

Cauza C-318/07

Hein Persche

împotriva

Finanzamt Lüdenscheid

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof)

„Libera circulație a capitalurilor — Impozit pe venit — Deductibilitatea donațiilor efectuate în favoarea unor organisme recunoscute ca fiind de interes general — Limitarea deductibilității la donațiile efectuate în favoarea organismelor naționale — Donații în natură — Directiva 77/799/CEE — Asistență reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a capitalurilor — Dispozițiile tratatului — Domeniu de aplicare*

(art. 56 CE și 58 CE)

2. *Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală — Impozit pe venit*

(art. 56 CE)

1. Atunci când o persoană impozabilă solicită într-un stat membru deductibilitatea fiscală a donațiilor făcute în favoarea unor organisme stabilite și recunoscute ca fiind de interes general într-un alt stat membru, astfel de donații intră în domeniul de aplicare al prevederilor privind libera circulație a capitalurilor din tratat, chiar dacă acestea sunt efectuate în natură, sub formă de bunuri de uz curent.

Astfel, o reglementare fiscală națională poate intra în domeniul de aplicare al articolelor 56 CE-58 CE chiar dacă privește transferul unui patrimoniu care poate cuprinde atât sume de bani, cât și bunuri imobile și mobile. În consecință, la fel ca și impozitul aplicat pe moșteniri, tratamentul fiscal al donațiilor făcute în bani sau în natură intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la circulația capitalurilor, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale operațiunilor respective se limitează la interiorul unui singur stat membru.

(a se vedea punctele 26, 27 și 30 și dispozitiv 1)

2. Articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, în ceea ce privește donațiile făcute unor organisme recunoscute ca fiind de interes general, beneficiul deducerii fiscale nu este acordat decât pentru donațiile efectuate în favoarea unor organisme stabilite pe teritoriul național, fără nicio posibilitate pentru persoana impozabilă de a demonstra că o donație făcută în favoarea unui organism stabilit într-un alt stat membru îndeplinește condițiile impuse de respectiva reglementare pentru acordarea unui astfel de beneficiu.

Astfel, în condițiile în care posibilitatea obținerii unei deduceri fiscale poate influența în mod semnificativ atitudinea donatorului, imposibilitatea deductibilității în statul membru de impunere a donațiilor făcute în favoarea unor organisme recunoscute ca fiind de interes general atunci când

acestea sunt stabilite în alte state membre este de natură să afecteze disponibilitatea persoanelor impozabile având reședința în primul stat membru de a efectua donații în favoarea acestora și, în consecință, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 56 CE.

Într-adevăr, un stat membru poate să aplice, în cadrul legislației sale referitoare la deductibilitatea fiscală a donațiilor, o diferență de tratament între organismele naționale recunoscute ca fiind de interes general și cele stabilite în alte state membre atunci când acestea din urmă urmăresc alte obiective decât cele prevăzute prin propria sa legislație. În această privință, dreptul comunitar nu impune statelor membre să asigure că organismele străine recunoscute ca fiind de interes general în statul membru de origine beneficiază în mod automat de aceeași recunoaștere pe teritoriul lor. Cu toate acestea, un organism stabilit într-un stat membru și care îndeplinește condițiile impuse de un alt stat membru pentru acordarea de avantaje fiscale se află, în ceea ce privește acordarea de către acest din urmă stat membru a unor avantaje fiscale pentru încurajarea activităților respective de interes general, într-o situație comparabilă cu cea a organismelor recunoscute ca fiind de interes general și care sunt stabilite în acest din urmă stat membru.

Pe de altă parte, în măsura în care nimic nu împiedică autoritățile fiscale ale statului membru de impunere să ceară unei persoane impozabile care dorește să obțină deductibilitatea fiscală a donațiilor efectuate în beneficiul unor organisme stabilite într-un alt stat membru să prezinte documentele justificative relevante, acest stat membru de impunere nu poate invoca necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale pentru a justifica o reglementare națională care împiedică în mod absolut persoana impozabilă să aducă astfel de dovezi. În acest context, înainte de a acorda o scutire fiscală unui organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat membru, un stat membru este autorizat să aplice măsuri care să îi permită să verifice, în mod clar și precis, dacă acest organism îndeplinește condițiile cerute de reglementarea națională pentru a beneficia de această scutire, precum și să controleze administrarea sa efectivă. În schimb, eventualele inconveniente administrative care ar decurge din faptul că astfel de organisme sunt stabilite într-un alt stat membru nu sunt suficiente pentru a justifica un refuz din partea autorităților statului respectiv de a acorda acestor organisme aceleași scutiri fiscale ca și organismelor naționale de același tip. Aceasta se aplică de asemenea în cazul unei persoane impozabile care solicită într-un stat membru deductibilitatea fiscală a unei donații făcute în favoarea unui organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat membru.

În plus, în temeiul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte, autoritățile fiscale respective se pot adresa autorităților unui alt stat membru pentru a obține orice informație care se dovedește necesară pentru stabilirea corectă a impozitului unei persoane impozabile. Cu toate acestea, directiva respectivă nu afectează în niciun mod competența autorităților competente ale statului membru al donatorului de a aprecia, în special, dacă sunt îndeplinite condițiile cărora le este subordonată, prin această legislație, acordarea unui avantaj fiscal. Astfel, în ceea ce privește un organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat membru, statul membru al donatorului nu trebuie să acorde un tratament fiscal identic celui aplicat donațiilor făcute organismelor naționale decât dacă acest organism îndeplinește condițiile stabilite prin legislația acestui din urmă stat membru pentru acordarea de avantaje fiscale, printre care se numără urmărirea unor obiective identice cu cele promovate de legislația fiscală a statului membru respectiv. Autoritățile naționale competente, inclusiv instanțele naționale, le revine obligația să verifice dacă, în conformitate cu normele de drept național, s-a făcut dovada respectării condițiilor impuse de acest stat membru pentru acordarea avantajului fiscal în discuție.

În sfârșit, un stat membru nu poate nici să excludă acordarea de avantaje fiscale pentru donațiile făcute în favoarea unui organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat

membru pentru simplul motiv c?, în raport cu astfel de organisme, autoritățile fiscale ale primului stat membru nu dispun de posibilitatea de a verifica la fața locului respectarea cerințelor pe care le impune legislația lor fiscal?.

În ceea ce privește organismele de interes general situate într-o  ar? terță, în principiu, este legitim ca statul membru de impunere s? refuze acordarea unui astfel de avantaj fiscal dac?, în special din cauza lipsei unei obligații conven ionale a acestei   ri terțe de a furniza informații, se dovede te imposibil? ob inerea informațiilor necesare de la  ara respectiv?.

(a se vedea punctele 38, 39, 47, 48, 50, 55, 56, 60, 61, 63, 66, 70  i 72  i dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Camer?)

27 ianuarie 2009(*)

„Libera circulație a capitalurilor – Impozit pe venit – Deductibilitatea donațiilor efectuate în favoarea unor organisme recunoscute ca fiind de interes general – Limitarea deductibilit ii la donațiile efectuate în favoarea organismelor naționale – Donații în natur? – Directiva 77/799/CEE – Asistență reciproc? acordat? de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe”

În cauza C 318/07,

av nd ca obiect o cerere de pronun are a unei hotărâri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 9 iulie 2007, primit? de Curte la 11 iulie 2007, în procedura

Hein Persche

împotriva

Finanzamt Lüdenscheid,

CURTEA (Marea Camer?),

compus? din domnul V. Skouris, pre edinte, domnii P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (raportor), J. C. Bonichot  i T. von Danwitz, pre edin i de camer?, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii K. Schieman, J. Makarczyk, P. K ris  i E. Juhász, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul B. F l p, administrator,

având în vedere procedura scris?  i în urma ședinței din 17 iunie 2008,

lu nd în considerare observa iile prezentate:

- pentru Finanzamt Lüdenscheid, de domnul H. Brandenburg, Leitender Ministerialrat;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de domnul S. Spyropoulos, precum și de doamnele Z. Chatzipavlou și I. Pouli, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de domnii J.-C. Gracia, G. de Bergues și J.-C. Niollet, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de domnii D. O'Hagan și G. Hogan, în calitate de agenți, asistați de doamna E. Barrington, BL;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna I. Rao și de domnul R. Hill, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți;
- pentru Autoritatea de Supraveghere a AELS, de domnul P. Bjørgan și de doamna I. Hauger, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 octombrie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 CE-58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Persche, consilier fiscal stabilit în Germania, pe de o parte, și Finanzamt Lüdenscheid (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la deductibilitatea fiscală a unei donații în natură făcute în favoarea unui organism recunoscut ca fiind de interes general, situat în Portugalia.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificat prin Actul privind condițiile de aderare a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor care stau la baza Uniunii Europene (JO 1994, C 241, p. 21, și JO 1995, L 1, p. 1, denumit în continuare „Directiva 77/799”), prevede:

„În conformitate cu dispozițiile prezentei directive, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații care să le permit să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital [...]”

4 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 77/799 prevede:

„În anumite situații, autoritatea competentă a unui stat membru poate solicita autorității

competente a altui stat membru s? înainteze informa?iile men?ionate la articolul 1 alineatul (1). Autoritatea competent? a statului solicitat nu este obligat? s? r?spund? solicit?rii dac? autoritatea competent? a statului solicitant nu a epuizat sursele proprii de informa?ii care puteau fi utilizate, potrivit împrejur?rilor, pentru a ob?ine informa?iile solicitate f?r? riscul de a pune în pericol ob?inerea rezultatului c?utat.”

Reglementarea na?ional?

5 În temeiul articolului 10b alineatul 1 din legea german? privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumit? în continuare „EStG”), persoanele impozabile pot deduce din totalul veniturilor lor, cu titlu de cheltuieli excep?ionale deductibile ?i în anumite limite, pl?ile efectuate în favoarea operelor cu caracter filantropic, cultural, religios sau ?tiin?ific sau a operelor recunoscute ca fiind de interes general. În temeiul alineatului 3 al aceluia?i articol, o astfel de deductibilitate se aplic? de asemenea pentru dona?iile în natur?.

6 Potrivit articolului 49 din Regulamentul de aplicare a Legii privind impozitul pe venit (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, denumit? în continuare „EStDV”), deductibilitatea fiscal? este limitat? la dona?iile al c?ror beneficiar este fie o persoan? juridic? na?ional? de drept public sau un serviciu public na?ional, fie o persoan? juridic?, un grup de persoane sau o mas? de bunuri în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz, denumit? în continuare „KStG”). Aceast? din urm? dispozi?ie define?te ansamblul organismelor, ?i anume persoanele juridice, grupurile de persoane ?i masele de bunuri, care sunt scutite de impozitul pe profit, cu alte cuvinte, cele care, în aplicarea statutului lor ?i având în vedere administrarea lor efectiv?, urm?resc în mod exclusiv ?i direct scopuri de interes general, filantropice sau culturale. Totu?i, în temeiul articolului 5 alineatul 2 punctul 2 din KStG, aceast? scutire nu se aplic? decât organismelor stabilite pe teritoriul german.

7 În temeiul articolului 50 alineatul 1 din EStDV, dona?iile în sensul articolului 10b din EStG – sub rezerva dispozi?iilor speciale aplicabile dona?iilor cu o valoare maxim? de 100 de euro – nu pot fi deduse decât prin prezentarea unui formular administrativ completat de organismul beneficiar. În cadrul impozit?rii donatorului în temeiul impozitului pe venit, acest formular constituie o dovad? suficient? c? beneficiarul dona?iei îndepline?te condi?iile impuse de lege. În consecin??, administra?ia fiscal? îns?rcinat? cu calcularea impozitului donatorului nu are obliga?ia de a controla respectarea de c?tre organismul beneficiar a condi?iilor care dau dreptul la scutirea de impozitul pe profit.

8 Articolele 51-68 din Codul general al impozitelor german (Abgabenordnung, denumit? în continuare „AO”) definesc scopurile pe care trebuie s? le urm?reasc? un organism ?i modul în care aceste scopuri trebuie s? fie urm?rite pentru a beneficia de scutirea fiscal?.

9 Potrivit articolului 52 alineatul 1 ?i alineatul 2 punctul 2 din AO, un organism î?i exercit? activitatea în scopuri de interes general atunci când activitatea sa urm?re?te promovarea intereselor colectivit??ii, printre altele, prin sus?inerea ajutorului pentru copii ?i tineri ?i pentru persoanele vârstnice. În conformitate cu articolul 55 alineatul 1 punctele 1 ?i 5 din AO, organismul trebuie s? ac?ioneze în mod dezinteresat, ceea ce înseamn?, de exemplu, c? trebuie s? î?i utilizeze mijloacele în timp util ?i exclusiv în scopurile favorizate din punct de vedere fiscal, ?i nu în profitul membrilor s?i. În temeiul articolului 59 din AO, un astfel de organism nu poate beneficia de avantaje fiscale decât dac? din statutul s?u rezult? c? urm?re?te în mod exclusiv ?i direct scopuri care îndeplinesc condi?iile prev?zute la articolele 52-55 din AO.

10 Potrivit articolului 63 alineatul 3 din AO, unui astfel de organism îi revine obliga?ia de a stabili, prin intermediul unei contabilit??i regulate a veniturilor ?i a cheltuielilor sale, c? activitatea sa este desf??urat? efectiv în vederea realiz?rii în mod exclusiv ?i direct a scopurilor favorizate din

punct de vedere fiscal. În cazul donațiilor în natură, articolul 50 alineatul 4 a doua teză din EStDV obligă organismul beneficiar să prezente documentele justificative ale valorii donației pe care o declară.

11 Potrivit articolului 193 și următoarelor din AO, aspectul dacă un organism este administrat efectiv în conformitate cu statutul său și dacă mijloacele sale sunt utilizate în mod dezinteresat, precum și în timp util poate fi verificat printr-un control la fața locului. Dacă organismul îndeplinește condițiile care dau dreptul la scutirea fiscală, acesta are dreptul să elibereze chitanțe pentru donațiile care îi sunt făcute, utilizând formularul administrativ prevăzut în acest scop. Dacă un organism completează o chitanță inexactă de donație, fie în mod intenționat, fie în mod vădit neglijent, acesta este răspunzător pentru pierderea veniturilor fiscale subsecvente, astfel cum rezultă din articolul 10b alineatul 4 a doua teză din EStG.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 În declarația de venituri pentru anul 2003, domnul Persche a solicitat deducerea, cu titlu de cheltuielă excepțională deductibilă, a unei donații în natură în valoare totală de 18 180 de euro, constând în lenjerie de pat și de baie, precum și în cadre de mers și mănuși de jucărie pentru copii, pe care a făcut-o în favoarea Centro Popular de Lagoa (Portugalia, denumit în continuare „centrul”). Centrul respectiv ar fi un cămin de bătrâni pe lângă care funcționează un centru de plasament pentru copii și care se situează într-o localitate în care reclamantul din acțiunea principală ar poseda o locuință.

13 Domnul Persche a atașat la declarația fiscală un document din data de 31 iulie 2003 prin care centrul confirmă primirea acestei donații, precum și o declarație din data de 21 martie 2001 a directorului centrului local pentru solidaritate și asigurări sociale din Faro (Portugalia) prin care se certifică faptul că centrul respectiv a fost înregistrat în 1982 ca organism privat de solidaritate socială pe lângă Direcția generală de acțiune socială și că, în această calitate, beneficiază de toate scutirile și avantajele fiscale pe care legea portugheză le acordă organismelor de interes general. Potrivit reclamantului din acțiunea principală, în dreptul portughez, chitanța originală a donației este suficientă pentru a da dreptul la o deducere fiscală.

14 Prin decizia de impunere pentru anul 2003, Finanzamt a refuzat deducerea solicitată. De asemenea, aceasta a respins ca nefundată reclamația formulată împotriva acestei decizii de reclamantul din acțiunea principală. Acțiunea pe care acesta din urmă a introdus-o la Finanzgericht Münster a fost de asemenea respinsă. Ulterior, reclamantul din acțiunea principală a formulat un recurs la Bundesfinanzhof.

15 În decizia de trimitere, această instanță arată că Finanzamt a trebuit să refuze deducerea donației în discuție în condițiile în care, având în vedere dreptul german, beneficiarul donației nu era stabilit în Germania, iar persoana impozabilă nu prezentase o chitanță a acestei donații cu respectarea condițiilor de formă. Instanța respectivă ridică însă problema dacă o donație în natură sub forma bunurilor de uz curent intră în domeniul de aplicare al articolelor 56 CE-58 CE și, dacă este cazul, dacă aceste articole se opun faptului că un stat membru nu permite deductibilitatea unei astfel de donații decât dacă beneficiarul este stabilit pe teritoriul național.

16 În această privință, instanța de trimitere arată că, în Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203), Curtea a recunoscut că statele membre au obligația să decidă care sunt interesele colectivității pe care vor să le promoveze prin avantaje fiscale, reluând opinia instanței de trimitere din această cauză, potrivit căreia promovarea intereselor respective în sensul articolului 52 din AO nu presupune că aceste măsuri de promovare trebuie să fie destinate resortisanților sau rezidenților germani. Or, în acțiunea principală, instanța de trimitere precizează că, în dreptul german, această teză este

controversat?.

17 În continuare, instanța de trimitere amintește că, la punctul 49 din Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, Curtea a considerat că necesitatea ca un stat membru să verifice respectarea condițiilor cărora le este supus acordarea unei scutiri fiscale către o fundație nu justifică refuzul acestei scutiri atunci când fundația este stabilită într-un alt stat membru, în măsura în care autoritățile fiscale ale primului stat membru pot solicita fundației respective să prezinte toate documentele justificative relevante. În această privință, instanța de trimitere arată că, potrivit jurisprudenței Bundesverfassungsgericht, principiul egalității în materie fiscală interzice calcularea unui impozit numai în temeiul unei declarații și a datelor prezentate de persoana impozabilă, dar impune ca procedura declarării să poată fi completată prin verificări la fața locului.

18 În acest context, instanța de trimitere respectiv se întreabă, pe de o parte, dacă asistența reciprocă ce rezultă din Directiva 77/799 poate constrânge autoritățile statului membru de stabilire a organismului în discuție să efectueze verificări la fața locului și, pe de altă parte, chiar dacă acest lucru este posibil, dacă nu ar fi contrar principiului proporționalității ca, în cazul situațiilor precum cea din acțiunea principală, să se solicite autorităților germane să efectueze verificări cu privire la natura organismelor beneficiare în scopul de a determina deductibilitatea fiscală a donațiilor care le sunt făcute, iar aceasta indiferent de valoarea acestor donații.

19 În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Donațiile în natură constând în bunuri de uz curent, făcute de un resortisant al unui stat membru în favoarea unor organisme cu sediul în alt stat membru și considerate de interes general potrivit dreptului acestuia din urmă, sunt supuse liberei circulații a capitalurilor (articolul 56 CE)?

2) În cazul unui răspuns [afirmativ] la prima întrebare, o dispoziție dintr-un stat membru care avantajează din punct de vedere fiscal donațiile în favoarea unor organisme de interes general numai dacă acestea din urmă au sediul pe teritoriul național este contrară liberei circulații a capitalurilor (articolul 56 CE), având în vedere, pe de o parte, obligația administrației fiscale de a verifica declarațiile persoanei impozabile și, pe de altă parte, principiul proporționalității (articolul 5 al treilea paragraf CE)?

3) În cazul unui răspuns [afirmativ] la a doua întrebare, Directiva [77/799] impune administrației fiscale a unui stat membru obligația de a solicita ajutorul altui stat membru în vederea clarificării unui fapt care a avut loc în respectivul stat membru sau i se poate impune persoanei impozabile, în temeiul normelor procedurale din statul membru respectiv, să facă ea însăși proba faptelor care au avut loc în străinătate (sarcina probei)?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere cere, în esență, să se stabilească dacă, atunci când o persoană impozabilă solicită într-un stat membru deductibilitatea fiscală a donațiilor făcute în favoarea unor organisme stabilite și recunoscute ca fiind de interes general într-un alt stat membru, astfel de donații într-un domeniu de aplicare al dispozițiilor privind libera circulație a capitalurilor din Tratatul CE, chiar dacă acestea sunt efectuate în natură, sub formă de bunuri de uz curent.

21 În observațiile lor, Finanzamt, guvernele german, spaniol și francez, precum și Irlanda arată

c? aceste dispozi?ii nu se refer? dec?t la circula?ia capitalurilor realizat? în vederea unei activit??i economice, iar nu la dona?iile f?cute, din motive altruiste, unor organisme administrate în mod dezinteresat ?i ale c?ror activit??i nu trebuie s? fie lucrative. Guvernul elen apreciaz?, la rândul s?u, c? transferul, care nu este efectuat în scopuri de investi?ie, de bunuri de uz curent care nu constituie mijloace de plat? într? exclusiv în domeniul de aplicare al liberei circula?ii a m?rfurilor.

22 La rândul lor, Comisia Comunit??ilor Europene ?i Autoritatea de Supraveghere a AELS consider? c? dona?iile în natur? f?cute unor organisme de interes general stabilite într?un alt stat membru dec?t cel îns?rcinat cu impozitarea donatorului într? în domeniul de aplicare al articolelor 56 CE-58 CE.

23 Trebuie amintit c? articolul 56 alineatul (1) CE prevede o interdic?ie general? a restric?iilor privind circula?ia capitalurilor între statele membre.

24 Întrucât din Tratatul CE lipse?te defini?ia no?iunii „circula?ie a capitalurilor” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, Curtea a recunoscut anterior o valoare indicativ? nomenclatorului anexat la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Edi?ie special?, 10/vol. 1, p. 10), chiar dac? aceasta a fost adoptat? în temeiul articolului 69 ?i al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE (articolele 67-73 din Tratatul CEE au fost înlocuite cu articolele 73 B-73 G din Tratatul CE, acestea devenind articolele 56 CE-60 CE), în condi?iile în care, potrivit introducerii acestuia, lista pe care o con?ine nu are un caracter exhaustiv (a se vedea în special Hot?rârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Rec., p. I?1957, punctul 39, Hot?rârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citat? anterior, punctul 22, ?i Hot?rârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp, C?11/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 38). Or, cadourile ?i dona?iile apar la titlul XI, intitulat „Circula?ia capitalului cu caracter personal”, din anexa I la Directiva 88/361.

25 Atunci când o persoan? impozabil? dintr?un stat membru solicit? deductibilitatea fiscal? a unei sume care reflect? valoarea dona?iilor f?cute unor ter?e persoane cu re?edin?a într?un alt stat membru, pentru a determina dac? reglementarea na?ional? în discu?ie într? în domeniul de aplicare al dispozi?iilor tratatului referitoare la circula?ia capitalurilor nu este relevant dac? dona?iile subiacente au fost efectuate în bani sau în natur?.

26 Într?adev?r, preluarea în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361 a mo?tenirilor ?i a legatelor demonstreaz? c?, pentru a determina dac? tratamentul fiscal aplicat de un stat membru anumitor opera?iuni într? în domeniul de aplicare al dispozi?iilor referitoare la libera circula?ie a capitalurilor, nu este necesar s? se disting? între opera?iunile efectuate în bani ?i cele efectuate în natur?. Astfel, Curtea a amintit c? mo?tenirile constau în transmiterea c?tre una sau c?tre mai multe persoane a patrimoniului l?sat de o persoan? decedat? sau, cu alte cuvinte, într?un transfer c?tre mo?tenitori al propriet??ii asupra diferitelor bunuri ?i drepturi care compun acest patrimoniu (a se vedea în special Hot?rârile van Hilten-van der Heijden, punctul 42, ?i Eckelkamp, punctul 39, citate anterior). Rezult? c? o reglementare fiscal? na?ional? poate intra în domeniul de aplicare al articolelor 56 CE-58 CE chiar dac? prive?te transferul unui patrimoniu care poate cuprinde atât sume de bani, cât ?i bunuri imobile ?i mobile.

27 În consecin??, la fel ca ?i impozitul aplicat pe mo?teniri, tratamentul fiscal al dona?iilor f?cute în bani sau în natur? într? în domeniul de aplicare al dispozi?iilor tratatului referitoare la circula?ia capitalurilor, cu excep?ia cazurilor în care elementele constitutive ale opera?iunilor respective se limiteaz? la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens Hot?rârea Eckelkamp, citat? anterior, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?).

28 În ceea ce prive?te întrebarea dac?, astfel cum sus?ine guvernul elen, o dona?ie de bunuri

de consum nu ar trebui să între mai degrabă în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a mijloacelor, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe în prezent consacrate, pentru a determina dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertăți, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22 și jurisprudența citată).

29 În această privință, este suficient să se sublinieze că reglementarea națională în discuție în acțiunea principală exclude deductibilitatea donațiilor efectuate în favoarea unor organisme stabilite în alte state membre, independent de aspectul dacă aceste donații se fac în bani sau în natură, și, în cazul unei donații în natură, de locul de cumpărare a bunurilor oferite. Prin urmare, nu rezultă nicidecum din obiectul acestei reglementări că într-o mai degrabă în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a mijloacelor decât în al celor referitoare la libera circulație a capitalurilor.

30 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că, atunci când o persoană impozabilă solicită într-un stat membru deductibilitatea fiscală a donațiilor făcute în favoarea unor organisme stabilite și recunoscute ca fiind de interes general într-un alt stat membru, astfel de donații într-o în domeniul de aplicare al dispozițiilor din tratat privind libera circulație a capitalurilor chiar dacă acestea sunt efectuate în natură, sub formă de bunuri de uz curent.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

31 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie abordate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru care nu acordă beneficiul deducerii fiscale decât donațiilor efectuate în favoarea unor organisme de interes general stabilite pe teritoriul național, înănd seama de faptul că autoritățile fiscale ale statului membru respectiv trebuie să poată verifica declarațiile persoanei impozabile și nu pot fi obligate să acționeze cu încălcarea principiului proporționalității. În acest context, instanța de trimitere se întreabă dacă Directiva 77/799 obligă aceste autorități fiscale să solicite ajutorul autorităților competente din statul membru de stabilire al organismului beneficiar pentru a obține informațiile necesare sau dacă, dimpotrivă, autoritățile fiscale respective pot cere persoanei impozabile să aducă ea însăși toate dovezile necesare.

32 În această privință, Finanzamt, guvernele german, spaniol și francez, precum și Irlanda și guvernul Regatului Unit arată că faptul că un stat membru prevede deductibilitatea fiscală a donațiilor numai atunci când acestea sunt făcute în beneficiul unor organisme situate pe teritoriul său nu contravine dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor. În primul rând, organismele naționale de interes general și cele stabilite în străinătate nu s-ar afla într-o situație comparabilă în sensul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE. În plus, limitarea avantajelor fiscale la donațiile făcute în favoarea unor organisme naționale de interes general ar fi justificat de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale.

33 Guvernul german și guvernul Regatului Unit consideră că, în cazul unei donații făcute de o persoană impozabilă în favoarea unui organism stabilit într-un alt stat membru, statul membru de impunere al donatorului (denumit în continuare „statul membru al donatorului”) nu este obligat să obțină informațiile necesare impozitării acestuia din urmă nici prin mijloacele proprii, nici prin intermediul mecanismului asistenței reciproce prevăzute de Directiva 77/799.

34 Potrivit guvernului german, Irlandei și guvernului Regatului Unit, ar fi, în orice caz, contrar principiului proporționalității ca statul membru al donatorului să fie constrâns să verifice sau să

asigure verificarea respectării condițiilor impuse organismelor de interes general pentru fiecare donație efectuată de o persoană impozabilă în favoarea unor organisme situate în unul sau în mai multe state membre, iar aceasta oricare ar fi valoarea donației sau a donațiilor efectuate.

35 În schimb, Comisia și Autoritatea de Supraveghere a AELS consideră că reglementarea națională în discuție în acțiunea principală constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, care nu poate fi justificată de necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale.

36 Potrivit Comisiei, chiar dacă Directiva 77/799 însuși nu obligă un stat membru să solicite ajutorul unui alt stat membru pentru a-l informa cu privire la un fapt ale cărui elemente sunt situate în acest alt stat membru, primul stat ar fi ținut totuși, în domeniul de aplicare al articolului 56 CE, să recurgă la posibilitățile oferite de această directivă pentru a exclude orice tratament mai puțin favorabil al situațiilor transfrontaliere în raport cu situațiile pur naționale. La rândul său, Autoritatea de Supraveghere a AELS consideră că, deși persoana impozabilă care solicită un avantaj fiscal poate fi ținută să aducă dovezile necesare, autoritățile fiscale nu pot refuza acest avantaj din cauza îndoielilor cu privire la autenticitatea informațiilor prezentate fără să fi recurs la alte mijloace disponibile pentru obținerea sau pentru verificarea informațiilor respective.

37 În speță, legislația germană prevede deducerea fiscală a donațiilor făcute în favoarea unor organisme de interes general situate în Germania care îndeplinesc celelalte condiții stabilite de această legislație, excluzând în același timp acest avantaj fiscal pentru donațiile făcute în favoarea unor organisme stabilite și recunoscute ca fiind de interes general într-un alt stat membru.

38 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 47 și 48 din concluzii, în condițiile în care posibilitatea obținerii unei deduceri fiscale poate influența în mod semnificativ atitudinea donatorului, imposibilitatea deductibilității în Germania a donațiilor făcute în favoarea unor organisme recunoscute ca fiind de interes general atunci când acestea sunt stabilite în alte state membre este de natură să afecteze disponibilitatea persoanelor impozabile germane de a efectua donații în favoarea acestora.

39 În consecință, o astfel de reglementare constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 CE.

40 Este adevărat că, în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a stabili, în legislațiile lor fiscale, o distincție între persoanele impozabile care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește locul unde capitalurile lor au fost investite.

41 Totuși, trebuie distinse tratamentele inegale permise în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE de discriminările arbitrare sau de restrângerile disimulate, interzise prin alineatul (3) al aceluiași articol. Într-adevăr, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în acțiunea principală, care operează o distincție între organismele naționale și cele stabilite în alt stat membru, să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca aceasta să fie justificată de un motiv imperativ de interes general, precum necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale. În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit prin reglementarea în discuție să fie atins (a se vedea în acest sens Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 32 și jurisprudența citată).

Cu privire la caracterul comparabil al organismelor naționale recunoscute ca fiind de interes

general și al celor stabilite într-un alt stat membru

42 Guvernele german, spaniol și francez, precum și Irlanda și guvernul Regatului Unit arată că donațiile făcute în favoarea organismelor naționale și cele făcute în favoarea unor organisme stabilite într-un alt stat membru nu sunt comparabile, în sensul că statele membre respective, pe de o parte, pot aplica noțiuni diferite de binefacere, precum și condiții diferite de recunoaștere a operelor de binefacere și, pe de altă parte, nu sunt în măsură să controleze respectarea exigențelor pe care le impun decât în raport cu organismele naționale. Guvernele german, spaniol și francez adaugă că, dacă un stat membru renunță să perceapă anumite venituri fiscale prin scutirea de impozit a donațiilor efectuate în beneficiul unor organisme de interes general situate pe teritoriul său, aceasta rezultă din faptul că astfel de organisme degreveză acest stat membru de anumite misiuni de interes general pe care altfel ar trebui să le îndeplinească statul însuși prin utilizarea veniturilor fiscale.

43 De la bun început trebuie subliniat că fiecărui stat membru îi revine obligația de a stabili dacă, pentru a încuraja anumite activități recunoscute ca fiind de interes general, prevede avantaje fiscale atât în favoarea unor organisme private sau publice care se ocupă cu activitățile respective, cât și a persoanelor impozabile care fac donații în favoarea acestora.

44 Deși este legitim ca un stat membru să rezerve acordarea unor avantaje fiscale organismelor care urmăresc unele dintre obiectivele sale de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 57), totuși un stat membru nu poate rezerva beneficiul unor astfel de avantaje numai organismelor stabilite pe teritoriul său și ale căror activități pot, așadar, să îl degreveze de unele dintre responsabilitățile sale.

45 Desigur, stimulând persoanele impozabile, în perspectiva unei deductibilități fiscale a donațiilor făcute în favoarea unor organisme recunoscute ca fiind de interes general, să susțină activitățile acestora din urmă, un stat membru încurajează astfel de organisme să dezvolte activități de interes general care în mod normal sunt sau ar putea fi în sarcina acestuia. În consecință, nu poate fi exclus ca o reglementare națională care prevede deductibilitatea fiscală a donațiilor efectuate în beneficiul unor organisme de interes general să poată încuraja astfel de organisme să se substituie autorităților publice în asumarea anumitor responsabilități, nici ca o astfel de asumare a responsabilităților să poată duce la o reducere a cheltuielilor statului membru respectiv, reducere care poate compensa, cel puțin parțial, diminuarea veniturilor sale fiscale rezultat din deductibilitatea donațiilor.

46 Totuși, de aici nu rezultă că un stat membru poate institui o diferență de tratament, în domeniul deductibilității fiscale a donațiilor, între organismele naționale recunoscute ca fiind de interes general și cele stabilite într-un alt stat membru pentru motivul că donațiile efectuate în beneficiul acestora din urmă, chiar dacă activitatea lor se înscrie în obiectivele reglementării primului stat membru, nu pot duce la o astfel de compensație bugetară. Într-adevăr, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că necesitatea de a preveni reducerea veniturilor fiscale nu figurează nici printre obiectivele prevăzute la articolul 58 CE, nici printre motivele imperative de interes general susceptibile să justifice o restrângere a unei libertăți instituite prin tratat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 49, și Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 59; a se vedea, prin analogie, în ceea ce privește libera prestare a serviciilor, Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 56, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Schwarz și Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rep., p. I-6849, punctul 77).

47 În schimb, un stat membru poate să aplice, în cadrul legislației sale referitoare la deductibilitatea fiscală a donațiilor, o diferență de tratament între organismele naționale

recunoscute ca fiind de interes general și cele stabilite în alte state membre atunci când acestea din urmă urmăresc alte obiective decât cele prevăzute prin propria legislație.

48 Într-adevăr, astfel cum a hotărât Curtea în Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior (punctul 39), dreptul comunitar nu impune statelor membre să asigure că organismele străine recunoscute ca fiind de interes general în statul membru de origine beneficiază în mod automat de aceeași recunoaștere pe teritoriul lor. În această privință, statele membre dispun de o putere de apreciere pe care trebuie să o exercite în conformitate cu dreptul comunitar. În aceste condiții, statele membre sunt libere să definească interesele colectivității pe care vor să le promoveze prin acordarea de avantaje unor asociații și unor organisme care urmăresc în mod dezinteresat obiective legate de interesele respective și respect cerințele referitoare la punerea în aplicare a obiectivelor respective.

49 Nu este mai puțin adevărat că, atunci când un organism recunoscut ca fiind de interes general într-un stat membru îndeplinește condițiile impuse în acest scop de legislația unui alt stat membru și are ca obiectiv promovarea unor interese identice ale colectivității, astfel încât ar putea fi recunoscut ca fiind de interes general în acest din urmă stat membru, ceea ce rămâne la aprecierea autorităților naționale, inclusiv a instanțelor judecătorești, ale acestui stat membru, autoritățile acestui stat membru nu pot refuza organismului respectiv dreptul la egalitatea de tratament pentru simplul motiv că acesta nu este stabilit pe teritoriul lor (a se vedea în acest sens Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 40; a se vedea, prin analogie, în ceea ce privește libera prestare a serviciilor, Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 81).

50 Într-adevăr, contrar celor susținute în această privință de guvernele care au prezentat observații, un organism stabilit într-un stat membru și care îndeplinește condițiile impuse de un alt stat membru pentru acordarea de avantaje fiscale se află, în ceea ce privește acordarea de către acest din urmă stat membru a unor avantaje fiscale pentru încurajarea activităților respective de interes general, într-o situație comparabilă cu cea a organismelor recunoscute ca fiind de interes general și care sunt stabilite în acest din urmă stat membru.

Cu privire la justificarea întemeiată pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale

51 Este necesar să se sublinieze, contrar celor susținute de guvernele care au prezentat observații, că excluderea de la deductibilitatea fiscală a donațiilor făcute în favoarea unor organisme stabilite și recunoscute ca fiind de interes general într-un alt stat membru decât cel al donatorului nu poate fi justificată de dificultatea statului membru al donatorului de a verifica dacă astfel de organisme îndeplinesc în mod efectiv obiectivele statutare în sensul legislației naționale și nici de necesitatea de a controla administrarea efectivă a acestor organisme.

52 Desigur, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general, susceptibil să justifice o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat. Totuși, o măsură restrictivă, pentru a putea fi justificată, trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul că trebuie să fie adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctele 55 și 56, precum și jurisprudența citată).

53 În acest context, Curtea a considerat că nu se poate exclude *a priori* ca o persoană imposibilă să fie în măsură să prezinte elemente justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, realitatea și natura cheltuielilor efectuate în alte state membre (Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții, C-254/97, Rec., p. I-4809, punctul 20, precum și Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires

Fournier, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 25).

54 Într-adevăr, nimic nu ar împiedica autoritățile fiscale respective să solicite persoanei impozabile dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate a cheltuielilor prevăzute de legislația în cauză și, în consecință, dacă se impune sau nu se impune acordarea deducerii solicitate (a se vedea în acest sens Hotărârea Danner, citată anterior, punctul 50, precum și Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 43).

55 Având în vedere principiile dezvoltate de Curte în Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior (punctul 48), înainte de a acorda o scutire fiscală unui organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat membru, un stat membru este autorizat să aplice măsuri care să îi permită să verifice, în mod clar și precis, dacă acest organism îndeplinește condițiile cerute de reglementarea națională pentru a beneficia de această scutire, precum și să controleze administrarea sa efectivă, de exemplu, pe baza prezentării conturilor anuale și a unui raport de activitate. Eventualele inconveniente administrative care ar decurge din faptul că astfel de organisme sunt stabilite într-un alt stat membru nu sunt suficiente pentru a justifica un refuz din partea autorităților statului respectiv de a acorda acestor organisme aceleași scutiri fiscale ca și organismelor naționale de același tip.

56 Aceasta se aplică de asemenea în cazul unei persoane impozabile care solicită într-un stat membru deductibilitatea fiscală a unei donații făcute în favoarea unui organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat membru, chiar dacă într-o astfel de situație, și contrar situației din cauza care a condus la pronunțarea Hotărârii Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, persoana impozabilă de la care autoritățile fiscale trebuie să obțină informațiile necesare nu este organismul beneficiar, ci chiar donatorul.

57 Deși este adevărat că, spre deosebire de un astfel de organism beneficiar, donatorul nu dispune el însuși de toate informațiile necesare autorităților fiscale pentru a verifica dacă acest organism îndeplinește condițiile impuse de legislația națională pentru acordarea de avantaje fiscale, în special pe cele referitoare la modul în care sunt administrate fondurile plătite, în mod normal este posibil ca un donator să obțină de la organismele respective documente care să poată confirma valoarea și natura donației făcute, să poată identifica obiectivele urmărite de acest organism, precum și să poată certifica legalitatea administrării donațiilor care i-au fost acordate în cursul anilor precedenți.

58 În această privință, nu pot fi lipsite de relevanță atestările eliberate de un organism care îndeplinește în statul membru de stabilire condițiile prevăzute de legislația acestui stat membru pentru acordarea de avantaje fiscale, în special atunci când această legislație supune unor condiții identice acordarea de avantaje fiscale prin care se urmărește încurajarea activităților de interes general.

59 În ceea ce privește sarcina administrativă pe care o poate implica, pentru organismele respective, pregătirea unor astfel de documente, este suficient să se sublinieze că acestor organisme le revine obligația de a decide dacă apreciază că este oportun să investească resurse pentru eliberarea, distribuirea și eventuala traducere a documentelor destinate donatorilor care sunt stabiliți în alte state membre și care doresc să beneficieze de avantaje fiscale în aceste state.

60 În măsura în care nimic nu împiedică autoritățile fiscale ale statului membru de impunere să ceară unei persoane impozabile care dorește să obțină deductibilitatea fiscală a donațiilor efectuate în beneficiul unor organisme stabilite într-un alt stat membru să prezinte documentele justificative relevante, acest stat membru de impunere nu poate invoca necesitatea de a asigura

eficacitatea controalelor fiscale pentru a justifica o reglementare națională care împiedică în mod absolut persoana impozabilă să aducă astfel de dovezi.

61 În plus, în temeiul Directivei 77/799, autoritățile fiscale respective se pot adresa autorităților unui alt stat membru pentru a obține orice informație care se dovedește necesară pentru stabilirea corectă a impozitului unei persoane impozabile (Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 50). Într-adevăr, această directivă prevede, în scopul prevenirii fraudei fiscale, posibilitatea administrațiilor fiscale naționale de a solicita informațiile pe care ele nu le pot obține (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 32).

62 Contrar celor susținute de Irlanda și de guvernul Regatului Unit, o cerere de informații a autorităților fiscale ale unui stat membru referitoare la un organism stabilit într-un alt stat membru, pentru a putea determina dacă o donație făcută în favoarea acestui organism poate beneficia de un avantaj fiscal, nu iese nicidecum din domeniul de aplicare al Directivei 77/799. Într-adevăr, informațiile a căror comunicare poate fi solicitată potrivit Directivei 77/799 de autoritățile competente dintr-un stat membru sunt exact acelea care li se par necesare pentru a stabili cuantumul corect al impozitului în raport cu legislația pe care trebuie să o aplice ele însele (Hotărârea Twoh International, citată anterior, punctul 36). Or, informațiile cerute în vederea completării celor pe care o persoană impozabilă le-a prezentat autorităților fiscale ale unui stat membru în scopul obținerii unui avantaj fiscal constituie informații susceptibile să permită fiecărei autorități competente a statelor membre respective să efectueze o evaluare corectă a impozitului pe venit într-un caz concret, în sensul articolului 1 alineatul (1) și al articolului 2 alineatul (1) din Directiva 77/799.

63 Cu toate acestea, Directiva 77/799 nu afectează în niciun mod competența autorităților competente ale statului membru al donatorului de a aprecia, în special, dacă sunt îndeplinite condițiile cărora le este subordonată, prin această legislație, acordarea unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea Twoh International, citată anterior, punctul 36). Astfel, în ceea ce privește un organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat membru, statul membru al donatorului nu trebuie să acorde un tratament fiscal identic celui aplicat donațiilor făcute organismelor naționale decât dacă acest organism îndeplinește condițiile stabilite prin legislația acestui din urmă stat membru pentru acordarea de avantaje fiscale, printre care se numără urmărirea unor obiective identice cu cele promovate de legislația fiscală a statului membru respectiv. Autorităților naționale competente, inclusiv instanțelor naționale, le revine obligația să verifice dacă, în conformitate cu normele de drept național, s-a făcut dovada respectării condițiilor impuse de acest stat membru pentru acordarea avantajului fiscal în discuție.

64 În plus, Directiva 77/799 nu impune statului membru al donatorului ca acesta să fi recurs la mecanismul asistenței reciproce prevăzute de această directivă de fiecare dată când informațiile prezentate de donator nu sunt suficiente pentru a verifica dacă organismul beneficiar îndeplinește condițiile stabilite de reglementarea națională pentru acordarea de avantaje fiscale.

65 Într-adevăr, întrucât Directiva 77/799 prevede posibilitatea administrațiilor fiscale naționale de a solicita informațiile pe care ele nu le pot obține, Curtea a subliniat că folosirea, la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 77/799, a termenului „poate” este de natură să indice că, deși respectivele administrații au posibilitatea de a solicita informații din partea autorităților competente dintr-un alt stat membru, o astfel de solicitare nu constituie nicidecum o obligație. Este de competența fiecărui stat membru să aprecieze cazurile specifice în care nu există informații privind operațiunile efectuate de persoanele impozabile stabilite pe teritoriul său și să decidă dacă aceste cazuri justifică adresarea unei cereri de informații către un alt stat membru (Hotărârea Twoh International, citată anterior, punctul 32).

66 În sfârșit, un stat membru nu poate nici să excludă acordarea de avantaje fiscale pentru donațiile făcute în favoarea unui organism stabilit și recunoscut ca fiind de interes general într-un alt stat membru pentru simplul motiv că, în raport cu astfel de organisme, autoritățile fiscale ale primului stat membru nu dispun de posibilitatea de a verifica la fața locului respectarea cerințelor pe care le impune legislația lor fiscală.

67 Într-adevăr, astfel cum a explicat guvernul german în cursul ședinței, chiar în raport cu organismele naționale de interes general nu se impune, în mod normal, o verificare la fața locului, în măsura în care controlul respectării condițiilor stabilite de legislația națională se efectuează, în general, printr-o verificare a informațiilor furnizate de organismele respective.

68 În plus, atunci când în statul membru de stabilire al organismului beneficiar există un sistem de avantaje fiscale care urmărește să susțină activitățile organismelor recunoscute ca fiind de interes general, în mod normal va fi suficient ca, în cadrul asistenței reciproce prevăzute de Directiva 77/799, statul membru al donatorului să fie informat de celălalt stat membru cu privire la obiectul și la modalitățile de control la care sunt supuse astfel de organisme pentru ca autoritățile fiscale ale statului membru de impunere să poată identifica, într-un mod suficient de precis, informațiile suplimentare de care au nevoie pentru a verifica dacă organismul beneficiar îndeplinește condițiile stabilite de legislația națională pentru acordarea de avantaje fiscale.

69 Pe de altă parte, dacă verificarea informațiilor furnizate de persoana impozabilă se dovedește dificilă, în special din cauza limitelor schimbului de informații prevăzute la articolul 8 din Directiva 77/799, nimic nu împiedică autoritățile fiscale vizate să refuze deducerea solicitată dacă probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea în mod corect a impozitului nu sunt furnizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 20, Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 95, și Hotărârea A, citată anterior, punctul 58).

70 În ceea ce privește organismele de interes general situate într-o țară terță, este necesar să se adauge că, în principiu, este legitim ca statul membru de impunere să refuze acordarea unui astfel de avantaj fiscal dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor necesare de la țara respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea A, citată anterior, punctul 63).

71 În aceste condiții, trebuie respins argumentul guvernului german, al Irlandei și al guvernului Regatului Unit, potrivit căruia, de îndată ce o persoană impozabilă solicită beneficiul deductibilității donațiilor pe care le-a făcut în favoarea unor organisme stabilite într-un alt stat membru, ar contraveni principiului proporționalității ca statul membru al donatorului să fie constrâns să verifice sau să asigure verificarea respectării condițiilor impuse organismelor naționale de interes general.

72 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare preliminară că

articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, în ceea ce privește donațiile făcute unor organisme recunoscute ca fiind de interes general, beneficiul deducerii fiscale nu este acordat decât pentru donațiile efectuate în favoarea unor organisme stabilite pe teritoriul național, fără nicio posibilitate pentru persoana impozabilă de a demonstra că o donație făcută în favoarea unui organism stabilit într-un alt stat membru îndeplinește condițiile impuse de respectiva reglementare pentru acordarea unui astfel de beneficiu.

Cu privire la cheltuielile de judecată

73 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

1) **Atunci când o persoană impozabilă solicită într-un stat membru deductibilitatea fiscală a donațiilor făcute în favoarea unor organisme stabilite și recunoscute ca fiind de interes general într-un alt stat membru, astfel de donații intră în domeniul de aplicare al prevederilor privind libera circulație a capitalurilor din Tratatul CE, chiar dacă acestea sunt efectuate în natură, sub formă de bunuri de uz curent.**

2) **Articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, în ceea ce privește donațiile făcute unor organisme recunoscute ca fiind de interes general, beneficiul deducerii fiscale nu este acordat decât pentru donațiile efectuate în favoarea unor organisme stabilite pe teritoriul național, fără nicio posibilitate pentru persoana impozabilă de a demonstra că o donație făcută în favoarea unui organism stabilit într-un alt stat membru îndeplinește condițiile impuse de respectiva reglementare pentru acordarea unui astfel de beneficiu.**

Semnături

* Limba de procedură: germană.