Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 17 de septiembre de 2015 *

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículo 56 CE — Gravamen provisional de los rendimientos de capital y de los rendimientos procedentes de la venta de participaciones percibidos por una fundación nacional — Denegación del derecho a deducir de la base imponible donaciones a favor de beneficiarios no residentes que no tributan en el Estado miembro de tributación de la fundación en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición»

En el asunto C-589/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, Austria), mediante resolución de 23 de octubre de 2013, registrada en el Tribunal de Justicia el 19 de noviembre de 2013, en el procedimiento iniciado a instancia de

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

con intervención de

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda, A. Rosas (Ponente), E. Juhász y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de enero de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer y los Sres. J. Bauer y M. Klamert, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Cordewener, W. Roels y M. Wasmeier, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: alemán.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 56 CE, apartado 1.

2 Esta petición se presentó en el marco de un recurso interpuesto por F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (en lo sucesivo, «fundación privada») contra la resolución del Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Sala Tributaria independiente, sección de Viena; en lo sucesivo, «UFS»), que le deniega el derecho a tener en cuenta las donaciones a beneficiarios residentes en otros Estados miembros para el cálculo de un impuesto debido por la fundación privada con respecto a los ejercicios fiscales 2001 y 2002.

Derecho austriaco

3 La normativa austriaca pertinente para el litigio principal se refiere a la tributación de las fundaciones privadas durante los años 2001 y 2002.

Régimen de tributación de las fundaciones privadas antes del año 2001

4 Las fundaciones privadas («Privatstiftungen») fueron creadas por el legislador austriaco en 1993 en el marco de la Ley de fundaciones privadas (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Las fundaciones privadas son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. Sin embargo, conforme a la normativa en vigor hasta finales del año 2000, los rendimientos del capital y de las participaciones, cuando los percibía una fundación privada, estaban generalmente exentos del impuesto sobre sociedades correspondiente a la fundación. La tributación se producía, pues, en el momento en que los rendimientos de la fundación se transferían a los diferentes beneficiarios como consecuencia de las donaciones acordadas por la fundación. En virtud del artículo 27, apartado 1, punto 7, de la Ley del impuesto sobre la renta de 1988 (Einkommensteuergesetz; en lo sucesivo, «EStG 1988»), estas donaciones, en lo que atañe al beneficiario, se consideraban rendimientos de capital sujetos al impuesto sobre los rendimientos de capital a un tipo del 25 %.

Régimen de tributación de las fundaciones privadas durante los años 2001 a 2004

6 La tributación de las fundaciones privadas fue modificada a partir del año 2001 por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), en particular a través de la introducción de nuevas disposiciones en la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988; en lo sucesivo, «KStG 1988»).

7 Según la exposición de motivos de la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, estas disposiciones estaban dirigidas esencialmente a reducir la exención global del impuesto sobre los rendimientos de las sociedades del que se beneficiaban hasta entonces las fundaciones privadas y a recibir, directamente de éstas, un impuesto diferenciado, a un tipo reducido, sobre determinados rendimientos de capital y participaciones de estas fundaciones. Este impuesto directo a tipo reducido fue calificado de «tributación provisional» («Zwischensteuer»; en lo sucesivo, «impuesto provisional»).

8 El artículo 13, apartado 3, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, dispone:

«En el caso de las fundaciones [privadas] que no estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación de los artículos 5, puntos 6 o 7, o 7, apartado 3, no se incluirán como ingresos o rendimientos, sino que tributarán por separado con arreglo al artículo 22, apartado 3:

1. Los rendimientos de capital nacional o extranjero procedentes de:

   — depósitos de fondos y demás créditos frente a entidades de crédito (artículo 93, apartado 2, punto 3, de la [EStG 1988]);

   — instrumentos de deuda en el sentido del artículo 93, apartado 3, puntos 1 a 3, de la [EStG 1988], cuando en el momento de su emisión se ofrezcan, tanto desde el punto de vista jurídico como práctico, a un público indeterminado;

   — instrumentos de deuda en el sentido del artículo 93, apartado 3, puntos 4 y 5, de la [EStG 1988], en la medida en que estos rendimientos de capital estén comprendidos dentro de los rendimientos de capital en el sentido del artículo 27 de la [EstG 1988];

2. Los rendimientos procedentes de la venta de participaciones en el sentido del artículo 31 de la [EStG 1988], salvo cuando sea de aplicación el apartado 4.

No procederá la imposición de los rendimientos de capital y de los rendimientos obtenidos con la venta de participaciones (artículo 22, apartado 3) cuando en el ejercicio fiscal se hayan efectuado donaciones en el sentido del artículo 27, apartado 1, punto 7, de la [EStG 1988], se haya practicado respecto de éstas la retención del impuesto sobre los rendimientos de capital y no haya tenido lugar una exención de dicho impuesto en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición.»

9 Con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, el impuesto sobre sociedades aplicable a los rendimientos de capital y a los demás rendimientos de una fundación privada sujetos al impuesto en virtud del artículo 13, apartado 3, de la KStG 1988 ascendía al 12,5 %.

10 A tenor del artículo 24, apartado 5, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001:

«El impuesto de sociedades que grava los rendimientos de capital y los demás rendimientos a que se refiere el artículo 13, apartados 3 y 4, será abonado mediante liquidación con arreglo a las siguientes disposiciones:

1. El impuesto sobre sociedades se determinará y pagará en el momento de la presentación de la declaración del impuesto, una vez determinada la base imponible.

2. La fundación privada debe haber efectuado donaciones en el sentido del artículo 27, apartado 1, punto 7, de la [EStG 1988] que no hayan dado lugar a la no imposición con arreglo al artículo 13, apartado 3, última frase.

3. El crédito fiscal ascenderá al 12,5 % de la base imponible de las donaciones a los efectos de la retención del impuesto sobre los rendimientos de capital.

4. La fundación llevará una cuenta en la que se procederá a la inscripción regular del impuesto sobre sociedades pagado cada año, los importes abonados y el saldo que puede tenerse en cuenta a efectos de cada crédito fiscal.

5. En caso de disolución de la fundación, el importe que puede tenerse en cuenta a efectos de un crédito fiscal en el momento de la disolución se abonará íntegramente.»

Precisiones relativas al régimen de tributación provisional en Derecho austriaco

11 La exposición de motivos de la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, citada por el órgano jurisdiccional remitente, indica lo siguiente respecto del impuesto provisional:

«[...] a partir de 2001 [...] los intereses procedentes de instrumentos de depósito y de deuda se gravarán con un modelo de impuesto provisional a un tipo impositivo especialmente reducido. Este impuesto se recaudará en un primer momento al percibirse los intereses. Si la fundación realiza (posteriormente) donaciones, se atribuirá un crédito fiscal con arreglo a la normativa. Por lo tanto, el volumen de las donaciones efectuadas no alterará la carga fiscal global.

Este régimen se aplicará mediante reformas legislativas en dos ámbitos. En primer lugar, se adaptarán convenientemente las exenciones del actual artículo 13, apartado 2, de la KStG 1988. La imposición de los intereses, hasta ahora exentos, se producirá de forma diferenciada, a un tipo reducido del 12,5 % (véase el artículo 13, apartado 3, de la KStG 1988) y mediante liquidación. No se producirá la imposición si en el mismo año en que se obtienen los intereses se reparten beneficios. En segundo lugar, en el artículo 24, apartado 5, de la KStG 1988 se prevé un crédito fiscal correspondiente a dicho impuesto reducido, que se atribuirá mediante liquidación. Este crédito fiscal requiere, por una parte, que el impuesto reducido haya sido efectivamente satisfecho en el momento de presentar la declaración del impuesto. Por otra parte, deben haberse realizado donaciones de las cuales se haya retenido el impuesto sobre los rendimientos de capital. El crédito fiscal equivaldrá al 12,5 % de la donación correspondiente al tipo reducido. Desde el punto de vista formal, será necesario llevar una cuenta que refleje la evolución y el estado de los importes que pueden tenerse en cuenta a efectos de un crédito fiscal.

Ejemplo: Una fundación percibe en 2001 intereses por importe de 2 000 000 de chelines austriacos (ATS). Durante este año las donaciones ascienden a 500 000 ATS. Se devenga un impuesto provisional del 12,5 % sobre 1 500 000 ATS, es decir, 187 500 ATS. En 2002 los intereses percibidos ascienden a 2 500 000 ATS. Ese año no se realizan donaciones. El impuesto provisional en 2002 asciende a 312 500 ATS. En el año 2003, los intereses devengados ascienden a 2 000 000 ATS y se realizan donaciones por 2 100 000 ATS. Ese año no se devenga ningún impuesto provisional. Como contrapartida de los impuestos provisionales devengados en los años 2001 y 2002 se concede un crédito fiscal equivalente al 12,5 % sobre 100 000 ATS, es decir, 12 500 ATS.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 La fundación privada, creada en virtud del Derecho austriaco, percibió, durante los años 2001 y 2002, rendimientos de capital y rendimientos procedentes de la venta de participaciones que entraban dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, apartado 3, primera frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001. Simultáneamente, durante estos dos años, la fundación privada efectuó donaciones en favor de una persona residente en Bélgica y de otra residente en Alemania.

13 Durante cada uno de estos dos años, la fundación privada dedujo el impuesto sobre los rendimientos de capital al tipo del 25 % al que estaban sujetos, en origen, los beneficiarios de estas donaciones y lo transfirió a la Administración tributaria austriaca.

14 Posteriormente, sin embargo, los dos beneficiarios extranjeros solicitaron a la Administración tributaria austriaca la devolución del impuesto sobre los rendimientos de capital deducido de las donaciones alegando los convenios para la prevención de la doble imposición en vigor entre la República de Austria y su Estado de residencia. El beneficiario residente en Bélgica presentó sus solicitudes relativas a los años 2001 y 2002 y obtuvo la devolución de la totalidad del impuesto austriaco sobre los rendimientos de capital que había sido retenido en origen de las donaciones que había recibido. El beneficiario residente en Alemania presentó su solicitud únicamente en relación con el año 2001 y obtuvo igualmente la devolución del correspondiente impuesto sobre los rendimientos de capital.

15 En el marco de sus declaraciones de impuestos correspondientes al impuesto sobre sociedades de los años 2001 y 2002, la fundación privada redujo sus rendimientos de capital y sus rendimientos procedentes de ventas, en principio sujetos a la «tributación provisional» en virtud del artículo 13, apartado 3, primera frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, deduciendo de la base imponible las donaciones efectuadas durante esos años en favor de los dos beneficiarios antes mencionados. Dado que estas donaciones fueron de un importe mayor que los rendimientos de capital y los procedentes de las ventas, la fundación privada declaró una base imponible de 0 euros, lo que debería haberla dispensado totalmente del pago de impuestos.

16 Sin embargo, la Administración tributaria (Finanzamt) competente estimó que, en virtud del artículo 13, apartado 3, primera frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, no era posible deducir de los importes imponibles las donaciones efectuadas a los beneficiarios porque éstos habían obtenido la exención del impuesto sobre los rendimientos de capital en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición. Por consiguiente, la Administración tributaria, conforme al artículo 22, apartado 3, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, aplicó el impuesto provisional a un tipo del 12,5 % a los rendimientos de capital y de participaciones percibidos durante los años 2001 y 2002.

17 La fundación privada interpuso un recurso ante el UFS contra las liquidaciones del impuesto sobre sociedades que le fueron notificadas en relación con los años 2001 y 2002.

18 Con carácter subsidiario, la fundación privada alegó ante el UFS que, durante los ejercicios siguientes, debía concedérsele un crédito fiscal correspondiente al impuesto provisional pagado con anterioridad, conforme al artículo 24, apartado 5, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001.

19 Mediante resolución de 10 de junio de 2010, el UFS confirmó la procedencia del impuesto provisional que se había aplicado a la fundación privada, al tipo vigente entonces del 12,5 % sobre la base imponible, sin deducir de ésta las donaciones a los beneficiarios en Bélgica y en Alemania durante el año 2001 y al beneficiario en Bélgica durante el año 2002.

20 El UFS confirmó el punto de vista de la Administración tributaria y consideró que, en lo que se refiere a estas donaciones, se había producido la exención del impuesto sobre los rendimientos de capital con arreglo a convenios relativos a la prevención de la doble imposición, lo que excluía su deducción de la base imponible del impuesto provisional.

21 En cambio, el UFS estimó parcialmente la solicitud de la fundación privada efectuada con carácter subsidiario dirigida a obtener un crédito fiscal *a posteriori*, en virtud del artículo 24, apartado 5, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, en

relación con el impuesto provisional adeudado por el año 2001, imputable al impuesto sobre sociedades del ejercicio fiscal 2002. En efecto, el UFS estimó que las donaciones efectuadas durante el año 2002 a favor del beneficiario residente en Bélgica otorgaban a la fundación privada el derecho a dicho crédito fiscal parcial.

22 La fundación privada interpuso recurso contra esta resolución del UFS ante el Verwaltungsgerichtshof.

23 Ante el órgano jurisdiccional remitente, la fundación privada alega que impedir que las donaciones con respecto de las cuales los beneficiarios han obtenido una exención del impuesto sobre los rendimientos de capital en razón de un convenio para la prevención de la doble imposición se deduzcan de la base imponible para calcular el impuesto provisional es contrario a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 56 CE, incluso en el supuesto de que el UFS admita que donaciones de este tipo efectuadas durante los años siguientes puedan otorgar el derecho a créditos fiscales.

24 El órgano jurisdiccional remitente, que ya ha declarado que las donaciones transfronterizas efectuadas por fundaciones constituyen movimientos de capital en el sentido el artículo 56 CE, considera que es muy probable que imponer un gravamen fiscal a una fundación exclusivamente cuando efectúa donaciones en favor de beneficiarios extranjeros y no hacerlo en caso de donaciones a beneficiarios nacionales, como decidieron hacer la Administración tributaria y el UFS en el litigio principal, constituya una restricción a la libre circulación de capitales, dado que una medida de este tipo puede tener efecto disuasorio en la creación de estas estructuras transfronterizas, y teniendo en cuenta que, según este principio de la libre circulación, la prohibición rige también, en principio, para las restricciones de escaso alcance o de poca importancia.

25 El órgano jurisdiccional remitente observa que el examen de una eventual justificación de la restricción a la libre circulación de capitales a la que conduce el artículo 13, apartado 3, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, resulta complicado porque la finalidad que persigue esta exclusión no se indicó nunca en los trabajos preparatorios.

26 A este respecto, este órgano jurisdiccional expone que el régimen tributario provisional estaba dirigido a solucionar dos problemas asociados a la tributación de las fundaciones privadas residentes. El primer problema se refería a la acumulación de beneficios libre del impuesto sobre sociedades debido a la falta de gravamen, hasta finales del año 2000, sobre los rendimientos de capital y de la venta de participaciones de las fundaciones. El segundo estaba relacionado con la inexistencia, en Austria, de un impuesto de donaciones con respecto a los beneficiarios residentes en el extranjero, ya que el derecho a gravar estas donaciones correspondía exclusivamente al Estado miembro de residencia del beneficiario en virtud de convenios para la prevención de la doble imposición.

27 En el presente asunto, según el órgano jurisdiccional remitente, cuando el impuesto provisional debe pagarse incluso en el caso de que se efectúen donaciones, el régimen de tributación provisional sirve para atenuar la incidencia del segundo de los problemas que plantea este régimen tributario, a saber, el hecho de que no existe tal tributación en Austria.

28 Con relación a este extremo, el órgano jurisdiccional remitente observa que el artículo 13, apartado 3, última frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, simplemente atenuó este problema sin resolverlo totalmente, dado que la fundación no tributa definitivamente, sino que se le impone un gravamen, el impuesto provisional, que, conforme al artículo 24, apartado 5, de la KStG 1988, en su versión modificada, será objeto de un crédito fiscal y será totalmente devuelto a más tardar en el momento de la disolución de la fundación. Hasta la concesión de este crédito fiscal, la fundación en cuestión no podrá, sin embargo, reducir su base imponible por importe de las donaciones con respecto de las cuales el beneficiario ha tenido derecho a una exención fiscal basada en un convenio para la prevención de la doble imposición.

29 El órgano jurisdiccional remitente no excluye que una restricción de este tipo mediante la normativa tributaria nacional sea contraria a la libre circulación de capitales a que se refiere el artículo 56 CE, pero considera que las diferencias existentes entre el régimen tributario complejo sobre el que debe pronunciarse y los regímenes que el Tribunal de Justicia ya ha examinado en el marco de asuntos similares son demasiado significativas para considerar que tal interpretación es evidente.

30 En este contexto, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 56 CE en el sentido de que se opone a un sistema de imposición de los rendimientos de capital y de los rendimientos procedentes de la venta de participaciones obtenidos por una fundación austriaca que impone un gravamen a dicha fundación en forma de «impuesto provisional» para garantizar la imposición única en territorio nacional solamente en caso de que, en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición, el beneficiario de las donaciones de la fundación esté exento del impuesto sobre los rendimientos de capital que grava, en principio, las donaciones?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

31 Según su redacción, la cuestión que plantea el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la consideración de sujeto pasivo de las fundaciones privadas residentes con respecto al impuesto provisional cuando el beneficiario de una donación efectuada por tal fundación está exento del impuesto en Austria en razón de un convenio para la prevención de la doble imposición y tiene por objeto que se dilucide si el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a un régimen como el aplicado en el marco de la tributación provisional de las fundaciones a partir del año 2001, controvertido en el litigio principal.

32 Según se desprende de los apartados 7, 11 y 26 a 28 de la presente sentencia, la resolución de remisión comporta diversas consideraciones relativas a los aspectos del régimen de la imposición provisional a los que se refiere el litigio principal, régimen complejo con respecto al cual el órgano jurisdiccional remitente indica haber planteado su cuestión y que es preciso, por tanto, tener en cuenta para entender esta última.

33 A la vista de estas consideraciones, parece que las dudas del órgano jurisdiccional remitente se refieren, en el marco de la tributación provisional que grava los rendimientos de capital y los rendimientos procedentes de la venta de participaciones que una fundación privada residente ha percibido durante un ejercicio fiscal determinado, al derecho de tal fundación a deducir de su base imponible el importe de las donaciones efectuadas durante el mismo ejercicio fiscal. Esta deducción sólo se autoriza cuando el beneficiario de la donación tributa en Austria. En cambio, la fundación no puede llevar a cabo tal deducción cuando el beneficiario de la donación reside en un Estado miembro distinto de la República de Austria e invoca un convenio para la prevención de la doble imposición para obtener una exención del impuesto austriaco sobre los rendimientos de capital.

34 Por consiguiente, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, en el marco de la tributación provisional que grava los rendimientos de capital y los rendimientos procedentes de la venta de participaciones percibidos por una fundación privada residente, esta última sólo puede deducir de su base imponible relativa a un ejercicio fiscal determinado las donaciones efectuadas durante el mismo ejercicio fiscal que hayan sido objeto de una tributación a cargo de los beneficiarios

de estas donaciones en el Estado miembro de tributación de la fundación, mientras que la normativa fiscal nacional no permite tal deducción cuando el beneficiario reside en otro Estado miembro y, en el Estado miembro de tributación de la fundación, está exento del impuesto que, en principio, grava las donaciones en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición.

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales

35 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros (sentencias Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 23, y Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 18).

36 Al no existir en el Tratado CE una definición del concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), aunque ésta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (que devinieron artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, artículos derogados por el Tratado de Ámsterdam), entendiéndose que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo. Las donaciones y las dotaciones se recogen bajo la rúbrica XI, «Movimientos de capitales de carácter personal», que figura en dicho anexo I (sentencias Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 19, y Comisión/España, C-127/12, EU:C:2014:2130, apartado 52).

37 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean éstas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 20, y Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, apartado 18).

38 El litigio principal no se refiere directamente al trato fiscal de las donaciones, en el sentido de un trato diferenciado entre las donaciones a beneficiarios residentes y las donaciones a beneficiarios residentes en otro Estado miembro. Se refiere al trato fiscal de las fundaciones privadas residentes, que es distinto dependiendo de si las donaciones que efectúan en favor de beneficiarios residentes en Austria o en otro Estado miembro tributan o no, a cargo de estos últimos, en Austria.

39 En el litigio principal, la fundación privada efectuó donaciones durante los años 2001 y 2002 en favor, particularmente, de dos beneficiarios residentes en un Estado miembro distinto de la República de Austria. Se trataba de pagos sin ninguna contrapartida a cargo de los beneficiarios. Según indica acertadamente la Comisión Europea, están comprendidos en el concepto de «movimientos de capitales», en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, no sólo la aportación del patrimonio inicial a la fundación por el fundador en el momento de su creación, sino también los pagos posteriores efectuados a partir de este patrimonio en favor de los beneficiarios.

40 De ello resulta que una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que una fundación privada establecida en Austria efectúa donaciones en favor de dos beneficiarios residentes uno en Bélgica y el otro en Alemania, tanto para el año 2001 como para el año 2002, está comprendida dentro del ámbito de los movimientos internacionales de capital, protegidos frente a cualquier restricción en virtud del artículo 56 CE, apartado 1.

41 Por consiguiente, procede examinar, en primer lugar, si, como alegan tanto la fundación privada en el procedimiento principal como la Comisión en sus observaciones presentadas por escrito ante el Tribunal de Justicia, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales.

42 El régimen instaurado por el artículo 13, apartado 3, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, implica una diferencia de trato entre las fundaciones privadas residentes en lo que respecta a su derecho a una reducción inmediata del impuesto provisional dependiendo de si los beneficiarios de las donaciones que efectúan estas fundaciones durante un ejercicio fiscal determinado están o no sujetos al impuesto austriaco sobre los rendimientos de capital.

43 Si bien, como alega el Gobierno austriaco, las donaciones con respecto a las cuales se excluye tal derecho de reducción o de devolución inmediatas pueden comprender también donaciones a beneficiarios residentes en Austria, cuando estos están exentos del impuesto sobre los rendimientos de capital, aquellas comprenden en particular las donaciones a beneficiarios no residentes en la medida en que, conforme al Modelo de convenio para la prevención de la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), dichas donaciones se consideran un rendimiento, en el sentido del artículo 21, apartado 1, de dicho Modelo de convenio, y no tributan en Austria, ya que sólo están sometidas a la potestad tributaria exclusiva del Estado de residencia del beneficiario.

44 Según sostiene la Comisión, estos movimientos de capital se ven limitados por la regla contenida en el artículo 13, apartado 3, última frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, aplicable al litigio principal.

45 Dado que las donaciones efectuadas por una fundación privada residente a beneficiarios nacionales dan derecho a una reducción, o incluso a una exención, del impuesto provisional como consecuencia de la deducibilidad de este tipo de donaciones de la base de cálculo de este impuesto, dicha fundación dispone de manera permanente, si todas las demás condiciones son idénticas, de recursos financieros más importantes, que puede utilizar inmediatamente para efectuar donaciones adicionales en favor de beneficiarios residentes o para obtener rendimientos adicionales, lo que le permitirá después otorgar donaciones superiores a esos mismos beneficiarios.

46 Además, el trato fiscal desfavorable que resulta de la aplicación del artículo 13, apartado 3, última frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, en caso de donación a beneficiarios exentos del pago del impuesto sobre los rendimientos de capital en Austria debido a un convenio para la prevención de la doble imposición celebrado entre su Estado miembro de residencia y la República de Austria, puede conducir a una restricción que afecta a la propia fundación.

47 Una fundación que tiene beneficiarios residentes en el territorio nacional y beneficiarios domiciliados en otro Estado miembro se verá disuadida, efectivamente, de efectuar donaciones en favor de estos últimos debido a que, al no poder beneficiarse de una reducción o de una devolución de impuestos con respecto a estas donaciones, el impuesto provisional que grava sus rendimientos reduce los recursos financieros de los que dispone en total, tanto para generar ingresos como para efectuar donaciones a los beneficiarios residentes. A escala de la fundación, se produciría una distorsión en la selección que ésta llevará a cabo entre las donaciones internacionales, fiscalmente desfavorecidas, y las donaciones puramente nacionales, fiscalmente más favorables.

48 Además, desde el punto de vista del fundador, en la medida en que las donaciones en favor de beneficiarios residentes en otro Estado miembro supondrán la tributación provisional de los rendimientos de su fundación al tipo del 12,5 %, la constitución de una fundación privada con beneficiarios residentes en otro Estado miembro será, desde un principio, menos interesante que la constitución de una fundación equivalente que sólo tenga beneficiarios domiciliados en Austria.

49 En este contexto, es importante señalar que no es necesario que la carga fiscal sea importante o definitiva para considerar que una normativa fiscal constituye una restricción prohibida a una libertad fundamental.

50 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado (véanse, en este sentido, respecto de la libre circulación de capitales, la sentencia Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, apartado 42, y, respecto de la libertad de establecimiento, las sentencias Comisión/Francia, C-34/98, EU:C:2000:84, apartado 49, y de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 43).

51 Una desventaja en materia de tesorería que se produce en una situación transfronteriza puede constituir una restricción a las libertades fundamentales cuando la misma desventaja no se produce en una situación de carácter puramente nacional (véanse, en este sentido, las sentencias Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134, apartados 44, 54 y 76; X e Y, C-436/00, EU:C:2002:704, apartados 36 y 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, apartados 26 a 30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartados 36 y 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, apartados 40 a 43, y Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartados 55 a 61).

52 Una diferencia de trato en lo que respecta al cálculo del impuesto provisional puede conllevar una desventaja en materia de tesorería para la fundación privada residente que desea efectuar una donación a beneficiarios residentes en el territorio de otro Estado miembro y puede constituir así una restricción a las libertades fundamentales si la fundación de que se trate no sufre una desventaja similar en una situación de carácter puramente nacional. Pues bien, la fundación privada de que se trata en el litigio principal sufrió una desventaja de tesorería de este tipo debido a sus donaciones a beneficiarios residentes en Bélgica y en Alemania durante los años 2001 y 2002, desventaja que no ha sido eliminada mediante el crédito fiscal aceptado por la UFS y que imputa una parte del impuesto provisional debido con respecto al año 2001 al impuesto provisional debido en relación con el año 2002.

53 La aplicación del artículo 13, apartado 3, última frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, comporta, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales, que, en principio, está prohibida por el artículo 56 CE.

54 No obstante, en segundo lugar, es preciso examinar si es posible justificar de manera objetiva esta restricción a la libre circulación de capitales a la luz de las disposiciones del Tratado.

55 A este respecto, debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 56 CE «se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a […] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera […] con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

56 Esta disposición debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (sentencias Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 32, y FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 21).

57 En efecto, la excepción prevista en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el apartado 3 de este artículo, que establece que las disposiciones nacionales a que se refiere dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56» (sentencias Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 33, y FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 22).

58 Por lo tanto, las diferencias de trato permitidas por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), deben distinguirse de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este artículo. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el caso de autos pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre esas dos clases de donaciones no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, apartado 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 34, y FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 23).

Sobre la comparabilidad de las situaciones

59 El Gobierno austriaco alega que la normativa controvertida en el litigio principal no constituye una restricción de la libre circulación de capitales, puesto que la situación de una fundación privada que efectúa donaciones a beneficiarios que son residentes de un Estado miembro con el que la República de Austria ha celebrado un convenio para la prevención de la doble imposición basado en el Modelo de convenio de la OCDE no es comparable de manera objetiva a la situación de una fundación privada que efectúa donaciones a beneficiarios residentes.

60 A juicio de este Gobierno, en caso de donaciones a beneficiarios no residentes, la situación de una fundación privada residente que está sometida por obligación personal a la potestad tributaria del Estado austriaco es, a lo sumo, comparable a la situación de una fundación de este tipo en el caso de donaciones a beneficiarios residentes cuando este Estado miembro puede ejercer de modo ilimitado su potestad tributaria sobre estas donaciones con respecto a los beneficiarios no residentes.

61 Pues bien, según dicho Gobierno, no sucede así, dado que de los convenios para la prevención de la doble imposición celebrados según el Modelo de la OCDE resulta que la República de Austria no dispone de potestad tributaria sobre las donaciones a beneficiarios no residentes. Por consiguiente, a falta de comparabilidad objetiva de las situaciones, no procede aplicar en estos casos, con respecto de la fundación, el mecanismo de exención del impuesto provisional que se autoriza en el caso de donaciones a beneficiarios residentes con el objetivo de evitar la doble imposición económica y garantizar una imposición única sistemática en el territorio nacional.

62 A este respecto, es preciso señalar que, al contrario de lo que sostiene el Gobierno austriaco, esta diferencia de trato no se explica por una diferencia objetiva en la situación de la fundación.

63 En efecto, según observa la Comisión, a la vista del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), las donaciones efectuadas por fundaciones privadas austriacas a beneficiarios residentes constituyen una situación comparable de manera objetiva a la situación en la que estas mismas fundaciones efectúan donaciones en favor de beneficiarios residentes en otro Estado miembro. En los dos casos, se trata de donaciones efectuadas a partir del patrimonio de la fundación privada o de aumentos de patrimonio generados gracias a la utilización de éste.

64 Además, es importante señalar que, en el marco de los convenios para la prevención de la doble imposición que ha celebrado con el Reino de Bélgica, por una parte, y con la República Federal de Alemania, por otra, los cuales, conforme al Modelo de convenio de la OCDE, establecen el derecho exclusivo, para cada uno de los Estados contratantes, de imponer una carga fiscal a los beneficiarios de donaciones que residan en su territorio, la República de Austria renunció a ejercer su potestad tributaria sobre las donaciones a personas residentes en estos dos Estados miembros. Por tanto, no puede invocar una diferencia objetiva en la situación de las fundaciones privadas residentes, dependiendo de si los beneficiarios de las donaciones que éstas efectúan son residentes en Austria y tributan en este Estado miembro o de si son residentes de uno de estos dos Estados miembros y no están sujetos a su potestad tributaria, para imponer a las fundaciones que efectúan una donación a estos últimos un impuesto específico por el motivo de que estos beneficiarios no se encuentran bajo su autoridad tributaria.

65 Por otra parte, incluso aunque fuera necesario tener en cuenta también a los beneficiarios de las donaciones efectuadas por estas fundaciones, es preciso señalar que de la resolución de remisión se desprende que el régimen del impuesto provisional, al objeto de contrarrestar la tendencia de las fundaciones privadas a la acumulación de beneficios, pretendía instaurar una tributación de tipo «diferenciado» a nivel de la fundación privada, atribuyendo únicamente un carácter temporal al impuesto provisional que debía recaudarse. Conforme a su calificación de «provisional», este impuesto debía devolverse íntegramente como muy tarde en el momento de la disolución de la fundación privada puesto que daba lugar, en favor de la fundación, a un crédito fiscal por el importe de las cantidades abonadas en concepto de impuesto provisional. El lugar de residencia del destinatario de la donación carecía de relevancia a este respecto.

Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general

66 Igualmente, es preciso examinar si la restricción a los movimientos de capitales resultante de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal puede resultar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general.

67 En primer lugar, es necesario comprobar si la diferencia de trato controvertida en el litigio principal puede justificarse por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, como sostiene el Gobierno austriaco.

68 A este respecto, procede recordar, por una parte, que preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia. Por otra parte, según reiterada jurisprudencia de éste, a falta de medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencias DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, apartados 46 y 47; Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 64, y Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 40).

69 Sin embargo, en circunstancias como las del litigio principal, esta justificación no resulta acreditada.

70 Una justificación relativa a la necesidad de salvaguardar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede admitirse, en particular, cuando el objetivo del régimen tributario de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, apartado 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, apartado 54, y Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, apartado 66).

71 Pues bien, en este asunto, según se ha expuesto en el apartado 64 de la presente sentencia, el reparto de la potestad tributaria entre la República de Austria y el Reino de Bélgica, por un lado, y la República Federal de Alemania, por otro, se reguló en los convenios para la prevención de la doble imposición celebrados con estos dos Estados miembros, que, conforme al Modelo de convenio de la OCDE, establecen el derecho exclusivo, para cada uno de los Estados contratantes, de imponer una carga fiscal a los beneficiarios de donaciones que residan en su territorio. En otras palabras, dado que la República de Austria renunció, en estos convenios, a ejercer su potestad tributaria sobre las donaciones a personas residentes en estos otros dos Estados miembros, no puede invocar el reparto equilibrado de la potestad tributaria para someter a las fundaciones que efectúan una donación a estas personas a un impuesto específico por el motivo de que estas personas no están sujetas a su autoridad tributaria. Por tanto, este Estado miembro aceptó libremente el reparto de la potestad tributaria resultante de las propias estipulaciones de los convenios para la prevención de la doble imposición que celebró, respectivamente, con el Reino de Bélgica y la República Federal de Alemania.

72 En circunstancias como las del litigio principal, se impone una carga fiscal a la fundación privada sin posibilidad de deducción o de devolución por una donación efectuada cuando, conforme a un convenio para la prevención de la doble imposición, el beneficiario de ésta no es sujeto pasivo del impuesto austriaco sobre los rendimientos de capital. El Gobierno austriaco sostiene que los efectos restrictivos del artículo 13, apartado 3, última frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, pueden justificarse por el hecho de que su objetivo es garantizar la imposición única de determinados rendimientos de capital y de participaciones percibidos por una fundación privada en Austria.

73 A este respecto, es necesario señalar que, en varios asuntos relativos a situaciones en las que un Estado miembro intentaba compensar la imposibilidad de imponer una carga fiscal a un contribuyente imponiendo el impuesto a otro contribuyente, en particular en los asuntos que dieron lugar a las sentencias Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) y Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), el Tribunal de Justicia examinó los motivos invocados para justificar la restricción realizada por la normativa nacional en cuestión, en especial el argumento de que dicha normativa servía para garantizar la imposición única de determinados rendimientos en el Estado miembro. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no reconoció en ninguno de estos asuntos un principio de unidad de imposición como justificación plena.

74 Además, en el asunto que dio lugar a la sentencia Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), relativo a un trato fiscal en materia de tributación de sociedades y de contabilización de pérdidas, el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 51 de esa sentencia, que el hecho de que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, los beneficios imputables a un establecimiento permanente situado en un Estado miembro sean gravables únicamente en éste y que, por consiguiente, el otro Estado miembro que es parte del convenio no pueda ejercer su competencia en materia tributaria sobre los beneficios imputables a dicho establecimiento permanente no puede justificar sistemáticamente toda negativa de concesión de una ventaja a la sociedad establecida en el territorio de este último Estado miembro a la que pertenece el mencionado establecimiento permanente.

75 En efecto, tal negativa equivaldría a justificar un trato diferenciado por el mero motivo de que una sociedad situada en un Estado miembro ha desarrollado una actividad económica transnacional que no pretende generar ingresos fiscales en beneficio de dicho Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, apartado 52 y jurisprudencia citada).

76 De la misma manera, el Tribunal de Justicia ha declarado que la existencia de una ventaja que se derive de una carga fiscal menor a la que esté sometida una filial establecida en un Estado miembro distinto de aquel en que se haya constituido la sociedad matriz no justifica, por sí misma, que este último Estado miembro compense dicha ventaja con un trato fiscal menos favorable a la sociedad matriz. La necesidad de prevenir la reducción de ingresos fiscales no figura tampoco ni entre los objetivos

mencionados en el artículo 46 CE, apartado 1, ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de una libertad consagrada en el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 49).

77 Estas consideraciones también son pertinentes en el marco del litigio principal, ya que éste se refiere al trato fiscal diferenciado de las fundaciones dependiendo de si las donaciones efectuadas han dado lugar o no a una tributación de sus beneficiarios en Austria.

78 En cualquier caso, es preciso señalar que, en lo que respecta a las donaciones a beneficiarios extranjeros, a las que se refiere el artículo 13, apartado 3, última frase, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, el impuesto provisional exigido a la fundación privada nacional no garantiza la imposición única de los rendimientos mencionados en la primera frase de esta disposición.

79 En efecto, según se ha expuesto en el apartado 28 de la presente sentencia, de la resolución de remisión se desprende que la carga fiscal que pesa de este modo sobre la fundación no es definitiva. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, el régimen de la imposición provisional controvertida en el litigio principal que se aplica a la fundación únicamente atenúa el problema creado por el convenio para la prevención de la doble imposición con respecto al beneficiario, sin resolverlo totalmente, dado que la fundación no tributa definitivamente, sino que se le impone un gravamen que, conforme al artículo 24, apartado 5, de la KStG 1988, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento a los presupuestos de 2001, será objeto de un crédito fiscal a más tardar en el momento de la disolución de la fundación.

80 En segundo lugar, la diferencia de trato controvertida en el litigio principal no puede tampoco justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional.

81 En efecto, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, el Tribunal de Justicia exige que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, apartados 43 y 44; Comisión/Alemania, C-211/13, EU:C:2014:2148, apartado 55, y Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 47).

82 Esta relación directa no existe en este asunto, por varios motivos.

83 En primer lugar, esta relación directa no existe cuando se trata, en particular, de gravámenes distintos o del trato fiscal dispensado a contribuyentes diferentes (véanse, en este sentido, las sentencias DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, apartado 47, y Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 49). Esto es lo que ocurre en este asunto, puesto que la deducción del importe correspondiente a las donaciones efectuadas por la fundación privada obligada al pago del impuesto provisional y la tributación de dichas donaciones a cargo de sus beneficiarios se refieren necesariamente a contribuyentes distintos.

84 Además, según señala la Comisión, mientras que la ventaja fiscal del beneficiario residente en otro Estado miembro consiste en una exención permanente del impuesto austriaco sobre los rendimientos de capital, de una amplitud que varía además en función de cada convenio para la prevención de la doble imposición, la fundación privada sólo sufre una desventaja fiscal temporal a causa del impuesto provisional.

85 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, en el marco de la

tributación provisional que grava los rendimientos de capital y los rendimientos procedentes de la venta de participaciones percibidos por una fundación privada residente, esta última sólo puede deducir de su base imponible relativa a un ejercicio fiscal determinado las donaciones efectuadas durante el mismo ejercicio fiscal que hayan sido objeto de una tributación a cargo de los beneficiarios de estas donaciones en el Estado miembro de tributación de la fundación, mientras que la normativa fiscal nacional no permite tal deducción cuando el beneficiario reside en otro Estado miembro y, en el Estado miembro de tributación de la fundación, está exento del impuesto que, en principio, grava las donaciones en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición.

Costas

86 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, en el marco de la tributación provisional que grava los rendimientos de capital y los rendimientos procedentes de la venta de participaciones percibidos por una fundación privada residente, esta última sólo puede deducir de su base imponible relativa a un ejercicio fiscal determinado las donaciones efectuadas durante el mismo ejercicio fiscal que hayan sido objeto de una tributación a cargo de los beneficiarios de estas donaciones en el Estado miembro de tributación de la fundación, mientras que la normativa fiscal nacional no permite tal deducción cuando el beneficiario reside en otro Estado miembro y, en el Estado miembro de tributación de la fundación, está exento del impuesto que, en principio, grava las donaciones en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición.

Firmas