

Cauza C-150/04

Comisia Comunităților Europene

împotriva

Regatul Danemarcei

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Libera circulație a lucrătorilor – Libertatea de a presta servicii – Libera circulație a capitalurilor – Libertatea de stabilire – Impozit pe venit – Asigurare de pensie pentru limită de vârstă – Asigurare încheiată cu o instituție de pensii stabilită într-un alt stat membru – Legislație fiscală – Limitarea deductibilității sau a excluderii din venitul impozabil a cotizațiilor plătite în cadrul unui plan de pensii – Motive imperative de interes general – Eficacitatea controalelor fiscale – Coerența sistemului fiscal – Simetria sistemului fiscal – Convenție fiscală de evitare a dublei impuneri”

Sumarul hotărârii

Libera circulație a persoanelor – Lucrători – Libertatea de stabilire – Libertatea de a presta servicii – Restricții – Legislație fiscală

(art. 39 CE, 43 CE și 49 CE)

Nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 39 CE, 43 CE și 49 CE un stat membru care prevede că dreptul de a deduce sau dreptul de a exclude din venitul impozabil cotizațiile achitate în temeiul participării la un plan de pensii este recunoscut numai pentru cotizațiile plătite în temeiul unor contracte încheiate cu instituții de pensii stabilite pe teritoriul național, în timp ce nu se acordă nicio facilitate fiscală de această natură pentru cotizațiile achitate în temeiul unor contracte încheiate cu instituțiile de pensii stabilite în alte state membre.

Refuzând, ca regulă generală, să acorde un avantaj fiscal cotizațiilor plătite unei instituții de pensii stabilite într-un alt stat membru, o astfel de reglementare nu poate fi justificată prin necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal național în măsura în care factorul care poate aduce atingere acesteia constă în survenirea unei mutații de reședință a contribuabilului între momentul plății cotizațiilor la un plan de pensii și cel al achitării prestației corespunzătoare; numai în această ipoteză, statul respectiv s-ar putea vedea privat de dreptul de a impozita prestațiile corespunzătoare cotizațiilor deduse sau excluse.

Deoarece dispozițiile din tratat privind libera prestare a serviciilor, libera circulație a lucrătorilor și libertatea de stabilire se opun reglementării în cauză, nu este necesar a se examina separat această reglementare în lumina articolului 56 CE privind libera circulație a capitalurilor.

(a se vedea punctele 64, 71-74, 76 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURŢII (Marea Cameră)

30 ianuarie 2007(*)

„Neîndeplinirea obligaţiilor de către un stat membru – Libera circulaţie a lucrătorilor – Libertatea de a presta servicii – Libera circulaţie a capitalurilor – Libertatea de stabilire – Impozit pe venit – Asigurare de pensie pentru limită de vârstă – Asigurare încheiată cu o instituţie de pensii stabilită într-un alt stat membru – Legislaţie fiscală – Limitarea deductibilităţii sau a excluderii din venitul impozabil a cotizaţiilor plătite în cadrul unui plan de pensii – Motive imperative de interes general – Eficacitatea controalelor fiscale – Coerenţa sistemului fiscal – Simetria sistemului fiscal – Convenţie fiscală de evitare a dublei impuneri”

În cauza C-150/04,

având ca obiect o acţiune în constatarea neîndeplinirii obligaţiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 23 martie 2004,

Comisia Comunităţilor Europene, reprezentată iniţial de doamna S. Tams şi ulterior de domnii R. Lyal şi H. Støvlbæk, în calitate de agenţi, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Danemarcei, reprezentat de domnul J. Molde, în calitate de agent,

pârât,

susţinut de

Regatul Suediei, reprezentat de domnul A. Kruse, în calitate de agent,

intervenient,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, preşedinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (raportor) şi E. Juhász, preşedinţi de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet şi A. Ó Caoimh, judecători,

avocat general: doamna C. Stix-Hackl,

grefier: domnul H. von Holstein, grefier adjunct,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 31 ianuarie 2006,

după ascultarea concluziilor avocatului general în şedinţa din 1 iunie 2006,

pronunţă prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităţilor Europene solicită Curţii să constate că, prin adoptarea şi menţinerea în vigoare a unui sistem de asigurări de viaţă şi de pensii care

prevede c? dreptul de a deduce ?i dreptul de a exclude cotiza?iile din venitul impozabil este recunoscut numai pentru cotiza?iile pl?tite în temeiul unor contracte încheiate cu institu?iile de pensii stabilite în Danemarca, în timp ce nu se acord? nicio facilitate fiscal? de această natur? pentru cotiza?iile pl?tite în temeiul contractelor încheiate cu institu?ii de pensii stabilite în alte state membre (denumite în continuare „reglement?rile în cauz?”), Regatul Danemarcei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile ce îi revin în temeiul articolelor 39 CE, 43 CE, 49 CE ?i 56 CE.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

2 Domeniul de aplicare a Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit??ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe (JO L 336, p. 15), a?a cum a fost modificat? prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, denumit? în continuare „Directiva 77/799”) a fost extins acum ?i la impozitele indirecte.

3 Primul considerent al Directivei 77/799 prevede:

„întrucât practicile de fraud? ?i evaziune fiscal? care s?au extins de?a lungul frontierelor statelor membre determin? pierderi bugetare ?i înc?lc?ri ale principiului impozit?rii corecte ?i pot cauza distorsiuni ale circula?iei capitalurilor ?i ale condi?iilor de concuren??; întrucât acest lucru afecteaz? func?ionarea pie?ei comune”. [traducere neoficial?]

4 Articolul 1 alineatul (1) al Directivei 77/799 prevede:

„(1) În conformitate cu dispozi?iile prezentei directive, autorit??ile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informa?ii care s? le permit? s? efectueze o evaluare corect? a impozitelor pe venit ?i a taxelor pe capital [...]” [traducere neoficial?]

5 Articolul 8 din această directiv? precizeaz?:

„(1) Prezenta directiv? nu impune obliga?ia de a se întreprinde cercet?ri sau de a se furniza informa?ii dac? statul membru care trebuie s? furnizeze informa?iile este împiedicat prin acte cu putere de lege na?ionale sau de practicile administrative s? efectueze aceste cercet?ri, s? colecteze sau s? utilizeze informa?iile în folos propriu.

(2) Furnizarea informa?iilor poate fi refuzat? dac? ar conduce la dezv?luirea unui secret comercial, industrial sau profesional, a unui proces comercial sau a unor informa?ii a c?ror dezv?luire ar fi contrar? politicii publice.

(3) Autoritatea competent? a unui stat membru poate refuza s? furnizeze informa?ii dac? statul interesat nu poate furniza, din motive practice sau legale, informa?ii similare.” [traducere neoficial?]

6 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Edi?ie special?, 10/vol. 1, p. 10) prevede:

„F?r? a aduce atingere dispozi?iilor de mai jos, statele membre elimin? restric?iile privind mi?c?rile de capital care se realizeaz? între reziden?ii statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mi?c?rile de capital se clasific? în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.”

7 Partea X a anexei I la Directiva 88/361 privind transferurile în derularea contractelor de

asigurare precizează:

„A. Premii și plăți legate de asigurarea de viață

[...]

2. Contracte încheiate între societățile de asigurare de viață străine cu rezidenți

[...]”

Reglementarea națională

8 Reglementarea daneză, codificată prin Legea nr. 816 din 30 septembrie 2003 privind în special impozitarea planurilor de pensie [bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v., Lovtidende 2003 A, p. 5522, (denumită în continuare „legea privind impozitarea pensiilor”)], conține dispoziții referitoare la impozitarea planurilor de pensii, printre care asigurările de viață (denumite în continuare „planurile de pensii”). Ea face distincția între două categorii de planuri de pensii, fiecare dintre acestea având un regim fiscal diferit. Prima categorie de planuri de pensii face obiectul secțiunii I din această lege, iar titularul său beneficiază de avantaje fiscale. Cea de a doua categorie este reglementată în secțiunea II A din amintita lege, iar titularul său nu beneficiază de niciun avantaj fiscal.

9 În ceea ce privește prima categorie a planurilor de pensii, legea privind impozitarea pensiilor prevede în principal deductibilitatea sau excluderea cotizațiilor plătite în cadrul unui plan de pensii vizat de secțiunea I din această lege, fie că e vorba de cotizații referitoare la planuri de pensii încheiate în cadrul unui raport de muncă, fie că e vorba de cotizații referitoare la planuri de pensii private încheiate în afara cadrului unui raport de muncă.

10 Prestațiile încasate în temeiul unui plan de pensii vizat de secțiunea I din legea privind impozitarea pensiilor sunt impozitate la nivelul beneficiarului. Prestațiile plătite la termen în temeiul unui plan de pensii cu plăți periodice, prestațiile plătite la termen în temeiul unui plan de pensii cu vîrsare de capital și prestațiile plătite anticipat sunt impozitate potrivit unor cote diferite.

11 Pentru a putea beneficia de avantajele fiscale prevăzute în secțiunea I din legea privind impozitarea pensiilor, planul de pensii trebuie să îndeplinească anumite condiții, care se referă în principal la vârsta de pensionare, la beneficiarii autorizați și la natura prestațiilor. În plus, sunt formulate anumite cerințe în ceea ce privește instituția de pensii la care a fost încheiat planul. Planurile de pensii trebuie încheiate cu societăți de asigurare de viață, cu case de pensii sau cu instituții financiare.

12 Societățile de asigurări de viață trebuie:

- să aibă sediul în Danemarca sau
- să exercite activitatea de asigurări de viață în Danemarca prin intermediul unui sediu permanent și să fie autorizate de autoritatea de supraveghere a sectorului financiar să exercite în această țară activitatea de asigurări de viață sau
- să exercite activitatea de asigurări de viață în Danemarca prin intermediul unei filiale și să fie autorizate într-un alt stat membru al Uniunii Europene.

13 Casele de pensii trebuie:

- să intre sub incidența Legii codificate nr. 148 din 7 martie 2003 privind supravegherea

caselor de pensii ale întreprinderilor (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser, *Lovtidende* 2003 A, p. 953), care impune ca acestea să fie stabilite în Danemarca sau

– să intre sub incidența Legii nr. 453 din 10 iunie 2003 privind activitățile financiare (lov om finansiel virksomhed, *Lovtidende* 2003 A, p. 2822), care vizează anumite case de pensii stabilite în Danemarca, precum și case de pensii din străinătate care își exercită activitatea în Danemarca prin intermediul unei filiale după autorizarea în alt stat membru al Uniunii Europene.

14 Instituțiile financiare trebuie:

– să fie autorizate de autoritatea de supraveghere a sectorului financiar să își exercite activitatea în Danemarca, ceea ce presupune să fie stabilite în acest stat sau

– să fie o instituție de credit care își exercită activitatea în Danemarca prin intermediul unei filiale după ce a fost autorizat în alt stat membru al Uniunii Europene.

15 În ceea ce privește cea de a doua categorie de planuri de pensii, secțiunea II A din legea privind impozitarea pensiilor, intitulată „Planuri de pensii, asigurări și altele supuse impozitului pe venit”, cuprinde dispoziții referitoare la planurile de pensii care nu îndeplinesc condițiile cerute pentru a cădea sub incidența secțiunii I din această lege, precum și la planurile de pensii pentru care asiguratul a renunțat la impozitarea potrivit aceleiași secțiuni I.

16 Secțiunea II A din amintita lege cuprinde articolul 53 A, precum și articolul 53 B și se referă cu precizie la planurile de pensii încheiate cu instituții de pensii din străinătate.

17 Articolul 53 A din legea privind impozitarea pensiilor prevede:

„1. Dispozițiile alineatelor 2-5 sunt aplicabile următoarelor situații:

- 1) asigurări de viață care nu sunt supuse dispozițiilor din capitolul 1,
- 2) asigurări de viață care îndeplinesc condițiile din capitolul 1, dar pentru care titularul asigurării a renunțat, în momentul încheierii, la impozitarea potrivit dispozițiilor din secțiunea I,
- 3) planuri de pensii încheiate cu o casă de pensii nesupusă dispozițiilor din capitolul 1,
- 4) planuri de pensii încheiate cu o casă de pensii care îndeplinește condițiile din capitolul 1, dar pentru care persoana îndreptătită a renunțat, în momentul încheierii, la impozitarea potrivit dispozițiilor din secțiunea I și
- 5) asigurări de sănătate sau de accident al căror titular este asiguratul.

2. Primele sau cotizațiile pentru planurile de pensii și pentru celelalte tipuri de asigurări enumerate în alineatul 1 nu sunt deductibile la calcularea venitului impozabil. La calcularea venitului impozabil al unui salariat, sunt luate în considerare primele sau cotizațiile plătite de angajator sau de angajatorul anterior. [...]

3. La calcularea venitului impozabil, este luat în considerare randamentul planurilor de asigurări de viață și pensii vizate în alineatul 1 [...]

[...]

5. Prestațiile în temeiul planurilor de pensii sau al altor tipuri de asigurări menționate în alineatul 1 nu sunt luate în considerare la calcularea venitului impozabil.”

18 Articolul 53 B din aceeași lege prevede:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 53 A, dispozițiile alineatelor 4, 5 și 6 sunt aplicabile asigurătorilor de viață menționate în articolul 53 A alineatul 1 punctul 1, planurilor de pensii încheiate cu una din casele de pensii menționate la articolul 53 A alineatul 1 punctul 3 și asigurătorilor de sănătate și de accidente menționate la articolul 53 A alineatul 1 punctul 5 dacă sunt îndeplinite condițiile din alineatele 2 și 3. Acestea sunt aplicabile și planurilor de pensii din străinătate încheiate cu instituții financiare.

2. Planul de pensii sau celelalte tipuri de asigurări menționate în alineatul 1 trebuie să fi fost încheiate atunci când persoana asigurată sau persoana îndreptătită la pensie nu era supusă impozitării în temeiul articolului 1 din legea privind impozitarea la sursă sau când era supusă impozitării în temeiul articolului 1 din legea privind impozitarea la sursă, dar era rezident într-o altă țară, în Insulele Feroe sau în Groenlanda, în sensul dispozițiilor unei convenții de evitare a dublei impuneri.

3. Totalitatea cotizațiilor la planul de pensii sau la alte tipuri de asigurări menționate în alineatul 1, plătite în perioada în care persoana asigurată sau persoana îndreptătită la pensie nu era supusă impozitării sau nu era rezident în Danemarca, trebuie să fi fost dedusă din venitul pozitiv impozabil în conformitate cu legislația fiscală a statului în care persoana asigurată sau persoana îndreptătită era supusă impozitării sau avea reședință la momentul plății cotizațiilor sau la momentul la care cotizațiile fuseseră plătite de angajator într-o modalitate prin care, în conformitate cu legislația fiscală a statului în care persoana asigurată sau persoana îndreptătită era supusă impozitării sau își avea reședința în momentul plății cotizațiilor, acestea să nu fi fost luate în considerare la calcularea venitului impozabil al persoanei interesate.

4. Primelor și cotizațiilor la planurile de pensii sau la alte tipuri de asigurări menționate în alineatul 1 le este aplicabil articolul 53 A alineatul 2.

5. La calcularea venitului impozabil, randamentul planurilor de pensii și al altor asigurări menționate în alineatul 1, în special dobânzile și participațiile la beneficii, nu este luat în considerare.

6. Prestațiile în temeiul planurilor de pensie și al altor tipuri de asigurări menționate în alineatul 1 intră în calculul venitului impozabil. [...] Aceste prestații nu intră în calculul venitului impozabil dacă ele constituie contravaloarea cotizațiilor care au fost plătite de persoana asigurată sau de persoana îndreptătită în perioada ulterioară datei la care persoana interesată trebuia să fie impozitată sau să fie rezident în Danemarca și care nu au putut fi deduse la calculul venitului impozabil în conformitate cu alineatul 4 și cu articolul 53 A alineatul 2.”

19 Având în vedere cele expuse mai sus și explicațiile furnizate Curții, se poate deduce din reglementările în cauză în primul rând faptul că aceste cotizații la planurile de pensii vizate la secțiunea II A din legea privind impozitarea pensiilor nu beneficiază nici de deductibilitate și nici de dreptul de excludere.

20 În al doilea rând, randamentul curent din economisirea pensiei este impozitat drept câștig de capital în conformitate cu articolul 53 A alineatul 3 din legea privind impozitarea pensiilor. Cu toate acestea, dacă planul de pensii intră sub incidența articolului 53 B al acestei legi, randamentul curent nu este impozabil.

21 În al treilea rând, prestațiile încasate în temeiul planurilor de pensii vizate de articolul 53 A din legea privind impozitarea pensiilor sunt exonerate. Prestațiile încasate în temeiul unor planuri

de pensii vizate de articolul 53 B al acestei legi sunt impozitate în calitate de venit personal dacă persoana asigurată a obținut deducerea sau excluderea contribuțiilor sale.

22 În al patrulea rând, articolul 53 B din legea privind impozitarea pensiilor vizează planurile de pensii încheiate în străinătate de persoanele care, la momentul încheierii, nu erau rezidente în Danemarca. Dacă asiguratul se stabilește în acest stat membru și continuă să aibă reședința pe teritoriul acestuia în momentul plății pensiei, prestațiile încasate sunt impozitate în acest stat. Acest articol conferă Danemarcei temeiul juridic necesar pentru impozitarea prestațiilor plătite pe baza planurilor de pensii din străinătate în cazurile în care acest stat membru are dreptul să perceapă impozitul în calitate de stat de reședință în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri.

Convențiile de evitare a dublei impuneri

Impozitarea prestațiilor încasate în cadrul sistemelor de asigurare de pensie pentru limită de vârstă în temeiul convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate cu Regatul Danemarcei

23 Articolul 18 din modelul de convenție fiscală privind venitul și capitalul, realizat de Organizația de Cooperare și Dezvoltare Economică (denumită în continuare „Convenția OCDE”) prevede, în esență, că pensiile private sunt, în principiu, impozabile în statul de reședință al beneficiarului.

24 Regatul Danemarcei a încheiat convenții pentru evitarea dublei impuneri cu numeroase state. Aceste convenții urmează principiile Convenției OCDE și consacră în special dreptul de impozitare a prestațiilor încasate în cadrul sistemului de pensii private.

25 Dispoziții corespunzătoare articolului 18 al Convenției OCDE figurează în convențiile încheiate între Regatul Danemarcei și Republica Franceză (convenția din 8 februarie 1957, articolul 13), Republica Austria (convenția din 23 octombrie 1961, modificată prin protocolul din 19 octombrie 1970, articolul 15), Marele Ducat al Luxemburgului (convenția din 17 noiembrie 1980, articolul 18), Regatul Țărilor de Jos (convenția din 1 iulie 1996, articolul 18), Regatul Spaniei (convenția din 3 iulie 1972, modificată prin protocolul din 17 martie 1999, articolul 18 alineatul 1). O dispoziție similară figurează în convenția încheiată cu Confederația Elvețiană (convenția din 23 noiembrie 1973, articolul 18).

Deductibilitatea contribuțiilor la sistemele de asigurare de pensie pentru limită de vârstă din străinătate în temeiul convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de Regatul Danemarcei

26 Anumite convenții de evitare a dublei impuneri încheiate de Regatul Danemarcei permit persoanelor asigurate care au reședința într-un stat contractant să deducă din veniturile impozabile în acest stat contribuțiile aferente planurilor de pensie încheiate în alt stat contractant.

27 Este vorba de convențiile încheiate cu Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord (convenția din 11 noiembrie 1980, modificată ultima dată prin protocolul din 13 octombrie 1996, articolul 28 alineatul 3), Regatul Țărilor de Jos (convenția din 1 iulie 1996, articolul 5 alineatul 5) și Regatul Suediei (acordul adițional din 29 octombrie 2003 la convenția din 23 septembrie 1996, articolul 19 alineatele 1-3). O dispoziție corespunzătoare figurează în convenția încheiată cu Confederația Elvețiană (convenția din 1 iulie 1996, articolul 25 alineatul 5).

Procedura precontencioasă

28 În scrisorile sale de punere în întârziere din 5 aprilie 1991 și 31 iulie 1992, precum și în scrisoarea complementară de punere în întârziere din 11 aprilie 2000, Comisia a atras atenția

autorităților daneze asupra incompatibilității anumitor dispoziții naționale privind deductibilitatea contribuțiilor la planurile de pensii din calculul venitului impozabil cu articolele 39 CE, 43 CE, 49 CE și 56 CE.

29 În urma răspunsurilor guvernului danez din 12 martie 1992, 22 decembrie 1992 și 29 iunie 2000 și după ascultarea autorităților daneze cu prilejul reuniunilor din 4 noiembrie 1997 și 14 ianuarie 2000, Comisia a adresat acestui guvern, la 5 februarie 2003, un aviz motivat în cuprinsul căruia concluzionează că, menținând reglementările în cauză, Regatul Danemarcei nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi revin în temeiul articolelor amintite.

30 La 15 aprilie 2003, în răspunsul la avizul motivat al Comisiei, guvernul danez a recunoscut că aceste reglementări pot constitui un obstacol în calea libertății de a presta servicii, a liberei circulații a lucrătorilor și a celei de stabilire, dar a susținut că nu constituie un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor.

31 Cu toate acestea, guvernul danez consideră că restricțiile aduse libertăților sunt justificate de motive imperative de interes general care țin de necesitatea garantării coerenței sistemului fiscal. Potrivit acestui guvern, dispozițiile naționale privind impozitarea pensiilor ar fi simetrice, întrucât există o legătură directă între deductibilitatea sau excluderea contribuțiilor și impozitarea prestațiilor plătite.

32 Considerând că explicațiile date de Regatul Danemarcei ca răspuns la avizul motivat nu erau satisfăcătoare, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

33 Prin ordonanța președintelui Curții din 19 noiembrie 2004, Regatul Suediei a fost autorizat să intervină în susținerea concluziilor Regatului Danemarcei.

Cu privire la acțiune

Cu privire la obstacolele în calea libertăților

34 În prealabil, trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special hotărârea din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 16, hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 32, și hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 25).

35 Este necesar să se examineze dacă, așa cum pretinde Comisia, reglementările în cauză constituie un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor, a liberei circulații a lucrătorilor și a capitalurilor, precum și a libertății de stabilire. Guvernul danez contestă numai existența unui obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor.

36 Într-adevăr, potrivit acestui guvern, reglementările în cauză nu aduc nicio limitare directă tranzacțiilor transfrontaliere ale capitalurilor vrsate unor instituții de pensii din străinătate sau ale celor plătite de acestea. Ar fi vorba doar de limitări indirecte rezultând din obstacolele pe care aceste reglementări ar putea să le ridice în calea liberei prestări a serviciilor, a liberei circulații a lucrătorilor sau a libertății de stabilire.

37 În această privință, se cuvine amintit în primul rând că prestările de servicii în materie de asigurări constituie servicii în sensul articolului 50 CE și că articolul 49 CE se opune aplicării oricărei reglementări naționale care, fără o justificare obiectivă, constituie un obstacol în calea posibilității unui prestator de servicii de a-și exercita în mod efectiv această libertate (a se vedea în acest sens hotărârea din 28 aprilie 1998, Safir, C-118/96, Rec., p. I-1897, punctul 22,

hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctele 25-27, și hotărârea Skandia și Ramstedt, citată anterior, punctele 22-24).

38 Din perspectiva pieței unice și pentru a permite realizarea obiectivelor acesteia, articolul 49 CE se opune în egal măsură aplicării oricărui reglementări naționale care conduc la o prestare de servicii între statele membre mai dificilă decât cea realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (a se vedea hotărârea Safir, citată anterior, punctul 23).

39 În speță, pentru ca instituțiile de pensii stabilite în celelalte state membre să își poată oferi pe piața daneză serviciile însoțite de aceleași avantaje fiscale ca și cele propuse de instituțiile de pensii stabilite în Danemarca, acestea trebuie să dețină o filială sau un sediu permanent în acest stat membru.

40 În ceea ce privește articolul 49 CE, trebuie să se distingă între două categorii de situații în care o astfel de condiție poate avea efect disuasiv. Pe de o parte, prestatorii de servicii sunt descurajați să vină și să se stabilească în Danemarca din cauza costurilor aferente acestei operațiuni. O astfel de situație constituie prin ea însăși o negare a acestei libertăți (a se vedea în acest sens hotărârea din 15 ianuarie 2002, Comisia/Italia, C-439/99, Rec., p. I-305, punctul 30, și hotărârea din 11 martie 2004, Comisia/Franța, C-496/01, Rec., p. I-2351, punctul 65). Pe de altă parte, destinatarii acestor servicii sunt descurajați să adere la un plan de pensii cu instituții de pensii stabilite într-un alt stat membru, având în vedere importanța pe care o are, în momentul aderării la un astfel de plan, posibilitatea de a obține facilități fiscale în acest țemei (a se vedea hotărârea Danner, citată anterior, punctul 31).

41 În al doilea rând, în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor, trebuie menționat că lucrătorii salariați care au exercitat o activitate profesională într-un stat membru, altul decât Danemarca, și care ulterior se angajează în acest din urmă stat membru sau caută un loc de muncă în această țară au aderat în mod normal la planurile de pensii ale instituțiilor stabilite în primul stat. Rezultatul de aici este dispozițiile în cauză riscă să acționeze mai ales în detrimentul acestor lucrători care, de regulă, sunt resortisanți altor state membre (a se vedea în acest sens hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 9, și hotărârea din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia, C-300/90, Rec., p. I-305, punctul 7).

42 Or, în speță, recunoașterea dreptului la deducere sau la excluderea cotizațiilor, cu condiția de a adera la un plan de pensii al unei instituții de pensii stabilite în Danemarca, este de natură, prin demersurile și cheltuielile pe care le implică, să descurajeze mutarea reședinței în Danemarca și, în consecință, constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor.

43 În al treilea rând, din aceleași motive ca și cele de mai sus, trebuie considerat că reglementările în cauză constituie, în egal măsură, un obstacol în calea libertății de stabilire în Danemarca a lucrătorilor independenți originari dintr-un alt stat membru.

44 Într-adevăr, prin neacordarea dreptului de deducere sau de excludere pentru cotizațiile plătite instituțiilor de pensii stabilite în alte state membre, reglementările în cauză pot să îi descurajeze pe lucrătorii independenți să se stabilească în Danemarca.

45 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se constate că reglementările în cauză constituie un obstacol în calea libertății de a presta servicii, a liberei circulații a lucrătorilor, precum și a libertății de stabilire.

46 Cu toate acestea, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă este că măsurile naționale susceptibile să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea libertăților fundamentale garantate de Tratatul CE pot fi totuși admise, cu condiția ca ele să urmărească un obiectiv de

interes general, s? fie de natur? s? asigure realizarea acestuia ?i s? nu dep?easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit (a se vedea hot?rârea din 2 septembrie 2006, N, C?470/04, Rec., p. I?7409 punctul 40).

47 În consecin??, trebuie examinat dac? obstacolele constatate pot fi justificate prin motive imperative de interes general care ?in, pe de o parte, a?a cum sus?ine guvernul danez, de obiectivul de a asigura coeren?a sistemului fiscal na?ional ?i, pe de alt? parte, cum sus?ine guvernul suedez, de obiectivul de a asigura eficacitatea controalelor fiscale ?i, a?a cum s?a sus?inut mai ales în timpul ?edin?ei, de obiectivul de a preveni riscul de evaziune fiscal?.

Cu privire la justific?rile invocate

Cu privire la eficacitatea controalelor fiscale ?i la prevenirea evaziunii fiscale

– Argumentele p?r?ilor

48 Potrivit Comisiei, exist? alte mijloace cuprinse în Directiva 77/799, precum obliga?ia ce revine contribuabilului de a furniza dovezile necesare pentru a se aprecia dac? sunt îndeplinite condi?iile de deductibilitate sau de excludere a cotiza?iilor, care ar fi suficiente pentru a asigura eficacitatea controlului fiscal. Aceast? directiv?, precum ?i Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asisten?a reciproc? în materie de recuperare a crean?elor rezultate din opera?iuni cuprinse în sistemul de finan?are al Fondului European de Orientare ?i Garantare Agricol?, precum ?i a prelev?rilor agricole ?i a drepturilor vamale (JO L 73, p. 18), a?a cum a fost modificat? prin Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 (JO L 175, p. 17), ar garanta recuperarea impozitelor pe venit din alte state membre.

49 În cursul ?edin?ei, guvernul danez a sus?inut c?, de?i domeniul de aplicare a Directivei 76/308, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2001/44, a fost extins, în 2001, la impozitele directe, nu a fost impus? nicio obliga?ie nou? institu?iilor de pensii din str?in?tate pentru a re?ine impozitul datorat de contribuabilii reziden?i în statul membru vizat. Ca urmare, condi?iile în temeiul c?rora Curtea a pronun?at hot?rârea Bachmann, citat? anterior, r?mân valabile.

50 Potrivit guvernului suedez, eficacitatea Directivei 77/799 ar fi limitat? prin faptul c? legisla?ia na?ional? a statelor membre este cea care stabile?te informa?iile de care acestea pot dispune ?i pe care sunt ?inute s? le transmit? în aplicarea acestei directive. În special, a?a cum rezult? din articolul 8 al amintitei directive, un stat membru nu este obligat s? furnizeze o informa?ie care i?a fost solicitat? în cazul în care legisla?ia na?ional? îi interzice s? efectueze cercet?ri, s? colecteze sau s? utilizeze acele informa?ii în folos propriu sau în cazul în care invoc? o norm? privind confiden?ialitatea.

– Aprecierea Cur?ii

51 Curtea s?a pronun?at în sensul c? lupta împotriva evaziunii fiscale (a se vedea hot?rârea din 16 iulie 1998, ICI, C?264/96, Rec., p. I?4695, punctul 26, hot?rârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft ?i al?ii, C?397/98 ?i C?410/98, Rec., p. I?1727, punctul 57, ?i hot?rârea din 15 iulie 2004, Lenz, C?315/02, Rec., p. I?7063, punctul 27) ?i eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea hot?rârea din 21 noiembrie 2002, X ?i Y, C?436/00, Rec., p. I?10829, punctul 51, ?i hot?rârea din 4 martie 2004, Comisia/Fran?a, C?334/02, Rec., p. I?2229, punctele 31 ?i 32) constituie motive imperative de interes general care pot justifica reglement?ri de natur? a restrânge libert?ile fundamentale garantate de tratat (a se vedea în acest sens hot?rârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Rec., p. I?8203, punctul 32).

52 În acest sens, trebuie amintit c? Directiva 77/799 poate fi invocat? de un stat membru pentru

a obține de la autoritățile competente ale altui stat membru toate informațiile care s-ar putea să îi permită stabilirea corectă a impozitului pe venit (a se vedea hotărârea din 28 octombrie 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec., p. I-7641, punctul 26) și toate informațiile pe care le consideră necesare pentru a aprecia cuantumul exact al impozitului pe venit datorat de debitor în funcție de legislația care îi este aplicabilă (a se vedea în acest sens hotărârea Wielockx, citată anterior, punctul 26).

53 Trebuie să se constate, în speță, că autoritățile daneze pot controla dacă cotizațiile au fost plătite de către contribuabil unei instituții stabilite într-un alt stat membru. Într-adevăr, potrivit articolului 11 C alineatele 1 și 3 din Legea codificată nr. 726 din 13 august 2001 privind controlul fiscal (*bekendtgørelse af skattekонтроlloven*, *Lovtidende* 2001 A, p. 4620), persoanele care au aderat la un plan de pensii în străinătate și care sunt supuse în întregime impozitării în Danemarca sunt obligate să informeze administrația fiscală cu privire la acest subiect.

54 Dat fiind că articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 nu impune colaborarea cu autoritățile fiscale ale statelor membre în cazul în care sunt întrunite condițiile prevăzute de această dispoziție, aceasta nu ar putea justifica excluderea deductibilității sau a scutirii cotizațiilor plătite în cadrul unui plan de pensii. Într-adevăr, nimic nu împiedică autoritățile fiscale daneze să solicite persoanei interesate dovezile pe care le consideră necesare și, dacă este cazul, să refuze deducerea sau excluderea cotizațiilor în cazul în care aceste dovezi nu sunt furnizate (a se vedea în acest sens hotărârea Bachmann, punctele 18 și 20, precum și hotărârea Comisia/Belgia, punctele 11 și 13, citate anterior).

55 Rezultă că dificultățile legate de schimbul de informații apărute în cadrul Directivei 77/799, în măsura în care aceasta din urmă nu ar permite să se verifice în mod eficace dacă planurile de pensii din străinătate îndeplinesc condițiile pe care reglementările în cauză le presupun pentru deductibilitate sau excludere, nu justifică obstacolele constatate la punctul 45 al prezentei hotărâri.

56 În privința eficacității controlului impozitării pensiilor plătite persoanelor asigurate care au reședința în Danemarca, trebuie să se constate de asemenea că această impozitare poate fi realizată prin mijloace mai puțin restrictive la adresa liberei prestări a serviciilor decât reglementările în cauză, în special prin obligarea debitorilor să depună elemente justificative cu ocazia introducerii cererilor de deducere sau de excludere.

57 Într-adevăr, se cuvine menționat că, înainte de a primi pensia achitată de un sistem administrat de o instituție de pensii străină, debitorul ar fi trebuit să solicite în mod normal deducerea sau excluderea cotizațiilor aferente acesteia. Cererea de deducere sau de excludere și elementele justificative furnizate de debitori cu ocazia unei astfel de cereri vor constitui în această privință o sursă utilă de informații privind pensiile care vor fi achitate acestora ulterior.

58 De altfel, se cuvine subliniat că simplul fapt că un contribuabil plătește cotizații în cadrul unui plan de pensii încheiat cu o instituție stabilită în afara Danemarcei nu va putea să constituie temeiul unei prezumții generale de evaziune fiscală și să justifice o măsură fiscală care să aducă atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate prin tratat (a se vedea în acest sens hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 45, și hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, citată anterior, punctul 27).

59 În considerarea celor de mai sus, obstacolele care rezultă din reglementările în cauză nu pot fi justificate prin eficacitatea controalelor fiscale sau prin prevenirea evaziunii fiscale.

Cu privire la coerența sistemului fiscal

– Argumentele părților

60 Având în vedere existența coerenței sistemului fiscal, Comisia consideră că această coerență este îndeplinită dacă sunt întrunite două condiții. Pe de o parte, ar trebui să existe o legătură directă între deducerea sau excluderea cotizațiilor și impozitarea prestațiilor, pe de altă parte, reglementările în cauză ar trebui să prevadă posibilitatea de a acorda deductibilitatea sau excluderea cotizațiilor plătite unui sistem de pensii într-un alt stat membru, cu excepția cazului în care statul de reședință nu poate să impoziteze prestațiile încasate în cadrul acestui sistem.

61 Potrivit guvernului danez, atât timp cât reglementările în cauză exclud impozitarea prestațiilor plătite dacă cotizațiile nu au fost deductibile sau scutite, limitarea sau excluderea posibilităților de deducere a cotizațiilor plătite instituțiilor de pensie cu sediul în alte state membre ar fi în conformitate cu tratatul. Regulile daneze ar fi simetrice în privința faptului că nu impozitează prestațiile dacă nu se recunoaște dreptul la deducere sau la excludere al cotizațiilor plătite, dar aceleași prestații urmează să fie supuse impozitării atunci când se recunoaște dreptul la deducere sau la excludere a amintitelor cotizații. Coerența sistemului fiscal ar fi, prin urmare, asigurată la nivelul unui aceluiași și unic contribuabil.

62 În privința necesității de a asigura coerența sistemului fiscal, Comisia consideră că toate planurile de pensii încheiate cu instituții de pensii stabilite în alte state membre ar trebui să beneficieze de aceleași avantaje fiscale ca și cele încheiate în Danemarca. Luarea în considerare a necesității de a asigura coerența sistemului fiscal nu ar fi relevantă decât în cazurile în care Regatul Danemarcei nu ar avea dreptul să impoziteze prestațiile plătite. Comisia adaugă că acest stat membru nu pierde dreptul de a impozita respectivele prestații plătite persoanei asigurate care își are reședința pe teritoriul său, fie că planul de pensii a fost încheiat pe teritoriul său sau în străinătate, fie că persoana asigurată și-a mutat reședința într-un alt stat.

63 Potrivit guvernului danez, nesiguranța achitării impozitului pentru prestații plătite de instituții de pensii din străinătate este elementul esențial care ar justifica necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal. Într-adevăr, cu ocazia schimbării reședinței celui asigurat, autoritățile statului membru nu cunosc, la data plății cotizațiilor, dacă acest asigurat va emigra și, prin urmare, dacă, în aplicarea unei convenții de evitare a dublei impuneri, impozitul nu va fi achitat în statul membru în care au fost plătite cotizațiile și în care au fost acordate deducerile sau excluderea, ci în noul stat de reședință.

64 Guvernul suedez precizează că coerența sistemului fiscal presupune ca autoritățile fiscale să admită deductibilitatea sau excluderea cotizațiilor la planurile de pensii din veniturile impozabile numai dacă acestea au certitudinea că respectivul capital vârsat de instituția de pensii la maturitatea planului de pensii va fi într-adevăr impozitat.

– Aprecierea Curții

65 Trebuie examinat mai întâi argumentul guvernului danez potrivit căruia Comisia, susținând că necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal ar putea fi invocată numai în situațiile în care Regatul Danemarcei nu ar mai putea impozita prestațiile achitate de instituțiile de pensii din străinătate, adică în cazul în care persoanele asigurate ar renunța la reședințele lor din Danemarca, ar fi prezentat un argument care nu a figurat nici în scrisoarea de punere în întârziere, nici în avizul motivat.

66 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, faza precontencioasă are ca obiectiv să îi dea ocazia statului membru vizat, pe de o

parte, s? se conformeze obliga?iilor sale izvorâte din dreptul comunitar ?i, pe de alt? parte, s? valorifice în mod eficient mijloacele sale de ap?rare împotriva obiec?iilor formulate de Comisie (a se vedea hot?rârea din 26 aprilie 2005, Comisia/Irlanda C?494/01, Rec., p. I?3331, punctul 33).

67 Mai mult, rezultat din jurispruden?a Cur?ii c? avizul motivat al Comisiei ?i ac?iunea trebuie s? fie întemeiate pe obiec?ii identice (a se vedea în acest sens hot?rârea din 9 septembrie 2004, Comisia/Grecia, C?417/02, Rec., p. I?7973, punctul 17).

68 În spe??, prin prezentarea unui argument destinat s? vin? doar în sprijinul unuia dintre capetele de cerere formulate într-un aviz motivat care urm?re?te s? demonstreze c? coeren?a sistemului fiscal nu este suficient? pentru a justifica obstacolele în calea libert??ilor sus?men?ionate, Comisia nu a formulat un cap?t nou de cerere ?i nici nu a înc?lcat drepturile la ap?rare ale guvernului danez.

69 Prin urmare, excep?ia de inadmisibilitate ridicat? de guvernul danez trebuie respins?.

70 În privin?a justific?rii întemeiate pe coeren?a sistemului fiscal, s?a considerat în mod constant c? necesitatea de a p?stra o atare coeren?? implic? existen?a unei leg?turi directe între un avantaj fiscal ?i un dezavantaj corelativ (a se vedea hot?rârea citat? anterior din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia, punctul 14, hot?rârea Svensson ?i Gustavsson, C?484/93, Rec., p. I?3955, punctul 18, precum ?i hot?rârea ICI, punctul 29, hot?rârea Vestergaard, punctul 24, hot?rârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, punctul 35, precum ?i hot?rârea X ?i Y, punctul 52, citate anterior).

71 În aceast? privin??, trebuie s? se constate c? factorul care poate s? aduc? atingere coeren?ei sistemului fiscal danez const? în survenirea unei mut?ri de re?edin?? a persoanei interesate între momentul pl??ii cotiza?iilor la un plan de pensii ?i cel al achit?rii presta?iei corespunz?toare, ?i nu atât în faptul c? institu?ia de pensii este situat? într-un alt stat membru.

72 Într?adev?r, în cazul în care un rezident danez care a aderat la un plan de pensii al unei institu?ii stabilite în Danemarca beneficiaz? de avantaje fiscale privind cotiza?iile pl?tite în cadrul acestui plan, apoi î?i mut? re?edin?a, înainte de termenul de plat? a presta?iilor, într-un alt stat membru, Regatul Danemarcei se vede privat de dreptul de a impozita presta?iile corespunz?toare cotiza?iilor deduse sau excluse, cel pu?in atunci când a încheiat cu statul în care persoana interesat? ?i?a mutat re?edin?a o conven?ie de evitare a dublei impuneri dup? modelul Conven?iei OCDE. Într-o astfel de ipotez?, aceast? consecin?? nu rezult? totu?i din faptul c? institu?ia de pensii ar fi stabilit? în str?in?tate.

73 Invers, nimic nu împiedic? Regatul Danemarcei s? î?i exercite dreptul de impozitare asupra presta?iilor pl?tite de o institu?ie de pensii stabilit? într-un alt stat membru unui contribuabil rezident în Danemarca la momentul acestei pl??i, în contrapresta?ia cotiza?iilor cu privire la care i s?a admis deducerea sau excluderea. Numai în ipoteza în care acest contribuabil ?i?a mutat re?edin?a, înainte de termenul de plat? a presta?iilor, într-un alt stat membru, Regatul Danemarcei ar putea întâmpina dificult??i în impozitarea presta?iilor pl?tite ?i astfel va fi adus? atingere coeren?ei sistemului fiscal danez în materia impozit?rii pensiilor private.

74 Rezult? c?, refuzând, ca regul? general?, s? acorde un avantaj fiscal cotiza?iilor pl?tite unei institu?ii de pensii stabilite într-un alt stat membru, reglement?rile în cauz? nu pot fi justificate prin necesitatea de a garanta coeren?a sistemului fiscal.

75 Rezult? din cele de mai sus c? reglement?rile în cauz? nu pot fi justificate nici de considerente privind eficacitatea controalelor fiscale ?i lupta împotriva evaziunii fiscale, nici prin necesitatea de a garanta coeren?a sistemului fiscal.

76 Deoarece dispozi?iile din tratat privind libera prestare a serviciilor, libera circula?ie a lucr?torilor ?i libertatea de stabilire se opun reglement?rilor în cauz?, nu este necesar a se examina separat aceste reglement?ri în lumina articolului 56 CE privind libera circula?ie a capitalurilor (a se vedea în acest sens hot?rârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C?345/05, Rec., p. I?10633, punctul 45).

77 În consecin??, trebuie s? se constate c?, prin adoptarea ?i men?inerea în vigoare a unui sistem de asigur?ri de via?? ?i de pensii care prevede c? dreptul de a deduce ?i dreptul de a exclude cotiza?iile se acord? numai pentru cotiza?iile achitate în temeiul particip?rii la planurile de pensii încheiate cu institu?ii de pensii stabilite în Danemarca, în timp ce nu se acord? nicio facilitate fiscal? de aceast? natur? pentru cotiza?iile pl?tite în temeiul planurilor de pensii încheiate cu institu?ii de pensii stabilite în alte state membre, Regatul Danemarcei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 39 CE, 43 CE ?i 49 CE.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

78 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului Danemarcei la plata cheltuielilor de judecat?, iar Regatul Danemarcei a c?zut în preten?ii, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecat?. Conform alineatului (4) primul paragraf din acela?i articol, Regatul Suediei, care a intervenit în litigiu, suport? propriile cheltuieli de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Camer?) declar? ?i hot?r??te:

1) **Prin adoptarea ?i men?inerea în vigoare a unui sistem de asigur?ri de via?? ?i de pensie care prevede c? dreptul de a deduce ?i dreptul de a exclude cotiza?iile din venitul impozabil este recunoscut numai pentru cotiza?iile pl?tite în temeiul unor contracte încheiate cu institu?ii de pensii stabilite în Danemarca, în timp ce nu se acord? nicio facilitate fiscal? de aceast? natur? pentru cotiza?iile achitate în temeiul unor contracte încheiate cu institu?ii de pensii stabilite în alte state membre, Regatul Danemarcei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 39 CE, 43 CE ?i 49 CE.**

2) **Oblig? Regatul Danemarcei la plata cheltuielilor de judecat?.**

3) **Oblig? Regatul Suediei s? suporte propriile cheltuieli de judecat?.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: daneza.