajas fiscales.

13. Los artículos 51 a 68 la Ley general tributaria (Abgabenordnung) especifican los fines que debe perseguir un organismo y el modo en que debe hacerlo para poder acogerse a la exención fiscal.

14. De este modo, el artículo 52, apartados 1 y 2, número 2, de la Ley general tributaria establece que una entidad persigue fines de utilidad pública si promueve los intereses de la colectividad, en particular, la asistencia a niños y ancianos. Conforme al artículo 55 de la Ley general tributaria, el organismo debe actuar de manera desinteresada, lo que significa, en particular, que ha de emplear sus recursos exclusivamente para alcanzar de forma inmediata los fines fiscalmente favorecidos, y no en provecho de sus miembros. A tenor del artículo 59 de la Ley general tributaria, un organismo de este tipo sólo puede disfrutar de la ventaja fiscal en cuestión si consta en sus estatutos que su actividad está orientada al cumplimiento exclusivo y directo de los fines que cumplen los requisitos mencionados en los artículos 52 a 55 de la Ley general tributaria.

15. Con arreglo a los artículos 193 y siguientes de la Ley general tributaria, la cuestión de si la gestión efectiva del organismo es conforme con sus estatutos y de si los recursos se emplean

desinteresadamente 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 los donativos percibidos, en el impreso oficial antes mencionado.

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16. En su declaración del impuesto sobre la renta de 2003, el Sr. Persche solicitó la deducción como gasto excepcional de una donación en especie consistente en ropa de cama y baño, andadores y automóviles en miniatura para niños. Esta donación se había realizado en favor del Centro Popular de Lagoa (Portugal; en lo sucesivo, «Centro Popular») y alcanzaba un importe total de 18.180 euros. No hay constancia de dónde adquirió y pagó el recurrente del litigio principal estos objetos. El Centro Popular es una residencia de ancianos a la que está vinculado un hogar infantil. Está situado en una localidad en la que el recurrente del litigio principal posee un inmueble que utiliza personalmente todos los años.

17. El recurrente del litigio principal adjuntaba a su declaración fiscal un documento en el que el Centro Popular confirmaba la recepción del donativo, así como una declaración del Centro Distrital de Solidariedade e Segurança Social de Faro (Portugal), de 21 de marzo de 2001, por la que se certificaba que el Centro Popular estaba registrado en la Direcção Geral de Acção Social desde el año 1982 como institución privada de solidaridad social y, por ello, tenía derecho a todas las exenciones y beneficios fiscales que la ley portuguesa concede a los organismos de utilidad pública. Según afirma el recurrente del litigio principal, el comprobante original del donativo es suficiente en el Derecho portugués para obtener la deducción fiscal.

18. El Finanzamt denegó la deducción solicitada en su liquidación para el año 2003. Asimismo, desestimó por infundada la reclamación presentada contra la mencionada liquidación por el recurrente del litigio principal. Dado que no prosperó el recurso que interpuso ante el Finanzgericht Münster, el recurrente del litigio principal recurrió en casación ante el Bundesfinanzhof.

19. En su resolución de remisión, este último órgano jurisdiccional señala que el Finanzamt denegó la deducción de la donación de que se trata por el doble motivo de que su beneficiario no estaba situado en Alemania y de que el contribuyente no había presentado un comprobante en la forma prevista por la Ley general tributaria. Sin embargo, el mencionado órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si se incluyen en el ámbito de aplicación de los artículos 56 CE a 58 CE las donaciones en especie efectuadas en forma de objetos de uso cotidiano 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.

20. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en su sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, (5) el Tribunal de Justicia declaró que corresponde a los Estados miembros decidir qué intereses de la colectividad quieren promover mediante la concesión de ventajas fiscales. No obstante, el juez *a quo* indica que el Tribunal de Justicia partía de la tesis expuesta por el órgano jurisdiccional remitente en aquel asunto –otra sala del propio Bundesfinanzhof– conforme a la cual la promoción de los intereses de la colectividad en el sentido del artículo 52 de la Ley general tributaria no implica que estas medidas de fomento deban redundar en beneficio de los nacionales alemanes o de los residentes en Alemania. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto indica que esta tesis es controvertida en el Derecho alemán.

21. El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el apartado 49 de la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró que un Estado miembro no puede invocar la necesidad de efectuar controles fiscales para denegar una exención

a un contribuyente domiciliado en otro Estado miembro en la medida en que el primer Estado miembro puede siempre exigir al contribuyente que aporte los justificantes pertinentes. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente afirma a este respecto que, conforme a 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 y exige que el trámite de la declaración pueda verse completado mediante verificaciones *in situ*.

22. En este contexto, el juez *a quo* se pregunta, por un lado, si la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 puede imponer a las autoridades del Estado miembro de establecimiento del organismo de que se trate la obligación de efectuar una inspección *in situ* y, por otro lado, aun cuando fuera posible, si no sería contrario al principio de proporcionalidad exigir que las autoridades fiscales alemanas llevaran a cabo tales controles para determinar si es fiscalmente deducible cualquier donación efectuada en beneficio de dicho organismo, con independencia de su importe.

23. En este contexto, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Están sujetas al principio de libre circulación de capitales (artículo 56 CE) las donaciones en especie que, en forma de objetos 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 Estado, 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 [reconocida] 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)?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

24. Conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia, los Gobiernos alemán, griego, francés y del Reino Unido, Irlanda, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Órgano de Vigilancia de la AELC han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia. En la vista celebrada el 17 de junio de 2008 se oyeron sus informes orales, así como los presentados por el Finanzamt y el Gobierno español.

V. Análisis

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

25. Con su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si una donación en especie efectuada por una persona física residente en un Estado miembro en favor de un organismo situado en otro Estado miembro puede constituir un movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE.

26. La Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC proponen que se responda de modo afirmativo a esta cuestión.

27. Por el contrario, los Gobiernos que han presentado observaciones en el presente asunto consideran que las donaciones en especie transfronterizas no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE. Para estos Gobiernos, este artículo se refiere tan sólo a los movimientos de capitales efectuados en el ejercicio de una actividad económica o con un fin económico. Son movimientos de «inversión» o «colocación» de capitales. A juicio de los mencionados Gobiernos, 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, (6) que fue derogado por el Tratado de Ámsterdam, tiene mero valor orientativo, no vinculante, y, en cualquier caso, su rúbrica XI («Movimientos de capitales de carácter personal») se refiere únicamente a las relaciones entre personas físicas. Irlanda añade que resulta difícil de creer el que en la adopción del anexo I de la Directiva 88/361 se hayan tenido en cuenta otras donaciones que no sean las dinerarias. Por último, el Gobierno griego sostiene que la transferencia de bienes de uso cotidiano, que no son medios de pago ni se destinan a fines de inversión, se rige exclusivamente por las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías.

28. No puedo compartir la opinión de los Gobiernos que han intervenido en el presente asunto.

29. Es cierto que el Tratado no define el concepto de movimientos de capitales. También lo es que el Tribunal de Justicia ha precisado que los movimientos de capitales contemplados por el artículo 67 del Tratado CEE (posteriormente, tras su modificación, artículo 73 B del Tratado CE, que, a su vez, pasó a ser el artículo 56 CE) son operaciones financieras que tienen por objeto *esencial* la colocación o la inversión de una determinada cantidad y no la remuneración de una prestación. (7)

30. Sin embargo, debe señalarse que, en contra de lo que sugieren los Gobiernos que han presentado observaciones en el presente asunto, esta definición no exige que toda operación financiera transfronteriza persiga exclusivamente un objetivo de inversión o de colocación de capitales para recibir la consideración de movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE. Tampoco pretende abarcar la totalidad de las operaciones incluidas en el concepto de movimientos de capitales. Con ella se intenta más bien determinar, en el contexto en que se formuló, cuándo una transferencia de valores constituye un pago corriente, es decir, la contrapartida a una transacción en el marco de un intercambio de mercancías o de servicios, y no un movimiento de capital, (8) hipótesis que, en cualquier caso, queda excluida cuando se trata de una donación en especie como la controvertida en el asunto principal.

31. Dicho esto, considero que tanto la Directiva 88/361 como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia abogan a favor del reconocimiento de la condición de movimientos de capitales a las donaciones en especie efectuadas entre dos personas físicas o jurídicas residentes o establecidas en Estados miembros diferentes.

32. A este respecto, debe recordarse que en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se utiliza regularmente la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361 con el fin de determinar el ámbito de aplicación material de la libre circulación de capitales, en el buen entendido de que su valor para la definición del concepto de movimientos de capitales es orientativo y de que la lista que contiene

no reviste carácter exhaustivo. (9) Ahora bien, consta que en dicha nomenclatura se establece, en la rúbrica XI, letra B, que las donaciones y dotaciones, al igual que, por ejemplo, las sucesiones y legados, contempladas en la letra D de la misma rúbrica, son «movimientos de capitales de carácter personal».

33. En contra de lo que sostienen los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no se desprende del tenor de la rúbrica XI ni de su sistema que los movimientos de capitales a que se refiere sólo incluyan transacciones financieras entre personas físicas o transacciones dinerarias.

34. En lo que atañe al primer punto, considero que el «carácter personal» de las transacciones enumeradas en la rúbrica XI no puede por sí solo significar el que únicamente las operaciones celebradas entre personas físicas queden incluidas en dicha rúbrica. De hecho, esta limitación del alcance de los movimientos de capitales indicados en la rúbrica XI es difícilmente explicable. Por ejemplo, cuesta admitir que el pago de deudas por inmigrantes en su país de residencia anterior –operación que, al igual que las donaciones, también está incluida en la mencionada rúbrica– no pueda abarcar los pagos en favor de personas jurídicas. Además, resulta un tanto contradictorio afirmar, como lo hacen la mayoría de los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, que los movimientos de capitales sólo se concretan en operaciones con finalidad exclusivamente económica, mientras que se alega que, entre las operaciones de carácter personal, sólo las celebradas entre personas físicas están comprendidas en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales.

35. De modo general, esta restricción del ámbito de aplicación de las operaciones de carácter personal se compadece mal con la propia naturaleza de la libre circulación de capitales, que se centra más en el objeto de las transacciones que en la condición de las personas que la ejercen. (10) Ésta debe de ser también la razón por la que ninguno de los Gobiernos que han intervenido discute que esta libertad pueda aplicarse en un supuesto en el que el beneficiario de las transacciones controvertidas, el Centro Popular, no tiene fin lucrativo. Por otro lado, sería difícilmente defendible adoptar un enfoque opuesto al mantenido en la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia admitió la aplicabilidad de la libre circulación de capitales a operaciones efectuadas por una fundación sin fin lucrativo y de utilidad pública reconocida.

36. Por lo que respecta al segundo punto, es necesario destacar que el Tribunal de Justicia ha considerado en reiteradas ocasiones que las sucesiones, a que se refiere la letra D de la mencionada rúbrica XI, constituyen movimientos de capitales –siempre que sus elementos constitutivos no se circunscriban a un solo Estado miembro–, sin distinguir, a efectos de la calificación jurídica de estas operaciones, en función de si el patrimonio del testador se compone de bienes muebles o pecuniarios o de bienes inmuebles. (11) En la sentencia van Hilten-van der Heijden, antes citada, el Tribunal de Justicia dio expresamente al término «sucesión» una amplia definición material, al precisar que esta transacción consiste en «una transferencia a los herederos [de la persona fallecida] de la propiedad sobre los *distintos bienes, derechos, etc.*, que integran [el] patrimonio [de dicha persona]». (12)

37. Apenas puede concebirse que otra cosa suceda con el concepto de «donaciones», mencionado en el anexo I, rúbrica XI, letra B, de la Directiva 88/361.

38. En definitiva, al igual que las sucesiones, las donaciones consisten en la transmisión a terceros, a título gratuito, de la propiedad de bienes que pueden ser tanto muebles como inmuebles. El hecho de que, en el asunto principal, la donación se haya efectuado en forma de bienes de uso cotidiano tan sólo es indicativo de la modalidad escogida para la entrega, pero no afecta a la realidad de la transferencia de la propiedad de bienes o de una parte del patrimonio del

donante. (13)

39. Si, como creo, ésta es la definición del concepto de donación, al que se refiere la letra B de la mencionada rúbrica XI, no hay nada que impida considerar, en línea con lo declarado por el Tribunal de Justicia en relación con las sucesiones y legados, que las donaciones en especie constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, siempre que sus elementos constitutivos no se circunscriban a un solo Estado miembro.

40. Dado que se ha demostrado la aplicabilidad del artículo 56 CE, debe desestimarse la alegación por la que el Gobierno griego defiende la eventual pertinencia de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías. (14) A este respecto, basta con señalar que el hecho que ha dado lugar a la restricción nacional denunciada por el Sr. Persche en el asunto principal es la entrega de una donación a un organismo que persigue fines de utilidad pública y está situado fuera del territorio alemán (15) y no la exportación de los bienes de uso cotidiano que integran la donación de que se trata. (16)

41. Habida cuenta de lo anteriormente expuesto, propongo que se responda a la primera cuestión prejudicial que las donaciones que, en forma de objetos 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 Estado, sean reconocidos como organismos de utilidad pública constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE.

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

42. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen a la normativa de un Estado miembro que reserva una deducción fiscal a las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública reconocida que tengan su sede en territorio nacional, teniendo en cuenta, en particular, que la administración fiscal debe poder verificar las declaraciones del contribuyente, sin que pueda verse obligada a actuar en infracción del principio de proporcionalidad.

43. Se trata, en esencia, de determinar si una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales y, de ser así, si la restricción puede, pese a ello, considerarse compatible con esta libre circulación bien porque se refiera a situaciones que objetivamente no son comparables, bien porque resulte justificada por una razón imperiosa de interés general. (17)

1. Sobre la existencia de una restricción a los movimientos de capitales

44. Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario. (18)

45. A tenor del artículo 56 CE, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros. Constituyen restricciones a los movimientos de capitales las medidas establecidas por un Estado miembro que reservan a los movimientos transfronterizos un trato menos favorable que a los movimientos nacionales y que, en consecuencia, pueden disuadir a los residentes de realizar movimientos de capitales hacia otros Estados miembros. (19)

46. Ha de recordarse que la normativa alemana controvertida en el asunto principal excluye la deducción fiscal de las donaciones que los contribuyentes alemanes dirijan a organismos extranjeros que hayan sido reconocidos como organismos de utilidad pública en el Estado miembro de establecimiento.

47. De modo general, parece innegable que la posibilidad de deducirse la donación influye significativamente en la generosidad del donante. Por otro lado, la mayor parte de los Estados miembros, si no todos, conceden ventajas fiscales diversas a los donantes. Al reconocerles estas ventajas, los Estados miembros reducen los costes que les supone la donación, incitándoles a repetir su gesto. Cabe suponer que la exclusión de estas ventajas se traduce en una reducción del número de donaciones.

48. En el caso de que, como en el presente asunto, la exclusión afecte únicamente a las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública reconocida que estén establecidos fuera del territorio nacional, los donantes se inclinarán, a igualdad de objetivos, por los organismos nacionales con el fin de obtener las deducciones fiscales. La normativa alemana puede, de este modo, disuadir a los residentes en Alemania de efectuar donaciones en beneficio de organismos extranjeros que hayan sido reconocidos como organismos de utilidad pública en el Estado miembro de establecimiento. Es forzoso reconocer que éstos presentarán menos interés que los organismos equivalentes situados en territorio alemán.

49. Por otro lado, los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no niegan que se dispensa un trato menos ventajoso a las donaciones transfronterizas. El Gobierno francés llega a admitir que esta diferencia de trato desfavorece a los organismos situados en otro Estado miembro y puede, por tanto, constituir un obstáculo a la libre circulación de capitales. En efecto, esta normativa les dificulta la captación de fondos, dado que los donantes sujetos a tributación en Alemania no pueden acogerse a las ventajas fiscales que en ella se prevén si deciden hacerles beneficiarios de sus donaciones.

50. Por lo tanto, considero que una normativa de las características de la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a los movimientos de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, apartado 1.

2. Sobre las justificaciones de la restricción de los movimientos de capitales

51. Como justificaciones de la restricción de los movimientos de capitales anteriormente expuesta, el Finanzamt y los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia mencionan, por un lado, la imposibilidad de comparar objetivamente las situaciones de que se trata y, por otro lado, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. A continuación se examinan estos dos tipos de justificaciones.

a) Sobre la justificación basada en la imposibilidad de comparar objetivamente las situaciones de que se trata

52. En virtud del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), el artículo 56 CE no menoscaba el 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.

53. Este artículo debe ser objeto de una interpretación estricta por cuanto supone una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse de tal modo que se entienda automáticamente compatible con el Tratado cualquier

normativa fiscal que distinga entre contribuyentes en función de su lugar de residencia o del Estado miembro en que inviertan su capital. De hecho, la excepción prevista por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), se ve limitada por el artículo 58 CE, apartado 3, que prevé que las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 de dicho artículo no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales. (20)

54. Por consiguiente, tal como ha precisado el Tribunal de Justicia, procede distinguir entre el trato diferenciado permitido por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. (21) A la primera categoría pertenecen únicamente las normativas nacionales que prevén diferencias de trato para situaciones que no son objetivamente comparables.

55. Debe recordarse que el asunto principal versa sobre el tratamiento fiscal que reciben en Alemania los donantes que tributen en dicho Estado miembro y no sobre el que se dispensa al organismo beneficiario de la donación. La normativa de que se trata en el litigio principal no distingue entre *contribuyentes* en función de su lugar de residencia y, por otro lado, el organismo beneficiario de la donación no tributa en Alemania. Sin embargo, dicha normativa excluye la deducción fiscal de las donaciones efectuadas por personas físicas sujetas a tributación en Alemania en favor de organismos extranjeros que hayan sido reconocidos como organismos de utilidad pública en el Estado miembro de establecimiento. Por lo tanto, prevé diferentes tratamientos fiscales para los contribuyentes alemanes en función de los lugares en que hayan invertido sus capitales. Por tal motivo, para determinar si es compatible con la libre circulación de capitales la previsión de diferentes tratamientos fiscales para los contribuyentes residentes habrá que verificar si el organismo beneficiario de utilidad pública reconocida que está situado en el extranjero se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de un organismo de utilidad pública reconocida que esté situado en territorio alemán.

56. A este respecto, los Gobiernos alemán, francés y del Reino Unido e Irlanda sostienen que un organismo de utilidad pública reconocida que tenga su sede y desarrolle sus actividades en Alemania no se encuentra en la misma situación que un organismo similar que no tenga su sede ni desarrolle sus actividades en territorio alemán, en el sentido del artículo 58 CE, apartado 1, letra a).

57. Más concretamente, los Gobiernos alemán y francés señalan que la renuncia de un Estado miembro a percibir determinados ingresos fiscales mediante la exención de los organismos de utilidad pública situados en su territorio se explica precisamente por el hecho de que tales organismos lo liberan de efectuar cometidos de utilidad pública que, de otro modo, serían de su responsabilidad.

58. El Gobierno alemán añade, remitiéndose a la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, que se reconoce a los Estados miembros la posibilidad de limitar la concesión de una ventaja fiscal a los organismos que demuestren un vínculo lo suficientemente estrecho con el territorio nacional. Aun cuando admite que la promoción de los intereses de la colectividad en el sentido del artículo 52 de la Ley general tributaria no excluye que el Estado incentive las actividades desarrolladas en el extranjero, considera que esta disposición se refiere únicamente a los cometidos que el Estado alemán ha decidido asumir a nivel internacional, sin abarcar la totalidad de las actividades que, de ser ejercidas en el territorio nacional, quedarían incluidas en el concepto de utilidad pública, como la asistencia a niños y ancianos.

59. Por otro lado, según el Gobierno del Reino Unido, las donaciones efectuadas en favor de organismos nacionales y las dirigidas a organismos situados en otro Estado miembro no son comparables en la medida en que, por un lado, el concepto de beneficencia y los requisitos para

el reconocimiento de obras benéficas pueden diferir en los distintos Estados miembros, que, por otro lado, sólo pueden verificar que se respetan estas exigencias cuando se trata de organismos nacionales.

60. Estos argumentos no son concluyentes, especialmente si se tienen en cuenta las consecuencias que se derivan de la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada.

61. En lo que atañe a la tesis expuesta con carácter general por el Gobierno del Reino Unido, en la que se defiende que a los Estados miembros les es lícito diferir en su definición del concepto de beneficencia y de los requisitos para el reconocimiento de obras benéficas, es necesario señalar que en la mencionada sentencia el Tribunal de Justicia dejó muy claro que los Estados miembros son efectivamente libres 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. Como admitió el Tribunal de Justicia, el Derecho comunitario no impone, por tanto, 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. (22)

62. En consecuencia, el que se reconozca la facultad de apreciación de los Estados miembros para la definición de los intereses generales que desean promover y se deniegue la aplicación automática del reconocimiento mutuo de los organismos cuya utilidad pública haya sido reconocida en diferentes Estados miembros no resuelve, en contra de lo que parece afirmar el Gobierno del Reino Unido, la cuestión de si son objetivamente comparables las situaciones en que se encuentran los organismos que, si bien están establecidos en Estados miembros diferentes, tienen por objetivo –no discutido en el procedimiento principal– la promoción de los mismos intereses de utilidad pública, que, en el presente caso, se concretan en la asistencia a niños y ancianos.

63. En mi opinión, el Tribunal de Justicia ya resolvió esta cuestión en la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, pronunciándose sobre una situación que, en contra de lo que afirman los Gobiernos que han intervenido en el presente asunto, no difiere significativamente de la que se le ha planteado aquí.

64. Debe recordarse que, en el asunto sobre el que recayó la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, una fundación, cuya utilidad pública había sido reconocida en Italia, solicitaba a las autoridades fiscales alemanas que le concedieran el tratamiento fiscal (exención) de que disfrutaban las fundaciones del mismo tipo establecidas en territorio alemán en relación con los rendimientos procedentes del arrendamiento de un inmueble situado en Alemania. De la sentencia citada se desprende que esta fundación no ejercía ninguna de sus actividades de utilidad pública en Alemania, que redundaban exclusivamente en favor de las relaciones culturales entre la República Italiana y la Confederación Suiza, (23) y que se le había denegado la exención fiscal de los rendimientos procedentes del arrendamiento por no tener ni su sede de dirección ni su domicilio social en Alemania. (24)

65. En cuanto a la posibilidad de comparar objetivamente la situación de esta fundación con la de una fundación establecida en Alemania, el Tribunal de Justicia empezó por desestimar las alegaciones que, en especial en las observaciones del Gobierno alemán, se deducían de la afirmación de que sólo las fundaciones establecidas en Alemania se hacen cargo de cometidos que, de otro modo, habrían de ser asumidos por dicho Estado miembro y de que es necesaria, para la concesión de determinadas ventajas fiscales, la existencia de un vínculo suficientemente estrecho entre las fundaciones de utilidad pública reconocida y el territorio nacional o la colectividad nacional. Llegó a esta conclusión tras constatar que el artículo 52 de la Ley general tributaria tiene por objeto el fomento de los intereses de la colectividad, sin distinguir en función de

si la actividad se desarrolla en territorio nacional o en el extranjero, habida cuenta de que, conforme a lo manifestado por el órgano jurisdiccional remitente en aquel asunto (el Bundesfinanzhof), dicha disposición no presupone que tales medidas de fomento beneficien a los nacionales de la República Federal de Alemania ni a sus habitantes. (25)

66. Considero que esta apreciación también resulta válida en el presente asunto.

67. En efecto, pese a los esfuerzos del Gobierno alemán por circunscribir, en sus observaciones escritas, la aplicación del artículo 52 de la Ley general tributaria a los cometidos que el Estado alemán ha asumido en el plano internacional, sin extenderla a la totalidad de las actividades que, de ser ejercidas en el territorio nacional, quedarían comprendidas en el concepto de utilidad pública, como la asistencia a niños y ancianos, debe señalarse que, salvo por su alusión a la existencia de un debate sobre este punto en el Derecho interno, el órgano jurisdiccional remitente, en su determinación de los hechos y del marco jurídico nacional, (26) no ha desechado la interpretación que del mismo artículo 52 ya había efectuado en el asunto sobre el que recayó la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada. Por otro lado, una interpretación restrictiva del artículo 52 de la Ley general tributaria como la propuesta por el Gobierno alemán, que lo circunscribe a los objetivos de utilidad pública con dimensión internacional, resulta de difícil encaje con los objetivos culturales, más bien limitados, que perseguía la fundación Centro di Musicologia Walter Stauffer y que, sin embargo, en el Derecho interno alemán se consideraban de utilidad pública, en el sentido del artículo 52 de la Ley general tributaria. (27)

68. Por lo tanto, soy de la opinión de que, en línea con lo declarado en la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, la existencia de un vínculo lo suficientemente estrecho con el territorio nacional, con la consiguiente exigencia de que las medidas de promoción de los intereses de la colectividad redunden en beneficio de los ciudadanos alemanes o de los residentes en Alemania, no es pertinente para la resolución del litigio principal.

69. De este modo, en el asunto principal, el hecho, probable pero no verificado, de que las actividades del Centro Popular benefician a los niños o a los ancianos de nacionalidad portuguesa o, cuando menos, residentes en Portugal no es decisivo a la hora de comparar objetivamente la situación de este organismo, cuya utilidad pública ha sido reconocida, con la de un organismo idéntico establecido en territorio alemán.

70. Es cierto que el Centro Popular, a diferencia de la fundación Centro di Musicologia Walter Stauffer, no está sujeto a tributación, ni siquiera por obligación real, en Alemania. Admito sin reservas que la sujeción al impuesto sobre la renta en Alemania puede permitir a las autoridades fiscales nacionales obtener una cooperación más intensa de un organismo de este tipo por cuanto intentará acceder directamente a las ventajas fiscales que reconoce la normativa alemana. Sin embargo, no creo que esta circunstancia sea significativa a la hora de determinar si los organismos no residentes se encuentran en una situación comparable a la de los residentes. En efecto, como señaló acertadamente en la vista el Órgano de Vigilancia de la AELC, la sujeción al impuesto en Alemania por obligación real de la fundación Centro di Musicologia Walter Stauffer no guardaba relación con los elementos que permitían verificar si esta fundación perseguía fines de utilidad pública y cumplía con las exigencias impuestas por la Ley general tributaria –todos ellos circunscritos al territorio italiano, donde estaban situados su sede de dirección y su domicilio social–, sino únicamente con la tributación de los rendimientos obtenidos como consecuencia de un arrendamiento en Alemania.

71. Por lo tanto, comparto la opinión de la Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC de que es necesario verificar en el presente asunto si se cumplen los criterios formulados por el Tribunal de Justicia en el apartado 40 de la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes

citada. Más concretamente, del mencionado apartado resulta que incumbe a las autoridades nacionales de un Estado miembro, incluidos los órganos jurisdiccionales, apreciar cuándo un organismo cuya utilidad pública haya sido reconocida en otro Estado miembro cumple también los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación del primer Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, lo que supone que se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de los organismos establecidos en el territorio de este Estado y que debe, en principio, disfrutar del derecho a la igualdad de trato. (28)

72. A este respecto, se desprende de la resolución de remisión que, en el ejercicio fiscal controvertido, la actividad del Centro Popular en Portugal se orientaba a la consecución de un fin de utilidad pública idéntico al admitido por el artículo 52 de la Ley general tributaria. Sin embargo, el juez *a quo* no proporciona información sobre si el Centro Popular cumplía los requisitos en materia de estatutos y la exigencia de adecuación de la gestión efectiva al objeto estatutario que impone la Ley general tributaria.

73. Esta omisión se explica por un simple motivo, intrínsecamente vinculado a la segunda cuestión prejudicial: el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si es compatible con libre circulación de capitales el que se denegara automáticamente la deducción de la donación que el Sr. Persche había dirigido al Centro Popular por no ser éste un organismo establecido en territorio alemán. La normativa alemana parte de la premisa de que, *por definición*, los organismos de las características del Centro Popular se encuentran en una situación que no es objetivamente comparable a la de los organismos de utilidad pública reconocida que estén establecidos en el territorio nacional.

74. Ahora bien, no cabe dudar de que el razonamiento desarrollado por el Tribunal de Justicia en el apartado 40 de la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, *presupone que pueda demostrarse* que se cumplen los requisitos previstos por la normativa alemana para el reconocimiento de la utilidad pública de los organismos sin ánimo de lucro.

75. No parece que en el asunto principal las autoridades nacionales hayan instado ni examinado prueba alguna a este respecto, lo que, en mi opinión, evidencia que la denegación de la posibilidad de deducir una donación como la efectuada por el Sr. Persche en beneficio del Centro Popular, por la razón de que el organismo donatario, de utilidad pública reconocida, no está establecido en el territorio nacional, no puede quedar justificada con la afirmación de que este organismo se encuentra, *por definición*, en una situación que no es objetivamente comparable a la de los organismos que persiguen la promoción de un fin idéntico de utilidad pública y que están establecidos en el territorio nacional.

76. Puesto que no puede considerarse que esta medida fiscal constituya un trato desigual permitido por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), queda por examinar si puede quedar justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, como sugieren el órgano jurisdiccional remitente y los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia.

b) Sobre la justificación basada en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales

77. Según reiterada jurisprudencia, 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. (29)

78. Debe recordarse también que una medida restrictiva, para poder estar justificada, 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. (30)

79. En la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, el Tribunal de Justicia desestimó las alegaciones que los Gobiernos alemán y del Reino Unido e Irlanda basaban, por un lado, en la dificultad de verificar si una fundación de utilidad pública establecida en el extranjero cumple efectivamente los objetivos estatutarios conforme a la normativa nacional y, si es así, en qué medida y, por otro lado, en la necesidad de controlar su gestión efectiva.

80. El Tribunal de Justicia declaró que, si bien corresponde a los Estados miembros aplicar medidas que les permitan comprobar si una fundación cumple los requisitos impuestos por la normativa nacional, la mayor dificultad de las verificaciones en el caso de fundaciones establecidas en otros Estados miembros no es más que una mera dificultad administrativa que no es suficiente para justificar la negativa de las autoridades nacionales a conceder a dichas fundaciones las mismas exenciones fiscales que a las fundaciones del mismo tipo que, en principio, estén sometidas al impuesto por obligación personal en ese Estado. (31)

81. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó 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, en particular, en lo que respecta a la gestión efectiva, mediante la presentación de las cuentas anuales y de un informe de actividades. Por otra parte, el Tribunal de Justicia excluyó que la eficacia de los controles fiscales pueda justificar una normativa nacional que impide *de manera absoluta* al contribuyente aportar tales pruebas. (32) También se refirió a la asistencia mutua prevista por la Directiva 77/799, que concede a las autoridades fiscales de un Estado miembro la posibilidad de dirigirse 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. (33)

82. En el presente asunto, la argumentación desarrollada, en particular, por los Gobiernos alemán y del Reino Unido e Irlanda no difiere significativamente de la que los mismos Gobiernos expusieron ante el Tribunal de Justicia en el asunto Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citado. Considero que la respuesta del Tribunal de Justicia en este sentido debería ser idéntica a la que se dio en aquel asunto.

83. Ciertamente, estos Gobiernos intentan distinguir el presente caso del que dio origen a la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada. Con este fin, alegan que, a diferencia de lo que ocurría en dicho asunto, el contribuyente en este caso no es el organismo de utilidad pública reconocida, sino un simple donante, que, por lo general, no dispone de la información necesaria acerca de la gestión del organismo beneficiario de sus donaciones. Consideran también que cuando el donante solicita a este organismo que le proporcione dicha información, tampoco es fácil que éste pueda atender su solicitud, dado que los esfuerzos invertidos en esta tarea no constituirán necesariamente un buen uso de los fondos con que cuenta. Por otro lado, consideran que la Directiva 79/799 no es el instrumento adecuado para solicitar a las autoridades competentes del Estado miembro de establecimiento del organismo de que se trate que asuma el control completo de la observancia por parte de dicho organismo de todos los requisitos que imponga la normativa de otro Estado miembro, como el relativo a la gestión efectiva de las actividades de este organismo conforme a sus estatutos. Por último, el Gobierno del Reino Unido añade que, a diferencia de lo que sucede en las escasas ocasiones en que un organismo posee bienes inmuebles en otro Estado miembro, como era el caso del asunto Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citado, la deducibilidad fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos situados en el extranjero podría significar que se obligara a las autoridades fiscales de los Estados miembros a verificar la situación de miles de organismos que,

en cada Estado miembro o entidades federadas de Estados miembros, están sujetos a distintos requisitos. Dado que es imposible llevar a cabo un control de esta envergadura, los Estados miembros no disponen de ninguna medida menos restrictiva que denegar la deducción fiscal por las donaciones efectuadas en favor de organismos extranjeros. La solución contraria equivaldría a imponer cargas desproporcionadas a las autoridades fiscales.

84. Aun cuando algunos de estos argumentos tengan su punto de razón, dudo que puedan justificar la restricción de la libre circulación de capitales a la que antes me he referido.

85. Es cierto que, en el caso de las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública reconocida que estén establecidos en territorio alemán, no incumbe al donante aportar la prueba de que el donatario gestiona su actividad de utilidad pública conforme a sus estatutos. Para ello se ha establecido en la República Federal de Alemania un formulario justificativo de la donación, emitido por el organismo beneficiario, que el donante tan sólo tiene que adjuntar a su declaración de la renta o a su solicitud de deducción fiscal. Por lo tanto, a efectos de la tributación de los rendimientos del donante, se parte del principio de que la donación es conforme con la normativa nacional y de que el control es excepcional, dado que es el organismo de utilidad pública reconocida el que se ve sometido a controles regulares mediante declaraciones periódicas y eventuales controles *in situ*.

86. Sin embargo, aun cuando se admita, como afirma el Gobierno alemán, que resulta más difícil obtener la cooperación de un organismo establecido en otro Estado miembro que ni siquiera tributa por obligación real en el Estado miembro en el que se solicita la ventaja fiscal, el hecho de que se excluya por completo hasta la mera posibilidad de que el donante, sujeto al impuesto en Alemania, aporte pruebas sobre los estatutos y la gestión efectiva del organismo extranjero por el motivo de que, *por lo general*, no tiene acceso a tales datos, resulta desproporcionado en relación con el objetivo que persigue la medida fiscal alemana de que se trata. En mi opinión, no puede excluirse, *a priori*, que dicho donante pueda aportar justificantes que permitan a las autoridades fiscales nacionales comprobar, de manera clara y precisa, que el organismo extranjero cumple los requisitos relativos a sus estatutos y a su gestión efectiva que impone la normativa nacional para el reconocimiento de la utilidad pública de los organismos sin ánimo de lucro. (34)

87. Resulta igualmente discutible la tesis que el Gobierno del Reino Unido, en particular, basa en la imposibilidad de controlar los organismos de utilidad pública establecidos en otros Estados miembros o, cuando menos, en lo desproporcionado de las cargas administrativas que acarrea esta tarea, circunstancias que implican que la exclusión de la ventaja fiscal controvertida en el presente asunto sea la única medida adecuada para garantizar la eficacia de los controles fiscales.

88. Difícilmente puede negarse que conceder a los contribuyentes de un Estado miembro la posibilidad de deducirse las donaciones que dirijan a organismos de utilidad pública establecidos en otros Estados miembros puede suponer, para las autoridades fiscales del primer Estado, un incremento de la carga administrativa, que se concreta en la verificación de si estos organismos extranjeros cumplen los requisitos exigidos por la normativa nacional. Es asimismo probable que esta posibilidad implique la consiguiente adaptación de las prácticas administrativas que, hasta ahora, se han venido centrando esencialmente en situaciones meramente internas.

89. Sin embargo, no creo que la eficacia de los controles fiscales se vea comprometida en el caso de que llegue a considerarse que los Estados miembros están obligados a admitir esta posibilidad para ajustarse a lo exigido por el Derecho comunitario.

90. Por un lado, esta verificación sólo tendría que efectuarse si concurren dos circunstancias previas. En primer lugar, presupone que la normativa nacional, al igual que sucede con la

normativa alemana, no establezca ningún vínculo (o que, como máximo, establezca un vínculo remoto) entre la actividad de los organismos de utilidad pública reconocida y el territorio nacional o la promoción de los intereses de los ciudadanos o habitantes del Estado miembro del donante. En segundo lugar, presupone que el objetivo de utilidad pública perseguido por el organismo extranjero sea también reconocido como tal por el Estado miembro del donante.

91. Por otro lado, en el caso de que el Estado miembro del donante supedite la deducción fiscal de la donación al requisito de que la gestión efectiva del organismo beneficiario se ajuste a sus estatutos, las autoridades fiscales, como se ha afirmado anteriormente, podrán exigir al contribuyente que aporte los justificantes que les permitan comprobar que se cumple este requisito. Si no se aportan estos justificantes, las autoridades fiscales estarán en perfecto derecho de denegar la ventaja fiscal de que se trate, salvo en el caso de que se den las circunstancias expuestas en el punto 110 de las presentes conclusiones.

92. Además, de estimarse necesaria la verificación de los estatutos y de la gestión efectiva del organismo de que se trata, se desprende de los autos que, para los organismos establecidos en territorio alemán, los controles documentales son por lo general suficientes. En concreto, debe señalarse que, aun cuando los Gobiernos que han presentado observaciones en el presente asunto han insistido especialmente en las dificultades que plantea el control *in situ* de los organismos extranjeros, parece que, al menos por lo que respecta a la República Federal de Alemania –como ha reconocido el propio Gobierno alemán–, los organismos establecidos en el territorio nacional sólo se someten a este tipo de control cuando las autoridades fiscales tienen razones para sospechar irregularidades en su gestión efectiva. Conforme al principio de igualdad de trato, lo mismo debería suceder con los organismos establecidos en otros Estados miembros que se encuentren en una situación objetivamente comparable a la de los organismos nacionales.

93. Por lo tanto, considero que conceder el mismo trato fiscal a las donaciones efectuadas en favor de organismos extranjeros de utilidad pública reconocida en el Estado miembro de establecimiento y a las dirigidas a organismos nacionales que se encuentren en una situación objetivamente comparable no debería de suponer una carga administrativa desproporcionada para las autoridades fiscales del Estado miembro del donante.

94. Admito la posibilidad de que, con independencia del tipo de control que deba efectuarse, las autoridades fiscales del Estado miembro del donante, al menos inicialmente, se vean en la necesidad de obtener en ocasiones la cooperación de las autoridades competentes del Estado miembro de establecimiento del organismo beneficiario, salvo en los casos en que sus propias informaciones o los justificantes aportados por el donante, con la eventual colaboración del organismo beneficiario, sean suficientes. (35)

95. A este respecto, no puedo compartir el argumento, formulado por los Gobiernos que han intervenido en este asunto, de que la denegación sistemática de la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de un organismo establecido en otro Estado miembro se justifica, en circunstancias como las del asunto principal, por la supuesta inadecuación de la asistencia mutua prevista por la Directiva 77/799.

96. En contra de lo que afirman estos Gobiernos, el hecho de que el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799 reconozca a la autoridad competente de un Estado miembro el derecho a solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el artículo 1, apartado 1, de la misma Directiva «con relación a un caso concreto», es decir, las informaciones necesarias para la liquidación correcta del impuesto de un contribuyente, lo que engloba la posible deducción fiscal, (36) no significa que dicha disposición limite la solicitud a informaciones estrictamente puntuales o circunscritas al importe que haya de abonar el contribuyente.

97. Por el contrario, considero que, en la medida en que, para pronunciarse correctamente sobre si un donante tiene o no derecho a una deducción fiscal, las autoridades fiscales de un Estado miembro deban obtener informaciones sobre la gestión efectiva, conforme a los estatutos, del organismo beneficiario situado en el territorio del Estado miembro requerido, nada impide que estas autoridades soliciten este tipo de información a las autoridades competentes de este último Estado miembro. Debe recordarse a este respecto que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 77/799 precisa que la cooperación entre administraciones nacionales atañe a «todas las informaciones *necesarias* para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta» del contribuyente. (37) También ha de precisarse que, naturalmente, el recurso a la asistencia mutua prevista por la Directiva 77/799 no afecta, en estas circunstancias, a la competencia de las autoridades fiscales del Estado miembro del donante para apreciar, en particular, si se cumplen los requisitos a los que la normativa de este Estado supedita la deducción de la donación. (38)

98. Es obvio que no puede excluirse, habida cuenta de los límites que el artículo 8 de la Directiva 77/799 impone al intercambio de informaciones, que no se comuniquen las informaciones solicitadas a las autoridades competentes del Estado miembro requerido o que, de ser comunicadas, estas informaciones no sean suficientes para permitir la verificación de los justificantes ya aportados por el contribuyente.

99. Sin embargo, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un Estado miembro no puede invocar la imposibilidad de solicitar la colaboración de otro Estado miembro para efectuar investigaciones o recabar informaciones con el fin de justificar la denegación de una ventaja fiscal, dado que las autoridades fiscales pueden solicitar al contribuyente las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate. (39) Esta apreciación debe hacerse extensible, con mayor motivo, a la alegación basada en la supuesta inadecuación del sistema de intercambio de información en el ámbito de los impuestos directos, con la que se pretende justificar la denegación sistemática de la deducción fiscal a un contribuyente de un Estado miembro que efectúe una donación en favor de un organismo de utilidad pública reconocida que esté establecido en otro Estado miembro.

100. En cualquier caso, sin perjuicio de las apreciaciones expuestas en el punto 110 de las presentes conclusiones, debería reconocerse a las autoridades fiscales del Estado miembro del donante la facultad de denegar la ventaja fiscal solicitada si no pueden, de manera clara y precisa, verificar la información que éste les haya comunicado. (40)

101. Sin embargo, considero que la denegación sistemática de la deducción fiscal solicitada en el asunto principal, sin permitir al donante aportar la prueba de que el organismo extranjero beneficiario, de utilidad pública reconocida en el Estado miembro de establecimiento, puede cumplir los requisitos que la normativa alemana impone a los organismos nacionales del mismo tipo en materia de objeto estatutario y gestión efectiva, resulta desproporcionada en relación con el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

102. Por todas estas razones, estimo que debe responderse a la segunda cuestión prejudicial que

los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a la normativa de un Estado miembro que limita la posibilidad de deducción fiscal de las donaciones efectuadas por los contribuyentes a los casos en que el organismo beneficiario, de utilidad pública reconocida, esté establecido en dicho Estado miembro, sin permitirles que aporten la prueba de que el organismo beneficiario establecido en otro Estado miembro, donde se reconoce en Derecho su utilidad pública, cumple los requisitos impuestos por la normativa del primer Estado miembro a los organismos del mismo tipo situados en su territorio.

C. *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

103. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si las autoridades fiscales del Estado miembro del donante están obligadas, para cerciorarse de una situación fáctica sujeta a la jurisdicción de otro Estado miembro, a recurrir a la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o si están facultadas para hacer recaer la carga de la prueba en el donante, conforme al Derecho procedimental nacional.

104. En las consideraciones expuestas en los puntos 94 a 100 de las presentes conclusiones he proporcionado datos que pueden servir para responder a esta cuestión.

105. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, se desprende tanto de la finalidad como del contenido de la Directiva 77/799 que la asistencia mutua que ésta prevé consiste únicamente en la facultad que tienen las autoridades fiscales nacionales para solicitar la información que no puedan obtener por sí mismas. De ningún modo tiene 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. (41)

106. Por otro lado, como ya he señalado anteriormente, el Tribunal de Justicia ha declarado que nada impide a las autoridades fiscales de un Estado miembro exigir al contribuyente que solicite la exención fiscal aportar los justificantes pertinentes que les permitan realizar las comprobaciones necesarias. (42)

107. En mi opinión, estas apreciaciones se explican por la competencia residual de que disponen los Estados miembros para establecer, con arreglo a sus normas procedimentales y en el marco, en particular, del procedimiento administrativo de liquidación del impuesto, las modalidades de prueba aplicables, incluido el reparto de la carga de la prueba entre el contribuyente y las autoridades fiscales nacionales. (43)

108. Sin embargo, el problema que plantea el órgano jurisdiccional remitente parece centrarse en el modo en que se articulan la carga de la prueba de que se reúnen los requisitos para la concesión de la ventaja fiscal, que, en principio, recae sobre el contribuyente, y la posibilidad de denegar dicha ventaja sin más exámenes, que, de no haberse aportado dicha prueba, reconoce el Derecho interno a las autoridades nacionales.

109. A este respecto, la Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC, si bien admiten que la Directiva 77/799 no obliga a los Estados miembros a utilizar los procedimientos que prevé, consideran que cuando se trata de aplicar una libertad fundamental, como es la libre circulación de capitales, las autoridades fiscales nacionales no pueden ignorar sistemáticamente las posibilidades que dicha Directiva ofrece, limitándose a denegar la ventaja fiscal solicitada en los casos en que el contribuyente no sea capaz de aportar todas las pruebas necesarias, sin tener en cuenta el que éste haya cooperado plenamente para recabar tales pruebas.

110. Me inclino por aceptar esta argumentación en las circunstancias particulares del presente

asunto, es decir, en un contexto en que las pruebas solicitadas para la concesión de la ventaja fiscal no atañen directamente al contribuyente que la solicita, sino a un tercero establecido en otro Estado miembro, concretamente el organismo beneficiario de la donación. En una situación de este tipo, las autoridades nacionales no pueden denegar sistemáticamente la ventaja fiscal cuando el contribuyente no aporte las pruebas que se le exigen, sin tener en cuenta previamente las dificultades por las que haya podido pasar para recabarlas, pese a todos los esfuerzos realizados, y sin examinar, habida cuenta de estas dificultades, las posibilidades reales de obtenerlas a través de la asistencia que, en el marco ofrecido por la Directiva 77/799 o, en su caso, por un convenio fiscal bilateral, puedan prestar las autoridades competentes de otro Estado miembro. Es obvio que, en este contexto, corresponde al juez nacional comprobar, en cada caso concreto, si la denegación de la deducción fiscal solicitada, sin instar la colaboración entre administraciones nacionales que establece la Directiva 77/799, se basa en una apreciación ponderada de las circunstancias antes mencionadas.

111. En mi opinión, este enfoque permite garantizar el equilibrio entre las exigencias de una aplicación efectiva de la libre circulación de capitales en circunstancias como las que son objeto del litigio principal y los actuales límites de la asistencia mutua entre las administraciones fiscales de los Estados miembros que prevé la Directiva 77/799.

112. Por lo tanto, considero que debe responderse a la tercera cuestión prejudicial que las autoridades fiscales de un Estado miembro no están obligadas a utilizar los procedimientos de cooperación previstos por la Directiva 77/799 para cerciorarse de una situación sujeta a la jurisdicción de otro Estado miembro y tienen la facultad de exigir al contribuyente, conforme a las normas procedimentales vigentes en dicho Estado miembro, que aporte las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta del impuesto, lo que engloba la concesión de una deducción fiscal. Sin embargo, cuando las pruebas solicitadas al contribuyente se refieran a los estatutos o a la gestión efectiva del organismo donatario, establecido en otro Estado miembro, donde se reconoce su utilidad pública, las autoridades fiscales del primer Estado miembro no pueden, so pena de menoscabar la aplicación efectiva de la libre circulación de capitales, denegar la deducción fiscal al contribuyente sin tener en cuenta previamente las dificultades por las que haya podido pasar para recabarlas, pese a todos los esfuerzos realizados, y sin examinar, habida cuenta de estas dificultades, las posibilidades reales de obtener tales pruebas a través de la asistencia que, en el marco ofrecido por la Directiva 77/799 o, en su caso, por un convenio fiscal bilateral, puedan prestar las autoridades competentes de otro Estado miembro. Corresponde al juez nacional comprobar, en cada caso concreto, si la denegación de la deducción fiscal solicitada, sin instar la colaboración entre administraciones nacionales que establece la Directiva 77/799, se basa en una apreciación ponderada de las circunstancias antes mencionadas.

VI. Conclusión

113. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof del siguiente modo:

«1) Las donaciones que, en forma de objetos 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 Estado, sean reconocidos como organismos de utilidad pública constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE.

2) Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que limita la posibilidad de deducción fiscal de las donaciones efectuadas por los contribuyentes a los casos en que el organismo beneficiario, de utilidad pública reconocida, esté establecido en dicho Estado miembro, sin permitirles que aporten la prueba de que el organismo beneficiario establecido en otro Estado miembro, donde se reconoce en

Derecho su utilidad pública, cumple los requisitos impuestos por la normativa del primer Estado miembro a los organismos del mismo tipo situados en su territorio.

3) Las autoridades fiscales de un Estado miembro no están obligadas a utilizar los procedimientos de cooperación previstos por 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, en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, para cerciorarse de una situación sujeta a la jurisdicción de otro Estado miembro y tienen la facultad de exigir al contribuyente, conforme a las normas procedimentales vigentes en dicho Estado miembro, que aporte las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta del impuesto, lo que engloba la concesión de una deducción fiscal. Sin embargo, cuando las pruebas solicitadas al contribuyente se refieran a los estatutos o a la gestión efectiva del organismo donatario, establecido en otro Estado miembro, donde se reconoce su utilidad pública, las autoridades fiscales del primer Estado miembro no pueden, so pena de menoscabar la aplicación efectiva de la libre circulación de capitales, denegar la deducción fiscal al contribuyente sin tener en cuenta previamente las dificultades por las que haya podido pasar para recabarlas, pese a todos los esfuerzos realizados, y sin examinar, habida cuenta de estas dificultades, las posibilidades reales de obtener tales pruebas a través de la asistencia que, en el marco ofrecido por la Directiva 77/799 o, en su caso, por un convenio fiscal bilateral, puedan prestar las autoridades competentes de otro Estado miembro. Corresponde al juez nacional comprobar, en cada caso concreto, si la denegación de la deducción fiscal solicitada, sin instar la colaboración entre administraciones nacionales que establece la Directiva 77/799, se basa en una apreciación ponderada de las circunstancias antes mencionadas.»

1 – Lengua original: francés.

2 – En las presentes conclusiones, se utiliza este término en un sentido genérico y, por lo tanto, con independencia de la naturaleza pública o privada de la entidad en el Derecho nacional.

3 – DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94.

4 – DO L 76, p. 1.

5 – Asunto C-386/04, Rec. p. I-8203.

6 – DO L 178, p. 5.

7 – Véanse las sentencias de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone (286/82 y 26/83, Rec. p. 377), apartado 21, y de 14 de julio de 1988, Lambert (308/86, Rec. p. 4369), apartado 10.

8 – Véanse, a este respecto, las sentencias, antes citadas, Luisi y Carbone, apartado 23, y Lambert, apartado 10.

9 – 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; 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; de 20 de mayo de 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Rec. p. I-0000), apartado 100, y de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken (C-43/07, Rec. p. I-0000), apartado 29.

10 – Véanse, en este sentido, los puntos 58 a 60 de las conclusiones presentadas por la Abogado General Stix-Hackl en el asunto sobre el que recayó la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada.

11 – Véanse las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier (C-364/01, Rec. p. I-15013), apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; de 17 de enero de 2008, Jäger (C-256/06, Rec. p. I-0000), apartado 25, y Arens-Sikken, antes citada, apartados 30 y 31.

12 – Sentencias, antes citadas, van Hilten-van der Heijden, apartado 41, y Arens-Sikken, apartado 30 (el subrayado es mío).

13 – La utilización de esta modalidad se debe frecuentemente no sólo a la voluntad del donante de materializar personalmente el valor de su gesto, sino también a su inquietud por asegurarse de que el donatario hará buen uso de él.

14 – La libre circulación de capitales y la libre circulación de mercancías parecen, en efecto, excluirse mutuamente. Véanse, en lo que respecta a los medios de pago, las sentencias de 23 de noviembre de 1978, Thompson y otros (7/78, Rec. p. 2247), apartados 21 a 26, y de 23 de febrero de 1995, Bordessa y otros (C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361), apartado 12; véase también, en relación con los depósitos de ahorro, la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Van Eycke (267/86, Rec. p. 4769), apartado 25.

15 – Por otro lado, debe señalarse que la normativa alemana controvertida en el presente asunto no distingue, a efectos de las deducciones fiscales que puede reclamar el donante, entre las donaciones efectuadas en efectivo y las efectuadas en especie en favor de organismos que persigan objetivos de utilidad pública.

16 – Ha de destacarse que el órgano jurisdiccional remitente no da información acerca de si estos bienes de uso cotidiano se han adquirido en Portugal o en otro Estado miembro.

17 – Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071), apartado 43; de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477), apartados 28 y 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 32, y de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, Rec. p. I-8491), apartado 45.

18 – Véanse, en particular, las sentencias Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 15, y de 18 de diciembre de 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531), apartado 19 y jurisprudencia citada.

19 – Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 10; Trummer y Mayer, antes citada, apartado 26; de 14 de octubre de 1999, Sandoz (C-439/97, Rec. p. I-7041), apartado 19; de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C-478/98, Rec. p. I-7587), apartado 18; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartado 44, y de 25 de enero de 2007, Festersen (C-370/05, Rec. p. I-1129), apartado 24.

20 – Véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Manninen, apartados 26 y 28, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartados 30 y 31.

21 – Véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Manninen, apartado 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartado 32, y Hollmann, apartado 44.

22 – Sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 39.

23 – Apartado 9.

24 – Apartado 11.

25 – Sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartados 37 y 38.

26 – Según jurisprudencia reiterada, esta tarea incumbe efectivamente al órgano jurisdiccional remitente: véase, en particular, la sentencia de 14 de diciembre de 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C-217/05, Rec. p. I-11987), apartado 26 y jurisprudencia citada.

27 – Cabe recordar que esta fundación tenía por fin 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. Podía conceder una o varias becas de ayuda al estudio para permitir a jóvenes suizos residir en Cremona (Italia) durante todo el período lectivo.

28 – Véase la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartados 40 y 41.

29 – Véanse, en particular, las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 31; de 15 de julio de 2004, Lenz (C-315/02, Rec. p. I-7063), apartados 27 y 45; Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 47, y A, antes citada, apartado 55.

30 – Véase, en particular, la sentencia A, antes citada, apartado 56 y jurisprudencia citada.

31 – Sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 48.

32 – *Idem*, apartado 49.

33 – *Ibidem*, apartado 50 y jurisprudencia citada.

34 – Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec. p. I-2057), apartado 25.

35 – No puede excluirse, *a priori*, que el donante pueda aportar justificantes suficientes, máxime cuando el organismo beneficiario sea notoriamente conocido a nivel internacional y desarrolle, a través de agencias nacionales, idénticas actividades de utilidad pública en diferentes Estados miembros. Por otro lado, en los casos, en absoluto infrecuentes, en que el donante repita anualmente su gesto caritativo en favor del mismo organismo, la verificación resultará más sencilla en los años sucesivos al primero. Además, como se desprende claramente de los hechos que han dado origen al litigio principal (véase el punto 16 de las presentes conclusiones), la donación a un organismo extranjero que desarrolla actividades de utilidad pública a nivel local parece deberse a los vínculos personales que unen al donante con el organismo o con la localidad en la que está situado. Es probable que, en tal supuesto, este vínculo permita al donante obtener la colaboración del organismo y recabar abundante información pertinente para las autoridades fiscales de su Estado miembro de residencia.

36 – Véase, a este respecto, la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada.

37 – El subrayado es mío.

38 – Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C?184/05, Rec. p. I?7897), apartado 36 y jurisprudencia citada.

39 – Véase, en particular, la sentencia A, antes citada, apartado 58.

40 – Sentencias, antes citadas, Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartados 48 y 49, y A, apartados 58 y 59.

41 – Véase la sentencia Twoh International, antes citada, apartado 32.

42 – Sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 49. Véanse también, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Twoh International, apartado 35, y A, apartado 58.

43 – Véase, por analogía, la sentencia de 24 de abril de 2008, Arcor (C?55/06, Rec. p. I?0000), apartado 187.