



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 8 de noviembre de 2012 *

«Incumplimiento de Estado — Libre circulación de capitales — Artículo 63 TFUE — Acuerdo EEE — Artículo 40 — Tributación de los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes»

En el asunto C-342/10,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 7 de julio de 2010,

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal e I. Koskinen, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República de Finlandia, representada por el Sr. J. Heliskoski, en calidad de agente,

parte demandada,

apoyada por:

Reino de Dinamarca, representado por el Sr. C. Vang, en calidad de agente,

República Francesa, representada por el Sr. G. de Bergues y la Sra. N. Rouam, en calidad de agentes,

Reino de los Países Bajos, representado por las Sras. C. Wissels y M. Noort, en calidad de agentes,

Reino de Suecia, representado por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. H. Walker, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Facenna, Barrister,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y el Sr. J.-C. Bonichot, las Sras. C. Toader y A. Prechal (Ponente), y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

* Lengua de procedimiento: finés.

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de mayo de 2012;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de julio de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al establecer y mantener en vigor un régimen de imposición discriminatorio de los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes.
- 2 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 22 de noviembre de 2010, se admitió la intervención en el presente asunto del Reino de Dinamarca, de la República Francesa, del Reino de los Países Bajos, del Reino de Suecia y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República de Finlandia.

Marco jurídico finlandés

- 3 Por lo que respecta a los fondos de pensiones residentes, se desprende del artículo 6a, de la laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (Ley sobre la imposición de los rendimientos de las actividades económicas; en lo sucesivo, «LEV»), en relación con el artículo 124, apartado 2, de la tuloverolaki (1535/1992) (Ley del impuesto sobre la renta), de 30 de diciembre de 1992, que los dividendos percibidos por los fondos de pensiones tributarán, en principio, a un tipo efectivo del 19,5 %.
- 4 El artículo 7 de la LEV establece:

«Los gastos atendidos y las pérdidas en que se incurra para adquirir o mantener los rendimientos de una actividad económica serán deducibles del impuesto.»
- 5 El artículo 8, párrafo primero, de la LEV prevé:

«A los efectos del artículo 7, los gastos deducibles son, en particular:

[...]
- 10) Las transferencias reglamentarias efectuadas en concepto de provisiones matemáticas por las compañías, las agrupaciones o las cajas de seguros, y otras entidades aseguradoras asimiladas, al igual que las cantidades calculadas de conformidad con los parámetros técnicos del seguro necesarias para cubrir la responsabilidad resultante de los compromisos en materia de pensiones y de otros compromisos similares de los fondos de pensiones y de otras instituciones de pensión asimiladas. [...]»
- 6 Los dividendos de origen finlandés percibidos por los fondos de pensiones no residentes tributan de conformidad con la lähdeverolaki (627/1978) (Ley sobre la imposición de los ingresos de los contribuyentes sujetos pasivos por obligación real).

- 7 En virtud de los artículos 3 y 7, párrafo primero, número 3, de la referida Ley, se aplicará una retención en origen del 19,5 % a los dividendos que un fondo de pensiones no residente perciba en Finlandia, salvo las excepciones basadas particularmente en la aplicación de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6). Dicho tipo varía entre el 15 % y el 0 % en caso de aplicación de un convenio para evitar la doble imposición. La República de Finlandia ha celebrado este tipo de acuerdos con todos los Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo (EEE), a excepción de la República de Chipre y del Principado de Liechtenstein.

Procedimiento administrativo previo

- 8 Al considerar que el régimen tributario finlandés es discriminatorio con respecto a los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes y, por lo tanto, es contrario al artículo 63 TFUE y al artículo 40 del Acuerdo EEE, el 19 de julio de 2007, la Comisión remitió a la República de Finlandia un escrito de requerimiento al que ésta respondió mediante escrito el 19 de septiembre de 2007.
- 9 El 23 de septiembre de 2008, la Comisión envió a dicho Estado miembro un escrito de requerimiento complementario al que el citado Estado respondió mediante escrito de 20 de noviembre de 2008.
- 10 El 26 de junio de 2009, la Comisión emitió un dictamen motivado al que la República de Finlandia respondió el 25 de agosto de 2009.
- 11 No contenta con las explicaciones proporcionadas por este Estado miembro, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral

- 12 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de septiembre de 2012, la República de Finlandia solicitó al Tribunal de Justicia que ordenara la reapertura de la fase oral, con arreglo al artículo 61 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia. Según dicho Estado miembro, las conclusiones de la Abogado General contienen varias afirmaciones erróneas en lo que respecta al contenido de la normativa finlandesa objeto del presente recurso por incumplimiento.
- 13 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que éste puede ordenar de oficio, o a propuesta del Abogado General, o también a instancia de las partes, la reapertura de la fase oral, si considera que no está suficientemente instruido o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véase, en particular, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Cartesio, C-210/06, Rec. p. I-9641, apartado 46).
- 14 Ahora bien, el contenido de la legislación finlandesa objeto del presente recurso por incumplimiento ha sido extensamente discutida por las partes ante el Tribunal de Justicia, tanto durante la fase escrita como en la vista. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia considera que dispone de todos los elementos necesarios para poder pronunciarse sobre el recurso de que conoce.
- 15 Por otra parte, no se ha alegado que el presente asunto deba resolverse basándose en una alegación que no hubiera sido debatida ante el Tribunal de Justicia.
- 16 Por consiguiente, oída la Abogado General, procede desestimar la solicitud de reapertura de la fase oral.

Sobre el recurso

Sobre la admisibilidad

- 17 Remitiéndose a la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2007, Comisión/Finlandia (C-195/04, Rec. p. I-3351), la República de Finlandia sostiene que las razones esenciales de hecho y de Derecho en que se basa el recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto de la demanda. No es así en el caso de autos, puesto que el objeto preciso de la demanda no puede deducirse de su tenor.
- 18 No obstante, el referido Estado miembro considera, en su contestación a la demanda, que el recurso tiene por objeto la discriminación fiscal debida al hecho de que los fondos de pensiones nacionales pueden deducir de los beneficios distribuidos las cantidades previstas en los artículos 7 y 8, párrafo primero, número 10, de la LEV, es decir, los compromisos asumidos en materia de pensiones, mientras que a los fondos de pensiones establecidos en otros Estados miembros o en los países del EEE, miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) les está prohibido proceder a tales deducciones sobre los beneficios imputables a sus inversiones en Finlandia.
- 19 Pues bien, no se desprende de la demanda ni de los escritos de la Comisión que el recurso tenga un objeto distinto del descrito por la República de Finlandia.
- 20 Es cierto que, con carácter subsidiario, la Comisión sostiene que, en relación con la retención en origen, los fondos de pensiones no residentes tributan por el importe bruto de los dividendos que hubiesen percibido y que, en Finlandia, dichos fondos de pensiones no pueden deducir ni siquiera los gastos con respecto a los cuales no pueda negarse que estén directamente vinculados a los ingresos de que se trata.
- 21 Como señala la República de Finlandia, sin que la Comisión la contradiga en este extremo, el objeto del recurso no se refiere, sin embargo, a ninguna otra deducibilidad distinta de la vinculada a los compromisos asumidos en materia de pensiones, prevista en los artículos 7 y 8, párrafo primero, número 10, de la LEV.
- 22 En estas circunstancias, no cabe acoger la tesis de la República de Finlandia de que la Comisión no ha definido el objeto del litigio de un modo suficientemente preciso.
- 23 De ello se deduce que el recurso es admisible.

Sobre el fondo

- 24 La Comisión reconoce que su recurso se refiere únicamente a los fondos de pensiones establecidos en los Estados miembros de la Unión o en los países miembros de la AELC con los que la República de Finlandia ha celebrado un convenio sobre el intercambio de información. Alega que la circunstancia de que la República de Finlandia exima de hecho del impuesto los dividendos percibidos por los fondos de pensiones residentes, mientras que están sujetos al impuesto los dividendos de la misma naturaleza pagados a los fondos de pensiones no residentes, constituye una restricción a la libre circulación de capitales.
- 25 La Comisión observa que los fondos de pensiones residentes, aunque, en lo que concierne a los dividendos que perciben, estén sometidos a un tipo impositivo del 19,5 %, están, en efecto, autorizados a deducir fiscalmente, sobre la base de los artículos 7 y 8, párrafo primero, número 10, de la LEV, los importes de las provisiones para hacer frente a sus compromisos en materia de pensiones, lo que, a su juicio, conduce de hecho a una exención de impuestos de dichos dividendos.

- 26 Señala que, en cambio, de conformidad con los convenios para evitar la doble imposición, los dividendos percibidos por los fondos de pensiones no residentes están sometidos a un tipo impositivo del 15 % o inferior, o a un tipo impositivo del 19,5 %, con arreglo a la legislación fiscal nacional, sin que la República de Finlandia les brinde la posibilidad de deducir fiscalmente esos mismos importes de las provisiones, siendo así que la normativa de dicho Estado miembro los considera gastos directamente vinculados a los ingresos de que se trata.
- 27 La República de Finlandia y las partes coadyuvantes niegan que exista una discriminación en detrimento de los fondos de pensiones no residentes que vaya en contra del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, esencialmente porque la diferencia en la tributación de los dividendos pagados a los fondos de pensiones residentes y no residentes se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables.
- 28 A este respecto, ha de recordarse que, como resulta de jurisprudencia reiterada, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (véanse, en particular, las sentencias de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-305, apartado 50, y de 6 de octubre de 2011, Comisión/Portugal, C-493/09, Rec. p. I-9247, apartado 28).
- 29 Por lo que respecta a la normativa nacional controvertida, la Comisión sostiene que la posibilidad establecida únicamente a favor de los fondos de pensiones residentes, de deducir fiscalmente, en virtud de los artículos 7 y 8, párrafo primero, número 10, de la LEV, los importes de las provisiones para hacer frente a sus compromisos en materia de pensiones supone que se aplique a dichas sociedades una base imponible especial, lo que conlleva una exención efectiva del impuesto en beneficio únicamente de tales fondos de pensiones residentes. Afirma que, en efecto, en la práctica, el total de los ingresos generados por los referidos fondos de pensiones está naturalmente orientado hacia el citado objetivo.
- 30 La República de Finlandia no se opone a las afirmaciones hechas por la Comisión sustentadas, por lo demás, en ejemplos concretos de fondos de pensiones residentes que no generan prácticamente ingresos imposables. No obstante, expresa sus dudas en cuanto a que dicha situación sea debida a la posibilidad de que los fondos de pensiones residentes deduzcan fiscalmente, sobre la base de los artículos 7 y 8, párrafo primero, número 10, de la LEV, los importes de las provisiones para cumplir sus compromisos en materia de pensiones.
- 31 Sin embargo, preguntada sobre este extremo en la vista, la República de Finlandia no ha podido demostrar que esta situación de casi inexistencia de ingresos imposables de los fondos de pensiones residentes se explique de algún modo que no sea por el carácter deducible de dichas provisiones. En particular, no parece que «otras deducciones de todo orden» vinculadas a su actividad, a las que se ha referido la República de Finlandia sin mayor precisión, puedan originar por sí solas dicha situación.
- 32 Por lo tanto, mientras que los dividendos percibidos por los fondos de pensiones residentes resultan, en la práctica, exentos o prácticamente exentos del impuesto sobre la renta por el efecto de las citadas disposiciones de la normativa nacional controvertida, los dividendos percibidos por los fondos de pensiones no residentes, en cambio, están sujetos a un tipo impositivo del 19,5 % en virtud de esa misma normativa nacional, o del 15 % o inferior en virtud de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República de Finlandia.
- 33 Pues bien, dicho trato desfavorable en relación con los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes, en comparación con el trato que se dispensa a los dividendos pagados a los fondos de pensiones residentes, puede disuadir a las sociedades establecidas en un Estado miembro distinto de la

República de Finlandia de invertir en él y, por consiguiente, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE (véase la sentencia de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569), apartado 28.

- 34 Contrariamente a lo que sugieren la República Francesa y el Reino Unido, no cabe considerar que dicho trato desfavorable se neutralice por los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República de Finlandia. En efecto, para ello es necesario que la aplicación de un convenio de tal naturaleza permita compensar los efectos de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional (sentencia de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, C-284/09, Rec. p. I-9879, apartado 63 y jurisprudencia citada). Ahora bien, como resulta de las explicaciones que la República de Finlandia dio sobre este extremo en la vista, dicho Estado miembro únicamente ha celebrado tres convenios que establecen un tipo impositivo del 0 % para los dividendos, mientras que la mayoría de los convenios restantes establece un tipo del 15 %.
- 35 Para que tal trato desfavorable sea compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificado por una razón imperiosa de interés general (véanse, en particular, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 167, y de 18 de diciembre de 2007, *Grønfeldt*, C-436/06, Rec. p. I-12357, apartado 16).
- 36 Por lo que respecta a la cuestión de si las situaciones de que se trata son objetivamente comparables, ha de recordarse que el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida (véanse las sentencias de 25 de febrero de 2010, *X Holding*, C-337/08, Rec. p. I-1215, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, *Philips Electronics UK*, C-18/11, apartado 17).
- 37 Además, según jurisprudencia consolidada, en relación con los gastos, como los gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que ha generado rendimientos imposables en un Estado miembro, los residentes y los no residentes en éste se encuentran en situaciones comparables, por lo que una normativa de dicho Estado que, en materia de impuestos, deniega a los no residentes la deducción de tales gastos que, en cambio, se concede a los residentes, puede ir en detrimento principalmente de los nacionales de otros Estados miembros, e implica, por ende, una discriminación indirecta según la nacionalidad (sentencia de 31 de marzo de 2011, *Schröder*, C-450/09, Rec. p. I-2497, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 38 Según la República de Finlandia, apoyada en este punto por las partes coadyuvantes, no ocurre así en el caso de autos, puesto que la deducción de los compromisos asumidos en materia de pensiones, prevista en los artículos 7 y 8, párrafo primero, número 10, de la LEV, no afecta a los gastos directamente vinculados a una actividad que ha generado rendimientos imposables en Finlandia.
- 39 La República de Finlandia señala que dicha deducción está vinculada a la naturaleza de la actividad de los organismos del seguro de pensiones, en relación con la cual los ingresos se perciben antes de que los gastos se hayan devengado. Considera que la provisión técnica prevista en la citada disposición se corresponde con el valor en capital de las prestaciones que han de pagarse en el momento de producirse la contingencia asegurada sobre la base de los contratos vigentes, así como con las cantidades adeudadas por las contingencias aseguradas que ya se han producido, es decir, con las reservas constituidas por los organismos del seguro para el pago de las pensiones futuras. Según dicho Estado miembro, la provisión técnica se fija de conformidad con las normas nacionales aplicables. A su juicio, todo aumento de dicha provisión técnica producido durante el ejercicio es fiscalmente deducible y toda disminución de dicha provisión se considera un ingreso imponible.

- 40 De ello se deduce, según la República de Finlandia, que el aumento de la provisión para las pensiones es un gasto vinculado al conjunto de la actividad del fondo de pensiones, de modo que no existe vínculo directo, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, con el dividendo percibido por el fondo de pensiones.
- 41 A este respecto, baste señalar que, en la normativa nacional controvertida y, en particular, en los artículos 7 y 8, párrafo primero, número 10, de la LEV, el legislador nacional equipara expresamente los importes de las provisiones para hacer frente a los compromisos en materia de pensiones a los «gastos atendidos [...] para adquirir o mantener los rendimientos de una actividad económica». De este modo crea un vínculo directo entre dichas cantidades y la actividad de los organismos del seguro de pensiones que generan ingresos imposables y los convierte por sí mismo en inseparables.
- 42 Así, este vínculo directo entre gastos e ingresos imposables se deriva de la propia técnica de equiparación elegida por el legislador finlandés entre varias técnicas posibles, como una exención pura y simple del impuesto, para tener en cuenta la finalidad específica de los fondos de pensiones que es la de acumular capital por medio de inversiones que produzcan, en particular, unos ingresos en forma de dividendos, para hacer frente a sus obligaciones futuras en méritos de contratos de seguro.
- 43 Habida cuenta de que esta finalidad específica puede ser igualmente la de los fondos de pensiones no residentes que ejercen la misma actividad, éstos se encuentran en una situación objetivamente comparable a la de los fondos de pensiones residentes en lo que a los dividendos de origen finlandés se refiere.
- 44 Por otra parte, no cabe considerar, contrariamente a lo que alegan el Reino de Dinamarca, el Reino de los Países Bajos y el Reino de Suecia, que los fondos de pensiones residentes y no residentes se encuentran en una situación diferente por la única razón de que los dividendos pagados a estos últimos están sometidos a retención en origen. En efecto, la normativa nacional controvertida no se limita a prever diferentes modalidades de percepción del impuesto en función del lugar de residencia del beneficiario de los dividendos de origen nacional, sino que, en realidad, establece que tales dividendos estarán sujetos a tributación sólo en el caso de los fondos de pensiones no residentes (véase, por analogía, la sentencia de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 43).
- 45 Por lo que respecta a la cuestión de si la normativa nacional controvertida está justificada por una razón imperiosa de interés general, la República de Finlandia, apoyada por el Reino de Dinamarca, la República Francesa, el Reino de los Países Bajos y el Reino de Suecia, se remite al principio de territorialidad que constituye tal razón imperiosa y del que resulta que la base imponible del impuesto de los contribuyentes no residentes en un Estado miembro se fija teniendo en cuenta únicamente los beneficios y las pérdidas procedentes de sus actividades en ese Estado.
- 46 Esta argumentación se corresponde, esencialmente, con la recogida en el apartado 38 de la presente sentencia, según el cual los fondos de pensiones residentes y no residentes no se encuentran en una situación objetivamente comparable, por cuanto la deducción de los compromisos asumidos en materia de pensiones no se refiere a gastos directamente vinculados a una actividad de un fondo de pensiones no residente que haya generado ingresos imposables en Finlandia.
- 47 Pues bien, no es posible acoger tal alegación por los motivos indicados en los apartados 41 a 44 de la presente sentencia.
- 48 La República de Finlandia alega asimismo que la diferencia de trato entre los fondos de pensiones residentes y no residentes está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal. Destaca que las acciones no sólo producen dividendos, sino que también pueden generar una plusvalía. Precisa que, en la práctica, un fondo de pensiones no residente no paga en Finlandia ningún

impuesto sobre la plusvalía de las acciones de sociedades finlandesas que coticen en bolsa de las que sea propietario. Alega que es lógico que no tenga la posibilidad de deducir, de una parte del producto de dichas acciones, es decir del dividendo, los gastos referidos a la totalidad de las acciones.

- 49 Ahora bien, para que una alegación basada en una justificación de este tipo pueda prosperar, es preciso que se acredite la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de esa ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véase, en particular, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 50 No obstante, como observa la Comisión sin ser contradicha al respecto por la República de Finlandia, por lo que respecta a los fondos de pensiones residentes, tanto las plusvalías como los dividendos se utilizan para aumentar las reservas y no están sometidos al impuesto sobre la renta o lo están de modo muy limitado. En estas circunstancias, la República de Finlandia no demuestra que la ventaja fiscal concedida a los fondos de pensiones residentes sea compensada con un gravamen fiscal determinado que justifique de este modo una tributación de los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes.
- 51 El Reino de los Países Bajos alega, además, que la diferencia de trato está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal, puesto que la posibilidad de deducir los compromisos asumidos en materia de pensiones supone que las deducciones sobre dichas provisiones sean imponibles.
- 52 A este respecto, basta, no obstante, con declarar que la mera referencia a una posible tributación posterior de las prestaciones pagadas por los fondos de pensiones a los beneficiarios no implica que se haya demostrado de modo suficiente en Derecho la existencia de un vínculo directo en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 49 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Portugal, antes citada, apartado 37).
- 53 En cuanto a la infracción del artículo 40 del Acuerdo EEE por la normativa controvertida, alegada por la Comisión, debe señalarse que, en la medida en que lo establecido en dicho artículo tiene el mismo alcance jurídico que las disposiciones, sustancialmente idénticas, del artículo 63 TFUE, la totalidad de las consideraciones anteriores es, en circunstancias como las del presente recurso, aplicable *mutatis mutandis* al citado artículo 40 (véase la sentencia de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica, C-250/08, Rec. p. I-12341, apartado 83 y jurisprudencia citada).
- 54 En consecuencia, procede declarar que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, al establecer y mantener en vigor un régimen de imposición discriminatorio de los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes.

Costas

- 55 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República de Finlandia y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla a cargar con sus propias costas así como con las de la Comisión.
- 56 Con arreglo al artículo 140, apartado 1, de este mismo Reglamento, los Estados miembros que hayan intervenido como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas. Por lo tanto, el Reino de Dinamarca, la República Francesa, el Reino de los Países Bajos, el Reino de Suecia y el Reino Unido cargarán con sus propias costas.

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

- 1) **Declarar que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al establecer y mantener en vigor un régimen de imposición discriminatorio de los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes.**
- 2) **La República de Finlandia cargará con sus propias costas y con las de la Comisión Europea.**
- 3) **El Reino de Dinamarca, la República Francesa, el Reino de los Países Bajos, el Reino de Suecia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cargarán con sus propias costas.**

Firmas