

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 30 de enero de 2007*

En el asunto C-150/04,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto el 23 de marzo de 2004 con arreglo al artículo 226 CE,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada inicialmente por la Sra. S. Tams y posteriormente por los Sres. R. Lyal y H. Støvlbæk, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de Dinamarca, representado por el Sr. J. Molde, en calidad de agente,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: danés.

apoyado por

Reino de Suecia, representado por el Sr. A. Kruse, en calidad de agente,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (Ponente) y E. Juhász, Presidentes de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 31 de enero de 2006;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de junio de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 39 CE, 43 CE, 49 CE y 56 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor un régimen de seguros de vida y de pensiones de jubilación que únicamente prevé la aplicación de desgravaciones y exenciones fiscales a las aportaciones abonadas en virtud de pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en Dinamarca, sin conceder ninguna ventaja fiscal de este tipo a las aportaciones abonadas con arreglo a pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros (en lo sucesivo, «normativa litigiosa»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 2 El ámbito de aplicación de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), se extiende actualmente a los impuestos indirectos.

3 El primer considerando de la Directiva 77/799 expone:

«Considerando que la práctica del fraude y de la evasión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal y puede provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia; que tal práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado común».

4 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 77/799 establece:

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

5 El artículo 8 de dicha Directiva precisa:

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

2. Podrá negarse la transmisión de informaciones en caso de que ello condujese a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o una información cuya divulgación fuese contraria al orden público.

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

- 6 El artículo 1, apartado 1, 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), dispone:

«Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.»

- 7 La parte X del anexo I de la Directiva 88/361, dedicada a las transferencias en ejecución de contratos de seguro, precisa:

«A. Primas y prestaciones en concepto de seguro de vida

[...]

2. Contratos celebrados por compañías extranjeras de seguros de vida con residentes.»

Normativa interna

- 8 La normativa danesa, codificada por la Ley nº 816 relativa, en particular, a la tributación de los planes de jubilación (bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v.), de 30 de septiembre de 2003 (*Lovtidende* 2003 A, p. 5522; en lo sucesivo, «Ley de tributación de las pensiones de jubilación»), contiene disposiciones en materia de tributación de los planes de jubilación, incluidos los seguros de vida (en lo sucesivo, «planes de jubilación»). Distingue entre dos categorías de planes de jubilación, cada una de las cuales recibe un trato fiscal diferente. La primera categoría de planes de jubilación está recogida en la sección I de dicha Ley y su titular disfruta de ventajas fiscales. La segunda categoría está regulada en la sección II A de la referida Ley y su titular no disfruta de ninguna ventaja fiscal.
- 9 En lo relativo a la primera categoría de planes de jubilación, la Ley de tributación de las pensiones de jubilación establece, en esencia, la posibilidad de deducir o de tratar como exentas las aportaciones a un plan de jubilación contemplado en la sección I de dicha Ley, tanto si se trata de aportaciones a planes suscritos en el marco de una relación laboral como de aportaciones a planes privados ajenos a una relación laboral.

- 10 La tributación de las prestaciones procedentes de un plan de jubilación contemplado en la sección I de la Ley de tributación de las pensiones de jubilación corre a cargo del beneficiario. Tributan a tipos diferentes las prestaciones abonadas al vencimiento de un plan de jubilación mediante una renta periódica, las prestaciones abonadas al vencimiento de un plan de jubilación mediante el pago de un capital y las prestaciones abonadas anticipadamente.
- 11 Para poder acceder a las ventajas fiscales previstas en la sección I de la Ley de tributación de las pensiones de jubilación, el plan de jubilación debe cumplir determinados requisitos relativos, en particular, a la edad de jubilación, los beneficiarios autorizados y la naturaleza de las prestaciones. Asimismo, se exigen determinados requisitos relativos al promotor con el que se haya suscrito el plan. Los planes de jubilación deben haberse suscrito con compañías de seguros de vida, cajas de pensiones o instituciones financieras.
- 12 Las compañías de seguros de vida deben:
- estar establecidas en Dinamarca, o bien

 - ejercer su actividad de seguros de vida en Dinamarca a través de un establecimiento permanente y disponer de una autorización de la autoridad de vigilancia financiera para ejercer tal actividad en dicho país, o bien

 - ejercer la actividad de seguros de vida en Dinamarca a través de una sucursal y disponer de una autorización en otro Estado miembro de la Unión Europea.

13 Las cajas de pensiones deben:

- someterse a lo dispuesto en la Ley codificada n° 148 de vigilancia de las cajas de pensiones empresariales (*bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser*), de 7 de marzo de 2003 (*Lovtidende* 2003 A, p. 953), con arreglo a la cual deben estar establecidas en Dinamarca, o bien

- someterse a lo dispuesto en la Ley n° 453 de actividades financieras (*lov n° 453 om finansiel virksomhed*), de 10 de junio de 2003 (*Lovtidende* 2003 A, p. 2822), aplicable a determinadas cajas de pensiones establecidas en Dinamarca y a las cajas de pensiones extranjeras que ejerzan su actividad en Dinamarca a través de una sucursal, una vez autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea.

14 Las instituciones financieras deben:

- estar autorizadas por la autoridad de vigilancia financiera para ejercer su actividad en Dinamarca, lo cual presupone que estén establecidas en dicho Estado miembro, o bien

- tratarse de una entidad de crédito que ejerza su actividad en Dinamarca a través de una sucursal, una vez autorizada en otro Estado miembro de la Unión Europea.

- 15 En cuanto a la segunda categoría de planes de jubilación, la sección II A de la Ley de tributación de las pensiones de jubilación, titulada «Planes de jubilación, seguros y similares sujetos al impuesto sobre la renta», contiene disposiciones relativas a los planes de jubilación que no cumplen los requisitos para poder acogerse a la sección I de dicha Ley, así como a los planes de jubilación cuyos partícipes hayan renunciado a la tributación regulada en la sección I.
- 16 Dicha sección II A comprende los artículos 53 A y 53 B y se refiere, por lo que aquí interesa, a los planes de jubilación suscritos con promotores extranjeros.
- 17 El artículo 53 A de la Ley de tributación de las pensiones de jubilación dispone:

«1. Lo dispuesto en los apartados 2 a 5 se aplicará a los siguientes supuestos:

- 1) seguros de vida no sometidos a lo dispuesto en el capítulo 1;
- 2) seguros de vida que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo 1, pero cuyos tomadores hayan renunciado, al suscribir la póliza, a la tributación regulada en la sección I;
- 3) planes de jubilación suscritos con una caja de pensiones no sometidos a lo dispuesto en el capítulo 1;

- 4) planes de jubilación suscritos con una caja de pensiones, que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo 1 pero cuyos beneficiarios hayan renunciado, cuando se suscribió la póliza, a la tributación regulada en la sección I; y

- 5) seguros de enfermedad y accidentes cuyo tomador sea el asegurado.

2. Las primas o aportaciones a planes de jubilación u otros seguros enumerados en el apartado 1 no podrán deducirse en la determinación de la renta gravada. En la determinación de la renta gravada de un empleado se computarán las primas o aportaciones abonadas por el empresario, bien sea el actual o uno anterior. [...]

3. En la determinación de la renta gravada se computarán los rendimientos de los seguros de vida y planes de jubilación enumerados en el apartado 1.[...]

[...]

5. Las prestaciones procedentes de los planes de jubilación u otros seguros citados en el apartado 1 no se computarán en la determinación de la renta gravada.»

18 El artículo 53 B de la misma Ley dispone:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 53 A, los apartados 4, 5 y 6 se aplicarán a los seguros de vida señalados en el artículo 53 A, apartado 1, punto 1; a los planes de

jubilación suscritos con una caja de pensiones señalados en el artículo 53 A, apartado 1, punto 3, y a los seguros de enfermedad y accidentes señalados en el artículo 53 A, apartado 1, punto 5, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en los apartados 2 y 3. Lo mismo se aplicará a los planes de jubilación extranjeros suscritos con instituciones financieras.

2. La suscripción del plan de jubilación u otros seguros citados en el apartado 1 deberá haberse efectuado en un momento en que el tomador del seguro o el beneficiario de la pensión de jubilación no estaban sujetos al impuesto en virtud del artículo 1 de la Ley de retenciones, o bien estaban sujetos al impuesto con arreglo a este último precepto pero residían en el extranjero, en las islas Feroe o en Groenlandia, en el sentido de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición.

3. La totalidad de las aportaciones a los planes de jubilación u otros seguros citados en el apartado 1, abonadas durante el período en que el tomador del seguro o el beneficiario de la pensión de jubilación no estaban sujetos al impuesto en Dinamarca ni residían en dicho país, deberán haberse deducido de la renta positiva gravada con arreglo a la legislación fiscal del Estado en que el tomador del seguro o el beneficiario estaban sujetos al impuesto o residían cuando se abonaron las aportaciones, o bien deberán haber sido abonadas por un empresario de tal forma que no se hayan computado en la determinación de la renta gravada del interesado con arreglo a la legislación fiscal del Estado en que el tomador del seguro o el beneficiario estaban sujetos al impuesto o residían cuando se abonaron las aportaciones.

4. En lo relativo a las primas y aportaciones a planes de jubilación u otros seguros citados en el apartado 1, se aplicará lo dispuesto en el artículo 53 A, apartado 2.

5. En la determinación de la renta gravada no se computarán los rendimientos de los planes de jubilación u otros seguros citados en el apartado 1, incluidos los intereses y la participación en beneficios.

6. Las prestaciones procedentes de los planes de jubilación u otros seguros citados en el apartado 1 se computarán en la determinación de la renta gravada. [...] Las prestaciones no se computarán en la determinación de la renta gravada en la medida en que constituyan la contrapartida de aportaciones abonadas por el tomador del seguro o el beneficiario a partir del momento en que el interesado quedó sujeto al impuesto en Dinamarca o estableció su residencia en este país y no se hayan podido deducir en la determinación de la renta gravada con arreglo al apartado 4 y al artículo 53 A, apartado 2.»

- 19 Visto cuanto antecede y atendiendo a las explicaciones facilitadas al Tribunal de Justicia, se puede deducir de la normativa litigiosa, en primer lugar, que las aportaciones a los planes de jubilación contemplados en la sección II A de la Ley de tributación de las pensiones de jubilación no son deducibles ni están exentas.
- 20 En segundo lugar, el rendimiento corriente del ahorro jubilación está gravado como rendimiento de capital, con arreglo al artículo 53 A, apartado 3, de la Ley de tributación de las pensiones de jubilación. Sin embargo, si el plan de jubilación está sujeto al artículo 53 B de dicha Ley, el rendimiento corriente no está sujeto a impuesto.
- 21 En tercer lugar, las prestaciones abonadas en virtud de los planes de jubilación sujetos al artículo 53 A de la Ley de tributación de las pensiones de jubilación están exentas. Las prestaciones abonadas en virtud de los planes de jubilación sujetos al artículo 53 B de dicha Ley están gravadas como renta personal en caso de que el tomador del seguro haya podido deducir o tratar como exentas las aportaciones.
- 22 En cuarto lugar, el citado artículo 53 B se refiere a los planes de jubilación suscritos en el extranjero por personas que, en el momento de la suscripción, no residían en Dinamarca. Si el partícipe se establece en dicho Estado miembro y continúa residiendo en él en el momento en que obtenga la pensión de jubilación, las prestaciones abonadas estarán gravadas en ese Estado. Dicho artículo confiere a Dinamarca la base jurídica necesaria para gravar las prestaciones procedentes de planes de jubilación extranjeros en los supuestos en que dicho Estado miembro tenga derecho a percibir el impuesto por su condición de Estado de residencia en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

Convenios fiscales para evitar la doble imposición

Tributación de las prestaciones abonadas por regímenes de previsión para la vejez en virtud de los convenios para evitar la doble imposición firmados por el Reino de Dinamarca

- 23 El artículo 18 del modelo de convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, preparado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, «convenio OCDE»), establece en esencia que las pensiones privadas tributarán, como regla general, en el Estado de residencia del beneficiario.
- 24 El Reino de Dinamarca ha firmado convenios con el fin de evitar la doble imposición con numerosos Estados. Dichos convenios se rigen por los principios recogidos en el convenio OCDE y establecen, en particular, el derecho a gravar las prestaciones procedentes de regímenes de jubilación privados.
- 25 En los convenios firmados por, de una parte, el Reino de Dinamarca y, de la otra, la República Francesa (Convenio de 8 de febrero de 1957, artículo 13), la República de Austria (Convenio de 23 de octubre de 1961, en su versión modificada por el Protocolo de 19 de octubre de 1970, artículo 15), el Gran Ducado de Luxemburgo (Convenio de 17 de noviembre de 1980, artículo 18), el Reino de los Países Bajos (Convenio de 1 de julio de 1996, artículo 18), y el Reino de España (Convenio de 3 de julio de 1972, en su versión modificada por el Protocolo de 17 de marzo de 1999, artículo 18, apartado 1) figuran disposiciones equivalentes al artículo 18 del convenio OCDE. El convenio firmado con la Confederación Suiza (Convenio de 23 de noviembre de 1973, artículo 18) incluye una disposición análoga.

Deducción de las aportaciones a regímenes de previsión para la vejez extranjeros en virtud de los convenios para evitar la doble imposición firmados por el Reino de Dinamarca

- 26 Algunos de los convenios para evitar la doble imposición firmados por el Reino de Dinamarca permiten a los partícipes residentes en un Estado contratante deducir de la renta gravada en dicho Estado las aportaciones a los planes de jubilación que hayan suscrito en el otro Estado contratante.
- 27 Se trata de los convenios firmados con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (Convenio de 11 de noviembre de 1980, en su versión modificada por el Protocolo de 13 de octubre de 1996, artículo 28, apartado 3), el Reino de los Países Bajos (Convenio de 1 de julio de 1996, artículo 5, apartado 5), y el Reino de Suecia (Acuerdo de 29 de octubre de 2003, adicional al Convenio de 23 de septiembre de 1996, artículo 19, apartados 1 a 3). El convenio firmado con la Confederación Suiza (Convenio de 23 de noviembre de 1973, artículo 25, apartado 4) contiene una disposición equivalente.

Procedimiento administrativo previo

- 28 Mediante escritos de requerimiento de 5 de abril de 1991 y 31 de julio de 1992 y escrito de requerimiento complementario de 11 de abril de 2000, la Comisión advirtió a las autoridades danesas de la incompatibilidad de determinadas disposiciones internas relativas la deducción o exención de las aportaciones a planes de jubilación en la determinación de la renta gravada con los artículos 39 CE, 43 CE, 49 CE y 56 CE.

- 29 A raíz de las respuestas del Gobierno danés de 12 de marzo y 22 de diciembre de 1992 y de 29 de junio de 2000, y tras haber oído a las autoridades danesas en las reuniones celebradas el 4 de noviembre de 1997 y el 14 de enero de 2000, la Comisión dirigió a dicho Gobierno un dictamen motivado, con fecha 5 de febrero de 2003, en el que señaló que, al mantener la normativa litigiosa, el Reino de Dinamarca había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los citados artículos.
- 30 El 15 de abril de 2003, en su respuesta al dictamen motivado de la Comisión, el Gobierno danés reconoció que la normativa litigiosa podía restringir la libre prestación de servicios, la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento, pero afirmó que no constituía un obstáculo a la libre circulación de capitales.
- 31 Ahora bien, el Gobierno danés señaló que las restricciones a las citadas libertades están justificadas por razones imperiosas de interés general relativas a la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario nacional. En su opinión, la normativa danesa en materia de tributación de las pensiones de jubilación es simétrica, puesto que existe un vínculo directo entre la deducción o exención de las aportaciones y la tributación de las prestaciones.
- 32 Al considerar que las explicaciones facilitadas por el Reino de Dinamarca en respuesta al citado dictamen motivado no eran satisfactorias, la Comisión decidió interponer el recurso que ha dado lugar al presente procedimiento.
- 33 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de noviembre de 2004, se admitió la intervención del Reino de Suecia en apoyo de las pretensiones del Reino de Dinamarca.

Sobre el recurso

Sobre las restricciones a las libertades

- 34 Con carácter preliminar, procede recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse, en especial, las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 32, así como de 26 de junio de 2003, *Skandia y Ramstedt*, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 25).
- 35 Debe examinarse si, como alega la Comisión, la normativa litigiosa restringe la libre prestación de servicios, la libre circulación de los trabajadores y de capitales y la libertad de establecimiento. El Gobierno danés sólo se opone a la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales.
- 36 Según dicho Gobierno, la normativa litigiosa no supone ninguna limitación directa de las transacciones transfronterizas de capitales aportados a promotores de planes de pensiones extranjeros o abonados por éstos. Señala que sólo se trata de limitaciones indirectas, resultantes de las restricciones que dicha normativa pueda implicar para la libre prestación de servicios, la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento.
- 37 A este respecto, ha de recordarse, en primer lugar, que las prestaciones de servicios en materia de seguros constituyen servicios en el sentido del artículo 50 CE y que el artículo 49 CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que reduzca, sin justificación objetiva, las posibilidades de que un prestador de servicios ejercite

efectivamente dicha libertad (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de abril de 1998, *Safir*, C-118/96, Rec. p. I-1897, apartado 22; de 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartados 25 a 27, así como *Skandia y Ramstedt*, antes citada, apartados 22 a 24).

- 38 Desde la perspectiva de un mercado único y para permitir alcanzar sus objetivos, el artículo 49 CE se opone también a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros que la prestación de servicios puramente interna en un Estado miembro (véase la sentencia *Safir*, antes citada, apartado 23).
- 39 En el caso de autos, para que los promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros puedan ofrecer sus servicios en el mercado danés con las mismas ventajas fiscales que las propuestas por los promotores de planes de pensiones establecidos en Dinamarca, deben disponer de una sucursal o establecimiento permanente en dicho Estado miembro.
- 40 En relación con el artículo 49 CE, han de distinguirse dos categorías de situaciones en las que semejante requisito puede tener un efecto disuasorio. Por una parte, se disuade a los prestadores de servicios de establecerse en Dinamarca, debido a los costes que ello implica. Tal situación constituye en sí misma una negación de dicha libertad (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de enero de 2002, *Comisión/Italia*, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 30, y de 11 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-496/01, Rec. p. I-2351, apartado 65). Por otra parte, se disuade a los destinatarios de esos servicios de suscribir un plan de jubilación con promotores establecidos en otro Estado miembro, habida cuenta de la importancia que reviste, al suscribir un plan de este tipo, la posibilidad de obtener deducciones fiscales por este concepto (véase la sentencia *Danner*, antes citada, apartado 31).
- 41 En segundo lugar, en cuanto atañe a la libre circulación de los trabajadores, procede señalar que los trabajadores por cuenta ajena que han ejercido una actividad

profesional en un Estado miembro distinto del Reino de Dinamarca y que, posteriormente, desempeñan un empleo o buscan trabajo en el Reino de Dinamarca, han suscrito, por lo general, sus planes de pensiones con promotores establecidos en el primer Estado. Por consiguiente, las disposiciones controvertidas pueden perjudicar particularmente a tales trabajadores, que, por lo general, son nacionales de otros Estados miembros (véanse en este sentido las sentencias, ambas de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 9, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305, apartado 7).

- 42 Pues bien, en el caso de autos, la concesión del derecho a la deducción o exención de las aportaciones a condición de que se suscriba un plan de jubilación con un promotor establecido en Dinamarca puede disuadir al partícipe de un plan de trasladar su residencia a Dinamarca, debido a los trámites y gastos que tal condición implica, y, por consiguiente, constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores.
- 43 En tercer lugar, por los mismos motivos expuestos anteriormente, ha de considerarse que la normativa litigiosa obstaculiza igualmente la libertad de establecimiento en Dinamarca de los trabajadores autónomos procedentes de otro Estado miembro.
- 44 En efecto, al no otorgar ningún derecho a deducción o exención respecto de las aportaciones abonadas a promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros, la normativa litigiosa puede disuadir a tales trabajadores autónomos de establecerse en Dinamarca.
- 45 Visto cuanto antecede, procede declarar que la normativa litigiosa constituye una restricción a la libre prestación de servicios, la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento.

- 46 No obstante, de reiterada jurisprudencia se desprende que las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE pueden, sin embargo, admitirse siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véase la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 40).
- 47 Por consiguiente, ha de examinarse si las restricciones que se han constatado pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general relativas, por una parte, como sostiene el Gobierno danés, al objetivo de preservar la coherencia del sistema tributario nacional y, por otra, como sostiene el Gobierno sueco, al objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y, como se ha alegado también en la vista, al de prevenir el riesgo de evasión fiscal.

Sobre las causas de justificación alegadas

En lo relativo a la eficacia de los controles fiscales y la prevención de la evasión fiscal

— Alegaciones de las partes

- 48 Según la Comisión, la Directiva 77/799 contiene otras medidas, como la obligación del contribuyente de proporcionar las pruebas necesarias para que se compruebe si se cumplen suficientemente los requisitos para la deducción o exención de las aportaciones, que son suficientes para garantizar la eficacia del control fiscal. La Comisión señala que dicha Directiva, al igual que la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de

cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001 (DO L 175, p. 17), garantizan la recaudación del impuesto sobre la renta en otros Estados miembros.

49 En la vista, el Gobierno danés alegó que, si bien en el año 2001 se extendió el ámbito de aplicación de la Directiva 76/308, en su versión modificada por la Directiva 2001/44, a los impuestos directos, no se impuso ninguna nueva obligación a los promotores de planes de pensiones extranjeros para retener el impuesto debido por los contribuyentes residentes en el Estado miembro afectado. Por este motivo, afirma que continúan vigentes las circunstancias en que el Tribunal de Justicia dictó la sentencia Bachmann, antes citada.

50 Según el Gobierno sueco, la eficacia de la Directiva 77/799 está limitada por el hecho de que son los Derechos internos de los Estados miembros los que determinan la información de que éstos pueden disponer y que deben comunicar en aplicación de dicha Directiva. En particular, tal y como se desprende del artículo 8 de dicha Directiva, un Estado miembro no está obligado a suministrar la información que se le haya solicitado cuando su legislación le prohíba efectuar investigaciones, recopilar o utilizar tal información para sus propias necesidades o cuando se acoja a una normativa de confidencialidad.

— *Apreciación del Tribunal de Justicia*

51 El Tribunal de Justicia ha declarado que la lucha contra la evasión fiscal (véanse las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 26; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 57, y de 15 de julio de 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p. I-7063, apartado 27) y la eficacia de los controles fiscales (véanse las sentencias de 21 de noviembre de

2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 51, y de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartados 31 y 32) constituyen razones imperiosas de interés general que permiten justificar normativas que puedan restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 32).

- 52 A este respecto, procede recordar que un Estado miembro puede ampararse en la Directiva 77/799 para obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro toda la información para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta (véase la sentencia de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 26) o todos los datos que considere necesarios para calcular la cuota exacta del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo en función de la legislación que aplique (véase, en este sentido, la sentencia Wielockx, antes citada, apartado 26).
- 53 En el caso de autos, procede constatar que las autoridades danesas pueden verificar si un contribuyente ha abonado efectivamente aportaciones a un promotor establecido en otro Estado miembro. A tenor del artículo 11 C, apartados 1 y 3, de la Ley codificada n° 726 relativa al control fiscal (bekendtgørelse af skattekontrolløven), de 13 de agosto de 2001 (*Lovtidende* 2001 A, p. 4620), las personas que hayan suscrito un plan de jubilación en el extranjero y que estén plenamente sujetas al impuesto en Dinamarca estarán obligadas a informar al respecto a la administración tributaria.
- 54 En cuanto a la circunstancia de que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799 no imponga la colaboración de las autoridades fiscales de los Estados miembros cuando no se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto, ello no justifica que las aportaciones a un plan de jubilación ni sean deducibles ni estén exentas. En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales danesas exigieran al interesado las pruebas que considerasen necesarias ni que, en su caso, denegaran la deducción o exención de no aportarse tales pruebas (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Bachmann, apartados 18 y 20, y Comisión/Bélgica, apartados 11 y 13).

- 55 De ello se desprende que las dificultades inherentes al intercambio de información desde el punto de vista de la Directiva 77/799, en el sentido de que dicha Directiva no permite verificar eficientemente si los planes de jubilación extranjeros cumplen los requisitos a los que la normativa litigiosa supedita la deducción o exención, no justifican las restricciones constatadas en el apartado 45 de la presente sentencia.
- 56 En cuanto a la eficacia de la inspección tributaria sobre las pensiones de jubilación abonadas a partícipes residentes en Dinamarca, procede constatar, igualmente, que puede garantizarse por medios menos restrictivos de la libre prestación de servicios que la normativa litigiosa, en particular mediante la obligación de los sujetos pasivos de presentar justificantes cuando soliciten la deducción o la exención.
- 57 En efecto, procede señalar que, antes de percibir una pensión procedente de un sistema gestionado por un promotor de planes de pensiones extranjero, el sujeto pasivo habrá solicitado, por regla general, la deducción o la exención de las aportaciones realizadas. Las solicitudes de deducción o exención y los justificantes facilitados por los sujetos pasivos al presentar dichas solicitudes constituirán, a tales efectos, una fuente útil de información sobre las pensiones que se les abonen posteriormente.
- 58 Por otro lado, debe destacarse que la mera circunstancia de que un contribuyente efectúe aportaciones a un plan de jubilación suscrito con un promotor establecido fuera de Dinamarca no puede fundamentar una presunción general de evasión fiscal ni justificar una medida fiscal que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45, y de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, antes citada, apartado 27).
- 59 Habida cuenta de todo lo anterior, las restricciones derivadas de la normativa litigiosa no pueden justificarse por la eficacia de los controles fiscales ni por la prevención de la evasión fiscal.

En lo relativo a la coherencia del sistema tributario

— Alegaciones de las partes

- 60 En cuanto atañe a la existencia de coherencia en el sistema tributario, la Comisión considera que para satisfacer dicha coherencia han de cumplirse dos requisitos. Por una parte, debe existir un vínculo directo entre la deducción o exención de las aportaciones y la tributación de las prestaciones y, por otra, la normativa litigiosa debe establecer la posibilidad de conceder la deducción o exención de las aportaciones a un régimen de jubilación de otro Estado miembro, salvo que el Estado de residencia no pueda gravar las prestaciones abonadas por dicho régimen.
- 61 Según el Gobierno danés, en la medida en que la normativa litigiosa excluye de tributación las prestaciones cuando las aportaciones no fueron objeto de deducción o exención, resulta conforme con el Tratado limitar o excluir las posibilidades de deducción o exención de las aportaciones abonadas a promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros. Señala que las normas danesas son simétricas, puesto que no gravan las prestaciones cuando no conceden un derecho a la deducción o exención de las aportaciones, mientras que gravan las prestaciones cuando conceden un derecho de deducción o exención de las aportaciones. La coherencia del sistema tributario queda igualmente garantizada desde el punto de vista de cada contribuyente.
- 62 En cuanto a la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, la Comisión considera que todos los planes de jubilación suscritos con promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros deberían disfrutar de las mismas ventajas fiscales que los suscritos en Dinamarca. Afirma que sólo resulta pertinente tener en cuenta la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario en los casos en que el Reino de Dinamarca no tenga derecho a gravar las

prestaciones. Añade que dicho Estado miembro sólo pierde su derecho a gravar las prestaciones abonadas al partícipe residente en su territorio, tanto si el plan de jubilación fue suscrito en su territorio como en el extranjero, si aquél traslada su residencia a otro Estado miembro.

- 63 Según el Gobierno danés, la incertidumbre acerca de la recaudación del impuesto sobre las prestaciones abonadas por promotores de planes de pensiones extranjeros constituye el argumento decisivo que justifica la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario. Señala que, cuando se produce un cambio de residencia del partícipe, las autoridades del Estado miembro afectado ignoran, en el momento en que se efectúan las aportaciones, si el partícipe va a emigrar, por lo que también ignoran si, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, el impuesto no se ingresará en el Estado miembro en que se abonaron las aportaciones y se concedieron las deducciones o exenciones, sino en el nuevo Estado de residencia.
- 64 El Gobierno sueco precisa que la coherencia del sistema tributario implica que las autoridades fiscales sólo admitirán la deducción o exención de las aportaciones a planes de jubilación a efectos de la renta gravada cuando tengan la certidumbre de que el capital abonado por el promotor al vencimiento del plan de jubilación será efectivamente gravado.

— Apreciación del Tribunal de Justicia

- 65 Para empezar, debe examinarse la alegación del Gobierno danés según la cual la Comisión ha formulado una alegación que no figura ni en el escrito de requerimiento ni en el dictamen motivado, al sostener que sólo cabe ampararse en la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario en los casos en que el Reino de Dinamarca ya no pueda gravar las prestaciones abonadas por promotores de planes de pensiones extranjeros, es decir, en aquellos casos en que los partícipes renuncien a su residencia en Dinamarca.

- 66 A este respecto, es preciso recordar que, en un recurso por incumplimiento, la finalidad del procedimiento administrativo previo es dar al Estado miembro interesado la ocasión, por una parte, de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario y, por otra, de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión (véase la sentencia de 26 de abril de 2005, Comisión/Irlanda, C-494/01, Rec. p. I-3331, apartado 33).
- 67 Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que el dictamen motivado de la Comisión y el recurso deben basarse en los mismos motivos y alegaciones, sin que pueda, no obstante, llegar a imponerse en todos los casos una coincidencia perfecta (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2004, Comisión/Grecia, C-417/02, Rec. p. I-7973, apartado 17).
- 68 En el caso de autos, dado que la Comisión sólo ha presentado un argumento destinado a apoyar uno de los motivos señalados en el dictamen motivado, mediante el cual se pretende demostrar que la coherencia del sistema tributario no basta para justificar las restricciones a las libertades antes citadas, la Comisión no ha formulado un motivo nuevo ni ha vulnerado el respeto del derecho de defensa del Gobierno danés.
- 69 De las anteriores consideraciones se desprende que procede desestimar la excepción de inadmisibilidad propuesta por el Gobierno danés.
- 70 En relación con la justificación basada en la coherencia del sistema tributario, es incontrovertido que la necesidad de preservar tal coherencia exige la existencia de un vínculo directo entre una ventaja fiscal y una desventaja correlativa (véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, antes citada, apartado 14, y de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18, así como las sentencias antes citadas ICI, apartado 29; Vestergaard, apartado 24; de 6 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, apartado 35, así como X e Y, apartado 52).

- 71 A este respecto, procede constatar que el factor que puede vulnerar la coherencia del sistema tributario danés consiste en el advenimiento de un traslado de la residencia del interesado que tenga lugar entre el momento en que se ingresen las aportaciones al plan de jubilación y el momento en que se abonen las correspondientes prestaciones, y no en el hecho de que el promotor del plan esté situado en otro Estado miembro.
- 72 En efecto, cuando un residente danés, participe de un plan de jubilación suscrito con un promotor establecido en Dinamarca, disfruta de ventajas fiscales por las aportaciones efectuadas a dicho plan y, posteriormente, antes del devengo de las prestaciones, traslada su residencia a otro Estado miembro, el Reino de Dinamarca queda privado de la posibilidad de gravar las prestaciones correspondientes a las aportaciones deducidas o exentas, al menos en caso de que haya firmado un convenio para evitar la doble imposición idéntico al convenio OCDE con el Estado miembro al que el interesado haya trasladado su residencia. Sin embargo, en semejante hipótesis, la consecuencia descrita no es imputable al hecho de que el promotor del plan esté establecido en el extranjero.
- 73 A la inversa, nada impide al Reino de Dinamarca ejercer su poder tributario sobre las prestaciones abonadas por un promotor de planes de pensiones establecido en otro Estado miembro a un contribuyente que continúe residiendo en Dinamarca en el momento de dicho abono, como contrapartida de aportaciones respecto de las cuales admitió una deducción o exención. Sólo en la hipótesis de que el contribuyente haya trasladado, antes del devengo de las prestaciones, su residencia a otro Estado miembro, el Reino de Dinamarca podrá verse en dificultades para gravar las prestaciones, en cuyo caso se vulneraría la coherencia del sistema tributario danés en materia de tributación de las pensiones de jubilación privadas.
- 74 De ello se desprende que la normativa litigiosa, en la medida en que deniega de forma general la concesión de una ventaja fiscal por las aportaciones abonadas a un promotor de planes de pensiones establecido en otro Estado miembro, no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.

- 75 De cuanto antecede se desprende que la normativa litigiosa no es justificable ni por consideraciones relativas a la eficacia de los controles fiscales o a la lucha contra la evasión fiscal ni por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.
- 76 Toda vez que las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios, a la libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento se oponen a la normativa litigiosa, no es necesario examinar separadamente dicha normativa a la luz del artículo 56 CE, referente a la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633 apartado 45).
- 77 Por consiguiente, procede declarar que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 39 CE, 43 CE y 49 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor un régimen de seguros de vida y de pensiones de jubilación que únicamente prevé la aplicación de desgravaciones y exenciones fiscales a las aportaciones abonadas en virtud de pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en Dinamarca, sin conceder ninguna ventaja fiscal de este tipo a las aportaciones abonadas en virtud de pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros.

Costas

- 78 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiere solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas al Reino de Dinamarca, y al haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas. En aplicación del apartado 4, párrafo primero, del mismo artículo, el Reino de Suecia, que ha intervenido como coadyuvante en el litigio, soportará sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) **Declarar que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 39 CE, 43 CE y 49 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor un régimen de seguros de vida y de pensiones de jubilación que únicamente prevé la aplicación de desgravaciones y exenciones fiscales a las aportaciones abonadas en virtud de pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en Dinamarca, sin conceder ninguna ventaja fiscal de este tipo a las aportaciones abonadas con arreglo a pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros.**

- 2) **Condenar en costas al Reino de Dinamarca.**

- 3) **El Reino de Suecia soportará sus propias costas.**

Firmas