ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

27 de Janeiro de 2009 *

No processo C-318/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 9 de Julho de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 11 de Julho de 2007, no processo

Hein Persche

contra

Finanzamt Lüdenscheid,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (relator), J.-C. Bonichot e T. von Danwitz, presidentes de secção, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūri e E. Juhász, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 17 de Junho de 2008,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Finanzamt Lüdenscheid, por H. Brandenberg, Leitender Ministerialrat,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou e I. Pouli, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,

— em representação do Governo francês, por J.-C. Gracia, G. de Bergues e J.-C. Niollet, na qualidade de agentes,

— em representação da Irlanda, por D. O'agan e G. Hogan, na qualidade de agentes, assistidos por E. Barrington, BL,

— em representação do Governo do Reino Unido, por I. Rao e R. Hill, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

— em representação do Órgão de Fiscalização da EFTA, por P. Bjørgan e I. Hauger, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de Outubro de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 56.º CE a 58.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe H. Persche, consultor fiscal estabelecido na Alemanha, ao Finanzamt Lüdenscheid (a seguir «Finanzamt») a propósito da dedutibilidade fiscal de um donativo em espécie feito a uma instituição reconhecida como de utilidade pública situada em Portugal.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e indirectos (JO L 336, p. 15), conforme alterada pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 21, e JO 1995, L 1, p. 1, a seguir «Directiva 77/799»), dispõe:

«As autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão entre si, nos termos da presente directiva, todas as informações susceptíveis de lhes permitir determinar correctamente os impostos sobre o rendimento e o património […]»

4 O artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 77/799 prevê:

«A autoridade competente de um Estado-Membro pode solicitar à autoridade competente de um outro Estado-Membro que lhe comunique as informações referidas

no n.º 1 do artigo 1.º, no que se refere a um caso especial. A autoridade competente do Estado a que foi feito o pedido não fica vinculada a dar seguimento favorável ao pedido formulado quando se verifique que a autoridade competente do Estado requerente não esgotou as suas próprias fontes habituais de informação, que teria podido utilizar, de acordo com as circunstâncias, para obter as informações solicitadas sem prejudicar a obtenção do resultado procurado.»

Legislação nacional

5 Ao abrigo do § 10b, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), os contribuintes podem deduzir do total dos seus rendimentos, como despesas especiais e dentro de certos limites, os pagamentos efectuados a favor de obras com fins caritativos, de culto, religiosos ou científicos, ou de obras reconhecidas como de utilidade pública. Nos termos do n.º 3 da mesma disposição, esta dedutibilidade também se aplica aos donativos em espécie.

6 Segundo o § 49 do Regulamento de execução do imposto sobre o rendimento (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, a seguir «EStDV»), a dedutibilidade fiscal está limitada aos donativos cujo beneficiário seja uma pessoa colectiva nacional de direito público ou um serviço público nacional, ou uma pessoa colectiva, uma associação ou um património autónomo na acepção do § 5, n.º 1, ponto 9, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz, a seguir «KStG»). Esta última disposição define todas as instituições, a saber, as pessoas colectivas, as associações e os patrimónios autónomos, que estão isentas de imposto sobre as sociedades, ou seja, as que, em aplicação do seu estatuto e tendo em conta a sua gestão efectiva, prosseguem exclusiva e directamente fins de utilidade pública, filantrópicos ou de culto. Todavia, nos termos do § 5, n.º 2, ponto 2, da KStG, esta isenção só se aplica às instituições com sede no território alemão.

7 Por força do § 50, n.º 1, do EStDV, os donativos na acepção do § 10b da EStG — sem prejuízo das disposições especiais aplicáveis aos donativos no valor máximo de 100 euros — só podem ser deduzidos mediante a apresentação de um formulário administrativo preenchido pela instituição beneficiária. No quadro da tributação do doador a título do imposto sobre o rendimento, o referido formulário constitui prova suficiente de que o beneficiário do donativo preenche as condições impostas pela lei. Não incumbe, portanto, à Administração Fiscal responsável pela liquidação do imposto do doador controlar o respeito, por parte da instituição beneficiária, das condições que dão direito à isenção do imposto sobre as sociedades.

8 Os §§ 51 a 68 do Código Geral de Impostos alemão (Abgabenordnung, a seguir «AO») definem os fins que uma instituição deve prosseguir e o modo como esses fins devem ser prosseguidos para beneficiar da isenção fiscal.

9 Assim, segundo o § 52, n.os 1 e 2, do AO, uma instituição exerce a sua actividade para fins de utilidade pública quando visa promover os interesses da colectividade, nomeadamente pelo apoio da assistência à infância e às pessoas idosas. Nos termos do disposto no § 55, n.º 1, pontos 1 e 5, do AO, a instituição deve agir de modo desinteressado, o que significa, nomeadamente, que deve utilizar os seus meios em tempo útil e exclusivamente para fins fiscalmente favorecidos, e não em proveito dos seus membros. Nos termos do § 59 do AO, essa instituição só pode usufruir de benefícios fiscais se os seus estatutos consignarem que prossegue exclusiva e directamente fins que reúnem as condições definidas nos §§ 52 a 55 do AO.

10 Nos termos do § 63, n.º 3, do AO, incumbe a essa instituição demonstrar, através de uma contabilidade regular das suas receitas e das suas despesas, que a respectiva actividade é efectivamente conduzida com vista a realizar exclusiva e directamente fins fiscalmente favorecidos. No caso de donativos em espécie, o § 50, n.º 4, segunda frase, do EStDV obriga a instituição beneficiária a conservar os documentos justificativos do valor do donativo que declarou.

11 Nos termos dos §§ 193 e seguintes do AO, a questão de saber se uma instituição é efectivamente gerida em conformidade com os seus estatutos e se os seus meios são utilizados de modo desinteressado e em tempo útil pode ser verificada por um controlo no local. Se a instituição preencher as condições que dão direito à isenção fiscal, pode emitir recibos relativos aos donativos que lhe são feitos, utilizando o formulário administrativo previsto para esse efeito. Se uma instituição preencher este formulário de modo incorrecto, seja voluntariamente ou com manifesta negligência, é responsável pela subsequente perda de receitas fiscais, por força do § 10b, n.º 4, segunda frase, da EStG.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 Na sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2003, H. Persche pediu a dedução, a título de encargo especial dedutível, de um donativo em espécie de roupas de cama e de banho bem como de andarilhos e de miniaturas de carros para crianças. Este donativo foi feito ao Centro Popular de Lagoa (Portugal, a seguir «Centro») num valor total de 18 180 euros. O Centro é um lar de terceira idade a que está ligado um lar de crianças e encontra-se situado numa localidade em que o recorrente no processo principal possui uma habitação.

13 H. Persch juntou à sua declaração fiscal um documento, com data de 31 de Julho de 2003, pelo qual o Centro confirma a recepção desse donativo, bem como uma declaração do director do Centro Distrital de Solidariedade e de Segurança Social de Faro (Portugal), com data de 21 de Março de 2001, que certifica que o Centro foi registado em 1982 na Direcção-Geral da Acção Social como instituição privada de solidariedade social e que, nesta qualidade, goza de todas as isenções e benefícios fiscais que a lei portuguesa concede às instituições de utilidade pública. Segundo o recorrente no processo principal, o recibo original do donativo basta, à luz do direito português, para ter direito a uma dedução fiscal.

14 Na liquidação relativa ao ano de 2003, o Finanzamt recusou a dedução solicitada. Indeferiu também, como infundada, a reclamação que o recorrente no processo principal apresentou dessa liquidação. O recurso por ele interposto para o Finanzgericht Münster também não teve sucesso. Posteriormente, o recorrente no processo principal interpôs recurso de «Revision» para o Bundesfinanzhof.

15 Na sua decisão de reenvio, este órgão jurisdicional observa que o Finanzamt teve de recusar a dedução do donativo em causa uma vez que, à luz do direito alemão, o beneficiário do donativo não tinha sede na Alemanha e o contribuinte não havia apresentado recibo desse donativo na forma prevista no AO. O referido órgão jurisdicional interroga-se, porém, quanto à questão de saber se um donativo em espécie feito na forma de bens de consumo corrente está abrangido pelo âmbito de aplicação dos artigos 56.º CE a 58.º CE e, sendo esse o caso, se estes artigos se opõem a que um Estado-Membro só permita a dedutibilidade fiscal de um donativo dessa natureza se o beneficiário estiver sediado no território nacional.

16 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, no seu acórdão de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Colect., p. I-8203), o Tribunal de Justiça reconheceu que incumbe aos Estados-Membros decidir quais os interesses da colectividade que querem promover através dos benefícios fiscais, ao mesmo tempo que retomou a opinião do juiz de reenvio nesse processo segundo a qual a promoção dos referidos interesses, na acepção do § 52 do AO, não implica que essas medidas de promoção devam aproveitar aos nacionais ou aos residentes alemães. Ora, no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio indica que, em direito alemão, esta tese é controversa.

17 Seguidamente, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que, no n.º 49 do acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, o Tribunal de Justiça considerou que a necessidade de um Estado-Membro verificar o respeito das condições a que está sujeita a concessão de uma isenção fiscal a uma fundação não justifica a recusa dessa isenção quando a fundação esteja estabelecida noutro Estado-Membro, na medida em que as autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro podem exigir à referida fundação que forneça todos os justificativos pertinentes. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof, o princípio da igualdade de tratamento fiscal proíbe a liquidação de um imposto apenas

com base na declaração e nas indicações fornecidas pelo contribuinte, exigindo que o processo de declaração possa ser completado por verificações no local.

18 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio coloca a questão de saber, por um lado, se a assistência mútua decorrente da Directiva 77/799 pode constranger as autoridades do Estado-Membro de estabelecimento da instituição em causa a efectuar uma verificação no local e, por outro, mesmo que isso fosse possível, se não é contrário ao princípio da proporcionalidade exigir às autoridades fiscais alemãs, quando ocorram situações como a do processo principal, que controlem a natureza das instituições beneficiárias a fim de determinar a dedutibilidade fiscal de qualquer donativo que lhes seja feito, independentemente do valor desses donativos.

19 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os donativos em espécie, sob a forma de objectos de uso quotidiano, feitos pelos nacionais de um Estado-Membro a instituições que têm a sua sede noutro Estado-Membro e que são reconhecidas como de utilidade pública pelo direito deste último, estão abrangidos pelo princípio da livre circulação de capitais (artigo 56.º CE)?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, uma disposição legal de um Estado-Membro nos termos da qual os donativos feitos a instituições [consideradas] de utilidade pública só são fiscalmente favorecidos quando estas estão estabelecidas neste Estado-Membro é contrária à livre circulação de capitais (artigo 56.º CE), tendo em conta a obrigação que recai sobre as autoridades fiscais de verificarem as declarações do contribuinte e o princípio da proporcionalidade (artigo 5.º, terceiro parágrafo, CE)?

3) Em caso de resposta afirmativa à segunda questão, a Directiva 77/799[…] obriga as autoridades fiscais de um Estado-Membro a recorrerem à ajuda das autoridades administrativas de outro Estado-Membro para esclarecerem factos ocorridos neste último ou é possível opor ao contribuinte que, nos termos do direito processual do seu Estado-Membro, é a ele que cabe provar os factos ocorridos no estrangeiro (ónus objectivo da prova)?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

20 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, quando um contribuinte solicita num Estado-Membro a dedução fiscal de donativos feitos a instituições com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro, esses donativos estão abrangidos pelas disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais, mesmo se efectuados em espécie sob a forma de bens de uso corrente.

21 Nas suas observações, o Finanzamt, os Governos alemão, espanhol e francês bem como a Irlanda alegam que as referidas disposições apenas respeitam a movimentos de capitais realizados com vista a uma actividade económica e não a donativos feitos por motivos caritativos a instituições geridas de forma desinteressada e cujas actividades não devem ser lucrativas. O Governo grego, por seu turno, considera que a transferência, não efectuada para fins de investimento, de bens de consumo corrente que não constituam meios de pagamento está exclusivamente abrangida pela livre circulação de mercadorias.

22 A Comissão das Comunidades Europeias e a Autoridade de Fiscalização da EFTA consideram, por sua vez, que os donativos em espécie feitos a instituições de utilidade pública com sede num Estado-Membro diferente daquele que tributa o doador estão abrangidos pelos artigos 56.º CE a 58.º CE.

23 Importa recordar que o artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros.

24 Na falta de definição, no Tratado, do conceito de «movimentos de capitais», na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, o Tribunal de Justiça já reconheceu anteriormente valor indicativo à nomenclatura anexa à Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão) (JO L 178, p. 5), embora esta tenha sido adoptada com fundamento nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE (os artigos 67.º a 73.º do Tratado CEE foram substituídos pelos artigos 67.º-B a 73.º-G do Tratado CE, que, por sua vez, passaram a artigos 56.º CE a 60.º CE), dado que, de acordo com a sua introdução, a lista dela constante não tem carácter taxativo (v., designadamente, acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 39; Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 22, e de 11 de Setembro de 2008, Eckelkamp, C-11/07, Colect., p. I-6845, n.º 38). Ora, os donativos e as doações aparecem na rubrica XI, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», do anexo I da Directiva 88/361.

25 Quando um contribuinte de um Estado-Membro solicita a dedução fiscal de um montante que reflecte o valor de donativos feitos a terceiros com sede noutro Estado-Membro, não é relevante saber, para determinar se a legislação nacional em causa está abrangida pelas disposições do Tratado relativas aos movimentos de capitais, se os donativos subjacentes foram feitos em dinheiro ou em espécie.

26 Com efeito, a inclusão das sucessões e dos legados na rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361 demonstra que, a fim de determinar se o tratamento fiscal de determinadas operações por um Estado-Membro está abrangido pelas disposições relativas à livre circulação de capitais, não há que distinguir entre as operações efectuadas em dinheiro e as operações efectuadas em espécie. Assim, o Tribunal de Justiça recordou que as sucessões consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida ou, noutros termos, na transmissão, para os herdeiros, da propriedade dos vários bens e direitos que integram esse património (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, van Hilten-van der Heijden, n.º 42, e Eckelkamp, n.º 39). Decorre daí que uma legislação fiscal nacional pode estar abrangida pelos artigos 56.º CE a 58.º CE mesmo que diga respeito à transferência de um património susceptível de integrar não apenas somas em dinheiro como também bens imóveis e móveis.

27 Por conseguinte, à semelhança do imposto cobrado sobre as sucessões, o tratamento fiscal de donativos feitos em dinheiro ou em espécie está abrangido pelas disposições do Tratado relativas aos movimentos de capitais, com excepção dos casos em que os elementos constitutivos das operações em causa se situam no interior de um só Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Eckelkamp, já referido, n.º 39 e jurisprudência citada).

28 Quanto à questão de saber se, como sustenta o Governo grego, um donativo de bens de consumo não deveria antes estar abrangido pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de mercadorias, importa recordar que, segundo jurisprudência actualmente bem assente, para determinar se uma legislação nacional está abrangida por uma ou outra das liberdades, há que tomar em consideração o objecto da legislação em causa (v., nomeadamente, acórdão de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 22 e jurisprudência citada).

29 A este respeito, basta sublinhar que a legislação nacional em causa no processo principal exclui a dedutibilidade de donativos feitos a instituições com sede noutros Estados-Membros, independentemente da questão de saber se estes donativos são feitos em dinheiro ou em espécie e, neste último caso, do local de aquisição dos bens oferecidos. Não resulta de modo algum do objecto desta legislação que a mesma está

abrangida pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de mercadorias, e não pelas disposições relativas à livre circulação de capitais.

30 Por conseguinte, deve responder-se à primeira questão prejudicial que, quando um contribuinte solicita num Estado-Membro a dedução fiscal de donativos feitos a instituições com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro, esses donativos estão abrangidos pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, mesmo se efectuados em espécie sob a forma de bens de consumo corrente.

Quanto às segunda e terceira questões

31 Com as suas segunda e terceira questões, que convém tratar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 56.º CE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que apenas concede o benefício da dedução fiscal aos donativos feitos a favor de instituições reconhecidas como de utilidade pública com sede no território nacional, tendo em conta que as autoridades fiscais do referido Estado-Membro devem poder verificar as declarações do contribuinte e não podem ser obrigadas a actuar em violação do princípio da proporcionalidade. Neste contexto, pergunta se a Directiva 77/799 obriga essas autoridades fiscais a recorrerem ao auxílio das autoridades competentes do Estado-Membro da sede da instituição beneficiária para obterem as informações necessárias ou se, ao invés, as referidas autoridades fiscais podem exigir ao contribuinte que seja ele a apresentar todas as provas necessárias.

32 A este respeito, o Finanzamt, os Governos alemão, espanhol e francês bem como a Irlanda e o Governo do Reino Unido sustentam que não é contrário às disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais que um Estado-Membro só preveja a dedutibilidade fiscal dos donativos quando estes beneficiem instituições situadas no seu território. Desde logo, as instituições reconhecidas como de utilidade pública nacionais e as que têm sede no estrangeiro não se encontram numa situação comparável na acepção do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE. Além disso, a limitação de benefícios fiscais

aos donativos feitos a instituições reconhecidas como de utilidade pública nacionais justifica-se pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais.

33 Os Governos alemão e do Reino Unido entendem que, no caso de um donativo pago por um contribuinte a uma instituição com sede noutro Estado-Membro, o Estado-Membro de tributação do doador (a seguir «Estado-Membro do doador») não está obrigado a obter as informações necessárias à tributação deste último nem pelos seus próprios meios nem pelo mecanismo de assistência mútua previsto pela Directiva 77/799.

34 Segundo os Governos alemão, bem como a Irlanda e o Governo do Reino Unido, em qualquer caso, é contrário ao princípio da proporcionalidade obrigar o Estado-Membro do doador a verificar ou a mandar verificar a observância das condições impostas às instituições reconhecidas como de utilidade pública relativamente a cada donativo feito por um contribuinte a instituições situadas em um ou vários outros Estados-Membros, independentemente do valor do ou dos donativos.

35 Diversamente, a Comissão e a Autoridade de Fiscalização da EFTA entendem que a legislação em causa no processo principal constitui uma restrição à livre circulação de capitais que não pode ser justificada pela necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais.

36 Segundo a Comissão, apesar de a própria Directiva 77/799 não obrigar um Estado-Membro a recorrer ao auxílio de outro Estado-Membro para se informar acerca de um facto cujos elementos se situam neste outro Estado-Membro, o primeiro Estado-Membro está, porém, obrigado, no âmbito de aplicação do artigo 56.º CE, a recorrer aos meios oferecidos por aquela directiva para excluir qualquer tratamento menos favorável de situações transfronteiriças relativamente às situações puramente nacionais. A Autoridade de Fiscalização da EFTA, por seu turno, entende que, mesmo que o contribuinte que solicita um benefício fiscal possa ser obrigado a

apresentar as provas necessárias, as autoridades fiscais não podem recusar esse benefício em razão de dúvidas quanto à autenticidade das informações fornecidas sem terem recorrido aos outros meios disponíveis para obter ou verificar as referidas informações.

37 No caso vertente, a legislação alemã prevê a dedução fiscal de donativos pagos a instituições reconhecidas como de utilidade pública situadas na Alemanha que preencham as outras condições fixadas por essa mesma legislação, excluindo o referido benefício fiscal relativamente aos donativos pagos a instituições com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro.

38 Como salienta o advogado-geral nos n.os 47 e 48 das suas conclusões, uma vez que a possibilidade de obter uma dedução fiscal é susceptível de influenciar significativamente a atitude do doador, a não dedutibilidade, na Alemanha, dos donativos pagos a instituições reconhecidas como de utilidade pública que tenham sede noutros Estados-Membros pode afectar a disponibilidade dos contribuintes alemães para efectuarem donativos a favor destas últimas instituições.

39 Uma legislação desta natureza constitui, portanto, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE.

40 É verdade que, nos termos do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, o disposto no artigo 56.º CE não prejudica o direito dos Estados-Membros de estabelecerem, na respectiva legislação fiscal, uma distinção entre contribuintes que não se encontram na mesma situação no que se refere ao lugar onde os seus capitais são investidos.

41 Contudo, há que distinguir os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE das discriminações arbitrárias ou das restrições dissimuladas proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo. Com efeito, para que uma regulamentação fiscal nacional, como a que está em causa no processo principal, que distingue as instituições nacionais das que têm sede noutro Estado-Membro, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é preciso que a diferença de tratamento diga respeito a situações não objectivamente comparáveis ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral, como a necessidade de salvaguardar a eficácia dos controlos fiscais. Além disso, para ser justificada, a diferença de tratamento não deve ultrapassar o necessário para que o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa seja alcançado (v., neste sentido, acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 32 e jurisprudência citada).

Quanto ao carácter comparável das instituições reconhecidas como de utilidade pública nacionais e das que têm sede noutro Estado-Membro

42 Os Governos alemão, espanhol, francês bem como a Irlanda e o Governo do Reino Unido observam que os donativos feitos a instituições nacionais e os donativos a favor de instituições com sede noutro Estado-Membro não são comparáveis no sentido de que os Estados-Membros em causa, por um lado, podem aplicar conceitos de beneficência e condições de reconhecimento de obras de beneficência diferentes e, por outro, só dispõem de condições para controlar o respeito das exigências que impõem relativamente às instituições nacionais. Os Governos alemão, espanhol e francês acrescentam que o motivo pelo qual um Estado-Membro renuncia a determinadas receitas fiscais mediante a isenção dos donativos feitos a favor das instituições reconhecidas como de utilidade pública situadas no seu território decorre do facto de estas instituições libertarem esse Estado-Membro de determinadas missões de utilidade pública que, de outro modo, este teria de realizar utilizando receitas fiscais.

43 A título preliminar, importa salientar que cabe a cada Estado-Membro estabelecer se, para encorajar determinadas actividades reconhecidas como de utilidade pública, deve prever benefícios fiscais a favor não só das instituições privadas ou públicas que tomam a seu cargo as referidas actividades como também dos contribuintes que fazem donativos a favor destas últimas.

44 Embora possa reservar a concessão de benefícios fiscais às instituições que prosseguem alguns dos seus objectivos de utilidade pública (v., neste sentido, acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 57), um Estado-Membro não pode, contudo, reservar esses benefícios apenas para as instituições com sede no seu território e cujas actividades sejam, portanto, susceptíveis de o libertar de algumas das suas responsabilidades.

45 É verdade que, ao incitar os contribuintes, mediante a perspectiva de uma dedução fiscal dos donativos feitos a instituições reconhecidas como de utilidade pública, a apoiarem as actividades destas últimas, um Estado-Membro encoraja as referidas instituições a desenvolver actividades de utilidade pública de que normalmente é ou pode ser ele próprio responsável. Por conseguinte, não se pode excluir que uma legislação nacional que prevê a dedutibilidade fiscal de donativos feitos a favor de instituições reconhecidas como de utilidade pública possa incentivar estas instituições a substituir as autoridades públicas na assunção de determinadas responsabilidades, nem que esta assunção possa conduzir a uma redução das despesas do Estado-Membro em causa susceptível de compensar, pelo menos parcialmente, a diminuição das suas receitas fiscais que resulta da dedução dos donativos.

46 Todavia, tal não significa que um Estado-Membro possa introduzir uma diferença de tratamento, em matéria de dedutibilidade fiscal de donativos, entre as instituições reconhecidas como de utilidade pública nacionais e as que têm sede noutro Estado-Membro com o fundamento de que, apesar de as actividades destas últimas se inscreverem nos objectivos da legislação do primeiro Estado-Membro, os donativos feitos a seu favor não podem conduzir a essa compensação orçamental. Com efeito, resulta de jurisprudência assente que a necessidade de evitar a redução das receitas fiscais não consta dos objectivos enunciados no artigo 58.º CE nem das razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar uma restrição a uma liberdade instituída pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 49, e Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 59; v., por analogia, no que respeita à livre prestação de serviços, acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 56, bem como de 11 de Setembro de 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, Colect., p. I-6849, n.º 77).

47 Em contrapartida, um Estado-Membro pode introduzir, no quadro da sua legislação relativa à dedutibilidade fiscal de donativos, uma diferença de tratamento entre as instituições reconhecidas como de utilidade pública nacionais e as que têm sede noutros Estados-Membros quando estas últimas prossigam objectivos diferentes dos que são preconizados pela sua própria legislação.

48 Com efeito, como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido (n.º 39), o direito comunitário não impõe aos Estados-Membros que actuem de forma a que as instituições estrangeiras reconhecidas como de utilidade pública no respectivo Estado-Membro de origem beneficiem automaticamente do mesmo reconhecimento no seu território. Com efeito, os Estados-Membros dispõem, a este respeito, de um poder de apreciação que devem exercer em conformidade com o direito comunitário. Nestas condições, são livres de decidir quais os interesses da colectividade que pretendem promover, atribuindo vantagens a associações e a fundações que prossigam de forma desinteressada objectivos ligados aos referidos interesses e respeitem as exigências relativas à prossecução desses objectivos.

49 Não deixa de ser verdade que, quando uma instituição reconhecida como de utilidade pública num Estado-Membro preenche as condições impostas para esse efeito pela legislação de outro Estado-Membro e tem como objectivo a promoção de interesses da colectividade idênticos, de forma que poderia ser reconhecida como de utilidade pública neste último Estado-Membro, o que compete às autoridades nacionais deste mesmo Estado-Membro, incluindo aos órgãos jurisdicionais, apreciar, as autoridades deste Estado-Membro não podem recusar a essa instituição o direito à igualdade de tratamento pelo simples facto de não estar sediada no território do referido Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 40; v., por analogia, no que respeita à livre prestação de serviços, acórdão Schwarz e Gootjes-Schwarz, já referido, n.º 81).

50 Efectivamente, ao contrário do que sustentam a este respeito os governos que apresentaram observações, uma instituição com sede num Estado-Membro e que preenche as condições impostas por outro Estado-Membro para a concessão de benefícios fiscais está, relativamente à concessão, por este último Estado-Membro, de benefícios fiscais destinados a encorajar as actividades de utilidade pública em causa,

numa situação comparável à das instituições reconhecidas como de utilidade pública que têm sede neste último Estado-Membro.

Quanto à justificação relativa à necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais

51 Importa sublinhar que, contrariamente ao que sustentam os governos que apresentaram observações, a exclusão da dedutibilidade fiscal de donativos pagos a instituições reconhecidas como de utilidade pública num Estado-Membro diferente do Estado-Membro do doador não pode ser justificada pela dificuldade, por parte deste último, de verificar se essas instituições preenchem de facto os objectivos estatutários na acepção da legislação nacional, nem pela necessidade de controlar a gestão efectiva destas instituições.

52 É verdade que a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Todavia, para se poder justificar, uma medida restritiva deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada a garantir a realização do objectivo que prossegue e não deve ultrapassar o necessário para o alcançar (acórdão de 18 de Dezembro de 2007, A, C-101/05, Colect., p. I-11531, n.os 55 e 56 e jurisprudência citada).

53 Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou que não se pode excluir *a priori* que o contribuinte esteja em condições de fornecer provas pertinentes que permitam às autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verificar, de forma clara e precisa, a realidade e a natureza das despesas efectuadas noutros Estados-Membros (acórdãos de 8 de Julho de 1999, Baxter e o., C-254/97, Colect., p. I-4809, n.º 20, e de 10 de Março de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Colect., p. I-2057, n.º 25).

54 Com efeito, nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao contribuinte as provas que entenderem necessárias para apreciar se as condições de dedutibilidade das despesas previstas pela legislação em causa estão reunidas e, consequentemente, se há ou não que conceder a dedução solicitada (v., neste sentido, acórdãos Danner, já referido, n.º 50, e de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 43).

55 À luz dos princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido (n.º 48), antes de conceder uma isenção fiscal a uma instituição com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro, um Estado-Membro está autorizado a aplicar medidas que lhe permitam verificar, de forma clara e precisa, se a mesma preenche as condições exigidas pela legislação nacional para dela beneficiar, bem como a controlar a sua gestão efectiva, baseando-se, por exemplo, na apresentação do relatório de contas anual e de um relatório de actividades. Os eventuais inconvenientes administrativos que decorrem do facto de estas instituições terem sede noutro Estado-Membro não são suficientes para justificar uma recusa por parte das autoridades do Estado em causa de lhes atribuírem as mesmas isenções fiscais que às instituições nacionais do mesmo tipo.

56 O mesmo se diga no caso de um contribuinte que solicita num Estado-Membro a dedução fiscal de um donativo pago a uma instituição com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro, mesmo que, nesta situação, e ao contrário do que acontecia no caso que deu lugar ao acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, o contribuinte a quem as autoridades devem exigir as informações necessárias seja o próprio doador e não a instituição beneficiária do donativo.

57 Embora seja verdade que, ao invés do que acontece com essa instituição beneficiária, o doador não dispõe, ele próprio, de todas as informações necessárias para as autoridades fiscais poderem verificar se a instituição em causa preenche as condições exigidas pela legislação nacional para a concessão de benefícios fiscais, nomeadamente as relativas à forma como os fundos pagos são geridos, em princípio, o doador pode obter junto da referida instituição os documentos susceptíveis de confirmar o montante e a natureza

do donativo pago, identificar os objectivos prosseguidos por essa instituição e comprovar a regularidade da gestão dos donativos que lhe foram pagos nos anos precedentes.

58 A este respeito, não podem ser desprovidos de pertinência os comprovativos emitidos por uma instituição que preenche, no Estado-Membro da sua sede, as condições impostas pela legislação deste Estado-Membro para a concessão de benefícios fiscais, nomeadamente quando essa legislação sujeite a condições idênticas a concessão de benefícios fiscais destinados a encorajar actividades de utilidade pública.

59 Quanto à carga administrativa que a preparação desses documentos pode implicar para as instituições em causa, basta referir que incumbe a estas últimas decidir se consideram oportuno investir recursos na elaboração, distribuição e eventual tradução de documentos destinados aos doadores com sede noutros Estados-Membros que desejam obter aí benefícios fiscais.

60 Na medida em que nada impede as autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação de exigirem ao contribuinte que deseja obter a dedução fiscal dos donativos feitos a favor de instituições com sede noutro Estado-Membro que forneça os justificativos pertinentes, esse Estado-Membro não pode invocar a necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais para justificar uma legislação nacional que impede de forma absoluta o contribuinte de fornecer tais provas.

61 Além disso, nos termos da Directiva 77/799, as autoridades fiscais em causa podem dirigir-se às autoridades de outro Estado-Membro a fim de obterem qualquer informação que seja considerada necessária para a liquidação correcta do imposto de um contribuinte (acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 50). Com efeito, esta directiva prevê, com o objectivo de prevenir a fraude fiscal, a faculdade de as administrações fiscais nacionais solicitarem informações que elas próprias não possam obter (acórdão de 27 de Setembro de 2007, Twoh International, C-184/05, Colect., p. I-7897, n.º 32).

62 Ao contrário do que sustentam a Irlanda e o Governo do Reino Unido, um pedido de informações das autoridades fiscais de um Estado-Membro relativa a uma instituição com sede noutro Estado-Membro, a fim de poder determinar se um donativo pago a esta instituição pode ser objecto de um benefício fiscal, não está de modo algum excluído do âmbito de aplicação da Directiva 77/799. Com efeito, as informações cuja comunicação a Directiva 77/799 permite às autoridades competentes de um Estado-Membro pedir são precisamente todas as que lhes pareçam necessárias para determinar o montante correcto do imposto na perspectiva da legislação que elas próprias devem aplicar (acórdão Twoh International, já referido, n.º 36). Ora, as informações exigidas para completar as que o contribuinte forneceu às autoridades fiscais de um Estado-Membro a fim de obter um benefício fiscal constituem informações susceptíveis de permitir às autoridades competentes dos Estados-Membros em causa o estabelecimento correcto do imposto sobre o rendimento num caso preciso, na acepção dos artigos 1.º, n.º 1, e 2.º, n.º 1, da Directiva 77/799.

63 Contudo, a Directiva 77/799 em nada afecta a competência das autoridades competentes do Estado-Membro do doador para apreciar, nomeadamente, se as condições a que a respectiva legislação sujeita a concessão de um benefício fiscal estão preenchidas (v., neste sentido, acórdão Twoh International, já referido, n.º 36). Assim, relativamente a uma instituição com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro, o Estado-Membro do doador só deve conceder um tratamento fiscal idêntico ao que gozam os donativos feitos a instituições nacionais se aquela instituição preencher as condições fixadas pela sua legislação para a concessão de benefícios fiscais, entre as quais figura a prossecução de objectivos idênticos aos promovidos pela legislação fiscal deste Estado-Membro. Cabe às autoridades nacionais competentes, incluindo os órgãos jurisdicionais nacionais, verificar se, em conformidade com as regras do direito nacional, foi produzida a prova da observância das condições impostas por este Estado-Membro para a concessão do benefício fiscal em causa.

64 Além disso, a Directiva 77/799 não exige ao Estado-Membro do doador que recorra ao mecanismo de assistência mútua por ela prevista de cada vez que as informações fornecidas por este doador não sejam suficientes para verificar se a instituição beneficiária preenche as condições fixadas pela legislação nacional para a concessão de benefícios fiscais.

65 Com efeito, uma vez que a Directiva 77/799 prevê a faculdade de as administrações fiscais nacionais solicitarem informações que elas próprias não possam obter, o Tribunal de Justiça salientou que a referência, no artigo 2.º, n.º 1, desta mesma directiva, ao termo «pode» indica que, embora as referidas administrações tenham efectivamente a possibilidade de pedir informações à autoridade competente de outro Estado-Membro, este pedido de forma alguma constitui uma obrigação. Compete a cada Estado-Membro apreciar os casos específicos em que não existem informações a respeito das transacções efectuadas pelos sujeitos passivos estabelecidos no seu território e decidir se esses casos justificam a apresentação de um pedido de informações a outro Estado-Membro (acórdão Twoh International, já referido, n.º 32).

66 Por último, um Estado-Membro também não pode excluir a concessão de benefícios fiscais relativamente a donativos pagos a uma instituição com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro com o simples fundamento de que, relativamente a estas instituições, as autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro não dispõem da possibilidade de verificar no local o respeito das exigências impostas pela sua legislação fiscal.

67 Com efeito, como explicou o Governo alemão na audiência, mesmo relativamente às instituições de utilidade pública nacionais, uma verificação no local não é, em princípio, obrigatória, na medida em que o controlo da observância das condições fixadas pela legislação nacional se faz geralmente através de uma verificação das informações fornecidas pelas referidas instituições.

68 Além disso, quando o Estado-Membro da sede da instituição beneficiária dispõe de um sistema de benefícios fiscais destinados a apoiar as actividades das instituições reconhecidas como de utilidade pública, em princípio, bastará ao Estado-Membro do doador que o outro Estado-Membro o informe, no quadro da assistência mútua prevista pela Directiva 77/799, acerca do objecto e das modalidades de controlo a que estão sujeitas essas instituições para que as autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação possam identificar, de forma suficientemente precisa, as informações complementares de que necessitam a fim de verificar se a instituição beneficiária preenche as condições fixadas pela legislação nacional para a concessão de benefícios fiscais.

69 Por outro lado, se a verificação das informações fornecidas pelo contribuinte for difícil, designadamente em razão dos limites da troca de informações previstos no artigo 8.º da Directiva 77/799, nada impede as autoridades fiscais em causa de recusarem a isenção pedida se as provas que consideram necessárias para o correcto estabelecimento do imposto não forem fornecidas (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 20; de 11 de Outubro de 2007, ELISA, C-451/05, Colect., p. I-8251, n.º 95, e A, já referido, n.º 58).

70 Relativamente a instituições de utilidade pública situadas num país terceiro, importa acrescentar que o Estado-Membro de tributação pode, em princípio, recusar-se a conceder o referido benefício fiscal se, nomeadamente, em razão da inexistência de uma obrigação convencional por parte deste país terceiro de fornecer informações, for impossível obter do referido país as informações necessárias (v., neste sentido, acórdão A, já referido, n.º 63).

71 Nestas condições, há que rejeitar o argumento dos Governos alemão, bem como da Irlanda e do Governo do Reino Unido, segundo o qual, quando um contribuinte solicite o benefício da dedução dos donativos que pagou a favor de instituições com sede noutro Estado-Membro, é contrário ao princípio da proporcionalidade obrigar o Estado-Membro do doador a verificar ou mandar verificar a observância das condições impostas às instituições de utilidade pública nacionais.

72 Por conseguinte, deve responder-se às segunda e terceira questões que o artigo 56.º CE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual, em matéria de donativos feitos a instituições reconhecidas como de utilidade pública, o benefício da dedução fiscal só é concedido relativamente aos donativos feitos a favor das instituições com sede no território nacional, sem que seja dada ao contribuinte qualquer possibilidade de demonstrar que determinado donativo pago a uma instituição com sede noutro Estado-Membro satisfaz as condições impostas pela referida legislação para a concessão desse benefício.

Quanto às despesas

73 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

1) Quando um contribuinte solicita num Estado-Membro a dedução fiscal de donativos feitos a instituições com sede e de reconhecida utilidade pública noutro Estado-Membro, esses donativos estão abrangidos pelas disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais, mesmo se efectuados em espécie sob a forma de bens de consumo corrente.

2) O artigo 56.º CE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual, em matéria de donativos feitos a instituições reconhecidas como de utilidade pública, o benefício da dedução fiscal só é concedido relativamente aos donativos feitos a favor das instituições com sede no território nacional, sem que seja dada ao contribuinte qualquer possibilidade de demonstrar que determinado donativo pago a uma instituição com sede noutro Estado-Membro satisfaz as condições impostas pela referida legislação para a concessão desse benefício.

Assinaturas