

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

8 noiembrie 2012(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 63 TFUE – Acordul privind SEE – Articolul 40 – Impozitarea dividendelor plătite fondurilor de pensii nerezidente”

În cauza C-342/10,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 7 iulie 2010,

Comisia Europeană, reprezentată de R. Lyal și de I. Koskinen, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Finlanda, reprezentată de J. Heliskoski, în calitate de agent,

pârâtă,

susținută de:

Regatul Danemarcei, reprezentat de C. Vang, în calitate de agent,

Republica Franceză, reprezentată de G. de Bergues și de N. Rouam, în calitate de agenți,

Regatul Țărilor de Jos, reprezentat de C. Wissels și de M. Noort, în calitate de agenți,

Regatul Suediei, reprezentat de A. Falk și de S. Johannesson, în calitate de agenți,

Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat de H. Walker, în calitate de agent, asistat de G. Facenna, barrister,

interveniente,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, domnul J.-C. Bonichot, doamnele C. Toader și A. Prechal (raportor) și domnul E. Jarașișnas, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 mai 2012,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 iulie 2012,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prin cererea introductiv?, Comisia European? solicit? Cur?ii s? constate c?, prin instituirea ?i prin men?inerea în vigoare a unui regim discriminatoriu de impozitare a dividendelor pl?tite fondurilor de pensii nerezidente, Republica Finlanda nu ?i-a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE ?i al articolului 40 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

2 Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 22 noiembrie 2010, a fost admis? interven?ia Regatului Danemarcei, a Republicii Franceze, a Regatului ??rilor de Jos, a Regatului Suediei ?i a Regatului Unit al Marii Britanii ?i Irlandei de Nord în sus?inerea concluziilor Republicii Finlanda.

Cadrul juridic finlandez

3 În ceea ce prive?te fondurile de pensii rezidente, rezultat de la articolul 6 a din Legea 360/1968 privind impozitarea veniturilor provenite din activit??i economice [laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), denumit? în continuare „LEV”] coroborat cu articolul 124 alineatul 2 din Legea 1535/1992 privind impozitul pe venit [tuloverolaki (1535/1992)] din 30 decembrie 1992 c? dividendele încasate de aceste fonduri de pensii sunt, în principiu, impozitate cu o cot? efectiv? de 19,5 %.

4 Articolul 7 din LEV prevede:

„Cheltuielile ?i pierderile aferente dobândirii sau men?inerii veniturilor provenite dintr-o activitate economic? sunt deductibile.”

5 Articolul 8 primul paragraf din LEV prevede:

„Reprezint? cheltuieli deductibile în sensul articolului 7 în special:

[...]

10) Transferurile legale efectuate în temeiul provizioanelor matematice de societ??ile de asigur?ri, de grupurile de asigur?ri, de casele de asigur?ri ?i de alte institu?ii de asigur?ri similare, precum ?i sumele calculate în conformitate cu parametrii tehnici ai asigur?rii ?i necesare pentru executarea obliga?iilor care rezult? din obliga?iile în materie de pensii ?i din alte obliga?ii similare ale fondurilor de pensii ?i ale altor institu?ii de pensii asimilate [...].”

6 Dividendele din surs? finlandez? primite de fondurile de pensii nerezidente sunt impozitate în conformitate cu Legea 627/1978 privind impozitarea veniturilor contribuabililor par?iali [lähdeverolaki (627/1978)].

7 În temeiul articolului 3 și al articolului 7 primul paragraf punctul 3 din legea menționată, este aplicabilă o reținere la sursă de 19,5 %, cu excepțiile întemeiate în special pe Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), dividendelor pe care un fond de pensii nerezident le încasează în Finlanda. Această cota variază între 15 % și 0 % în cazul aplicării unei convenții pentru evitarea dublei impuneri. Republica Finlanda a încheiat astfel de convenții cu toate statele membre ale Uniunii Europene și cu statele membre ale Spațiului Economic European (SEE), cu excepția Republicii Cipru și a Principatului Liechtenstein.

Procedura precontencioasă

8 Întrucât a considerat că regimul de impozitare finlandez este discriminatoriu în raport cu dividendele plătite unor fonduri de pensii nerezidente și că, în consecință, este contrar articolului 63 TFUE și articolului 40 din Acordul privind SEE, la 19 iulie 2007, Comisia a adresat Republicii Finlanda o scrisoare de punere în întârziere la care aceasta a răspuns prin scrisoarea din data de 19 septembrie 2007.

9 La 23 septembrie 2008, Comisia a adresat acestui stat membru o scrisoare de punere în întârziere suplimentară la care acesta a răspuns prin scrisoarea din 20 noiembrie 2008.

10 La 26 iunie 2009, Comisia a emis un aviz motivat la care Republica Finlanda a răspuns la 25 august 2009.

11 Întrucât nu a considerat satisfăcătoare explicațiile oferite de statul membru menționat, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la cererea de redeschidere a procedurii orale

12 Prin act depus la grefa Curții la 3 septembrie 2012, Republica Finlanda a solicitat Curții să dispună redeschiderea procedurii orale, în temeiul articolului 61 din Regulamentul de procedură al Curții. Potrivit acestui stat membru, concluziile avocatului general conțin mai multe afirmații eronate în ceea ce privește cuprinsul legislației finlandeze care face obiectul prezentei acțiuni în neîndeplinirea obligațiilor.

13 Din jurisprudența Curții rezultă că, din oficiu sau la propunerea avocatului general, aceasta poate să dispună redeschiderea procedurii orale dacă apreciază că nu este lămurit îndeajuns sau dacă este necesară soluționarea cauzei pe baza unui argument care nu a fost pus în discuție pârților (a se vedea în special Hotărârea din 16 decembrie 2008, Cartesio, C-210/06, Rep., p. I-9641, punctul 46).

14 Or, conținutul reglementării finlandeze care face obiectul prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor a fost discutat pe larg de părți în fața Curții, atât în cadrul procedurii scrise, cât și în ședință. În aceste condiții, Curtea consideră că dispune de toate elementele necesare pentru a se pronunța cu privire la acțiunea cu care a fost sesizată.

15 Pe de altă parte, nu s-a susținut că prezenta cauză trebuie soluționată pe baza unui argument care nu ar fi fost pus în discuție în fața Curții.

16 În consecință, în urma ascultării avocatului general, se impune respingerea cererii de redeschidere a procedurii orale.

Cu privire la acțiune

Cu privire la admisibilitate

17 Republica Finlanda face trimitere la Hotărârea Curții din 26 aprilie 2007, Comisia/Finlanda (C-195/04, Rep., p. I-3351), susținând că elementele esențiale de fapt și de drept pe care este întemeiată o acțiune trebuie să fie rease în mod coerent și comprehensibil chiar din textul cererii introductive. În speță, nu ar fi vorba despre aceeași situație, întrucât obiectul precis al cererii introductive nu reiese din textul său.

18 Totuși, în memoriul în apărare, statul membru menționat consideră că acțiunea are ca obiect discriminarea fiscală determinată de posibilitatea ca fondurile de pensii naționale să deducă din profitul distribuit sumele vizate la articolul 7 și la articolul 8 primul paragraf punctul 10) din LEV, respectiv obligațiile asumate în materie de pensii, însă fondurilor de pensii stabilite în alte state membre sau în țările SEE membre ale Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS) le este interzis să opereze astfel de deduceri din profitul realizat de investițiile lor din Finlanda.

19 Or, nu reiese din cererea introductivă sau din memoriile Comisiei că acțiunea ar avea un obiect diferit de cel menționat de Republica Finlanda.

20 Desigur, este adevărat că, cu titlu secundar, Comisia susține că, în cadrul reținerii la sursă, în cazul fondurilor de pensii nerezidente, impozitul se aplică la valoarea brută a dividendelor pe care le-au încasat și că nici chiar cheltuielile care, incontestabil, sunt direct legate de venitul în cauză nu sunt deductibile în Finlanda de fondurile de pensii menționate.

21 Astfel cum arată Republica Finlanda, fără să fie contestat de Comisie, obiectul acțiunii nu privește totuși nicio altă deductibilitate decât cea legată de obligațiile asumate în materie de pensii, prevăzută la articolul 7 și la articolul 8 primul paragraf punctul 10) din LEV.

22 În aceste condiții, teza Republicii Finlanda potrivit căreia obiectul litigiului nu a fost definit suficient de precis de Comisie nu poate fi primit.

23 Rezultă că acțiunea este admisibilă.

Cu privire la fond

24 Comisia recunoaște că acțiunea sa privește numai fondurile de pensii stabilite în statele membre ale Uniunii sau în statele membre ale AELS cu care Republica Finlanda a încheiat o convenție privind schimbul de informații. Aceasta arată că împrejurarea că, în fapt, Republica Finlanda scutește de impozit dividendele încasate de fondurile de pensii rezidente, deși dividendele de aceeași natură plătite fondurilor de pensii nerezidente sunt impozitate, constituie o restricție a liberei circulații a capitalurilor.

25 Comisia arată că, deși le este aplicabilă o cotă de impozitare de 19,5 % în ceea ce privește dividendele încasate, fondurile de pensii rezidente sunt, de fapt, autorizate să deducă fiscal sumele provizionate în vederea executării obligațiilor lor în materie de pensii, pe baza articolului 7 și a articolului 8 primul paragraf punctul 10) din LEV, ceea ce ar conduce, în fapt, la o scutire de impozit a dividendelor respective.

26 În schimb, în cazul dividendelor încasate de fondurile de pensii nerezidente ar fi aplicabilă o cotă de impozitare de 15 % sau mai puțin, în conformitate cu convențiile privind evitarea dublei impuneri, sau o cotă de 19,5 %, în conformitate cu legislația fiscală națională, fără ca Republica Finlanda să le acorde posibilitatea de a deduce fiscal aceste sume provizionate, deși legislația

acestui stat membru le consider? cheltuieli direct legate de venitul în cauz?.

27 Republica Finlanda ?i intervenientele contest? existen?a unei discrimin?ri în detrimentul fondurilor de pensii nerezidente, care ar constitui o înc?lcare a articolului 63 TFUE ?i a articolului 40 din Acordul privind SEE, în esen??, pentru motivul c? diferen?a dintre impozitarea dividendelor pl?tite fondurilor de pensii rezidente ?i cea aplicabil? fondurilor nerezidente se raporteaz? la situa?ii care nu sunt obiectiv comparabile.

28 În aceast? privin??, trebuie reamintit c?, astfel cum rezult? dintr-o jurispruden?? constant?, m?surile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restric?ii privind libera circula?ie a capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natur? s? descurajeze nereziden?ii s? fac? investi?ii într-un stat membru sau s? descurajeze reziden?ii statului membru respectiv s? fac? investi?ii în alte state (a se vedea în special Hot?rârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ?i Österreichische Salinen, C-436/08 ?i C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 50, ?i Hot?rârea din 6 octombrie 2011, Comisia/Portugalia, C-493/09, Rep., p. I-9247, punctul 28).

29 În ceea ce prive?te reglementarea na?ional? în cauz?, Comisia sus?ine c? posibilitatea pe care o au numai fondurile de pensii rezidente de a deduce fiscal, în temeiul articolului 7 ?i al articolului 8 primul paragraf punctul 10) din LEV, sumele provizionate în vederea execut?rii obliga?iilor lor în materie de pensii implic? luarea în considerare a unei baze de impozitare speciale în cazul acestor societ??i, ceea ce conduce la o scutire efectiv? de impozit în avantajul exclusiv al acestor fonduri de pensii rezidente. Astfel, în practic?, totalitatea veniturilor generate de fondurile de pensii men?ionate ar fi orientate în mod natural spre acest obiectiv.

30 Republica Finlanda nu contest? afirma?iile Comisiei, întemeiate, pe de alt? parte, pe exemple concrete din care reiese c? fondurile de pensii rezidente nu ob?in practic venituri impozabile. Republica Finlanda î?i manifest? îndoiala cu privire la aspectul c? aceast? situa?ie s-ar datora posibilit??ii fondurilor de pensii rezidente de a deduce fiscal, pe baza articolului 7 ?i a articolului 8 primul paragraf punctul 10) din LEV sumele provizionate în vederea execut?rii obliga?iilor lor în materie de pensii.

31 Totu?i, întrebat? în ?edin?? în leg?tur? cu acest aspect, Republica Finlanda nu a putut demonstra c? aceast? situa?ie de absen?? aproape total? a veniturilor impozabile în cazul fondurilor de pensii rezidente s-ar explica în alt mod decât prin deductibilitatea acestor provizioane. În special, nu reiese c? „toate celelalte deduceri” legate de activitatea lor, la care a f?cut referire Republica Finlanda f?r? a aduce preciz?ri suplimentare, sunt ele singure la originea acestei situa?ii.

32 De?i dividendele încasate de fondurile de pensii rezidente se dovedesc, a?adar, în practic? scutite sau aproape scutite de impozitul pe venit ca urmare a dispozi?iilor men?ionate din legisla?ia na?ional? în cauz?, dividendele primite de fondurile de pensii nerezidente sunt, în schimb, supuse unei cote de impozitare de 19,5 % în temeiul aceleia?i legisla?ii na?ionale sau de 15 % sau mai pu?in în temeiul conven?iilor de evitare a dublei impuneri încheiate de Republica Finlanda.

33 Or, un asemenea regim dezavantajos al dividendelor pl?tite fondurilor de pensii stabilite într-un alt stat membru fa?? de regimul rezervat fondurilor de pensii stabilite în Finlanda este de natur? s? descurajeze societ??ile stabilite într-un alt stat membru s? fac? investi?ii în Finlanda ?i, prin urmare, constituie o restric?ie la libera circula?ie a capitalurilor interzis?, în principiu, de articolul 63 TFUE (a se vedea Hot?rârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 28).

34 Contrar celor sugerate de Republica Francez? ?i de Regatul Unit, nu se poate considera c?

acest tratament dezavantajos este neutralizat de conven?iile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Finlanda. Astfel, în acest scop, este necesar ca aplicarea unei asemenea conven?ii s? permit? compensarea efectelor diferen?ei de tratament rezultate din legisla?ia na?ional? (Hot?rârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, Rep., p. I-9879, punctul 63 ?i jurispruden?a citat?). Or, astfel cum reiese din explica?iile furnizate în ?edin?? de Republica Finlanda cu privire la acest aspect, statul membru nu a încheiat decât trei conven?ii care prev?d o cot? de impozitare a dividendelor de 0 %, majoritatea celorlalte conven?ii prev?zând o cot? de 15 %.

35 Pentru ca o astfel de diferen?? de tratament s? fie compatibil? cu dispozi?iile Tratatului FUE privind libera circula?ie a capitalurilor, trebuie ca aceasta s? vizeze situa?ii care nu sunt în mod obiectiv comparabile sau s? fie justificat? de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în special Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 167, ?i Hot?rârea din 18 decembrie 2007, *Grønfeltt*, C-436/06, Rep., p. I-12357, punctul 16).

36 În ceea ce prive?te aspectul dac? situa?iile în cauz? sunt comparabile obiectiv, trebuie amintit c? analizarea caracterului comparabil al unei situa?ii transfrontaliere cu o situa?ie intern? trebuie s? fie realizat? ?inând cont de obiectivul urm?rit de dispozi?iile na?ionale în cauz? (a se vedea Hot?rârea din 25 februarie 2010, *X Holding*, C-337/08, Rep., p. I-1215, punctul 22, ?i Hot?rârea din 6 septembrie 2012, *Philips Electronics UK*, C-18/11, punctul 17).

37 În plus, rezult? dintr-o jurispruden?? constant? c?, în ceea ce prive?te cheltuielile cum ar fi cele profesionale legate în mod direct de o activitate din care au rezultat venituri impozabile într-un stat membru, reziden?ii ?i nereziden?ii în acesta din urm? se afl? în situa?ii comparabile, astfel încât o reglementare a statului men?ionat care refuz? nereziden?ilor, în materie de impozitare, deducerea unor astfel de cheltuieli, acordat?, în schimb, reziden?ilor, risc? s? ac?ioneze în principal în defavoarea resortisan?ilor altor state membre ?i implic?, a?adar, o discriminare indirect? bazat? pe cet??enie sau na?ionalitate (Hot?rârea din 31 martie 2011, *Schröder*, C-450/09, Rep., p. I-2497, punctul 40 ?i jurispruden?a citat?).

38 Potrivit Republicii Finlanda, sus?inut? cu privire la acest aspect de interveniente, această situa?ie nu se reg?se?te în spe?? din moment ce deducerea obliga?iilor asumate în materie de pensii, prev?zut? la articolul 7 ?i la articolul 8 primul paragraf punctul 10) din LEV, nu prive?te cheltuielile legate direct de o activitate care a generat cheltuieli impozabile în Finlanda.

39 Potrivit explica?iilor formulate de Republica Finlanda, această deducere este legat? de natura activit??ii organismelor de asigur?ri de pensii, în cadrul c?reia veniturile sunt încasate anterior dator?rii cheltuielilor. Provizionul tehnic vizat de această dispozi?ie ar corespunde valorii în capital a presta?iilor care trebuie pl?tite în cazul intervenirii evenimentului asigurat pe baza contractelor în curs, precum ?i a sumelor datorate pentru evenimentele asigurate care s-au produs deja, respectiv rezervelor constituite de organisme de asigurare pentru plata pensiilor viitoare. Potrivit acestui stat membru, provizionul tehnic este stabilit în conformitate cu normele na?ionale aplicabile. Orice majorare a acestui provizion tehnic intervenit? în cursul exerci?iului ar fi deductibil? fiscal, iar orice diminuare a acestui provizion ar fi considerat? un venit impozabil.

40 În consecin??, potrivit Republicii Finlanda, majorarea provizionului pentru pensii este o cheltuial? legat? de întreaga activitate a fondului de pensii, astfel încât nu exist? nicio leg?tur? direct?, în sensul jurispruden?ei Cur?ii, cu dividendul încasat de fondul de pensii.

41 În această privin??, este suficient s? se constate c?, în legisla?ia na?ional? în cauz? ?i, în special, la articolul 7 ?i la articolul 8 primul paragraf punctul 10) din LEV, legiuitorul na?ional asimileaz? explicit sumele provizionate în vederea execut?rii obliga?iilor în materie de pensii cu

„cheltuielile [...] aferente dobândirii sau menținerii veniturilor provenite dintr-o activitate economică”. Astfel, creează o legătură directă între aceste sume și activitatea instituțiilor de asigurări de pensii care generează venituri impozabile și chiar legiuitorul menționat le face indisociabile.

42 Astfel, această legătură directă între cheltuială și venitul impozabil decurge chiar din tehnica de asimilare aleasă de legiuitorul finlandez, dintre mai multe tehnici posibile, între care scutirea pur și simplu de impozit în scopul de a ține seama de finalitatea specifică a fondurilor de pensii, respectiv acumularea de capitaluri, prin intermediul investițiilor care produc, în special, un venit sub forma dividendelor în vederea executării obligațiilor lor viitoare în temeiul contractelor de asigurare.

43 Din moment ce acest scop specific este de natură să fie și cel al fondurilor de pensii nerezidente care desfășoară aceeași activitate, acestea din urmă se află într-o situație obiectiv comparabilă cu cea a fondurilor de pensii rezidente în ceea ce privește dividendele din surse finlandeze.

44 Pe de altă parte, nu se poate considera, contrar celor afirmate de Regatul Danemarcei, de Regatul Țărilor de Jos și de Regatul Suediei, că fondurile de pensii rezidente și nerezidente se află într-o situație diferită din simplul motiv că dividendele plătite acestora din urmă sunt supuse reținerii la sursă. Astfel, legislația națională în cauză nu se limitează să prevadă modalități diferite de încasare a impozitului în funcție de locul de rezidență al beneficiarului dividendelor de origine națională, ci prevede, în realitate, o impozitare a dividendelor respective numai în cazul fondurilor de pensii nerezidente (a se vedea prin analogie Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, punctul 43).

45 În ceea ce privește aspectul dacă legislația națională în cauză este justificată printr-un motiv imperativ de interes general, Republica Finlanda, susținută de Regatul Danemarcei, de Republica Franceză, de Regatul Țărilor de Jos și de Regatul Suediei, face trimitere la principiul teritorialității, care ar constitui un astfel de motiv imperativ și din care ar rezulta că baza de impozitare a contribuabililor nerezidenți într-un stat membru este fixată ținând seama numai de veniturile și de pierderile provenite din activitățile lor în acest stat.

46 Acest argument corespunde, în esență, celui prezentat la punctul 38 din prezenta hotărâre, potrivit căruia fondurile de pensii rezidente și nerezidente nu se află într-o situație obiectiv comparabilă, din moment ce deducerea obligațiilor asumate în materie de pensii nu privește cheltuieli legate direct de o activitate care a generat venituri impozabile în Finlanda și care era exercitată de un fond de pensii nerezident.

47 Or, din motivele precizate la punctele 41-44 din prezenta hotărâre, un astfel de argument nu poate fi primit.

48 Republica Finlanda arată de asemenea că diferența de tratament dintre fondurile de pensii rezidente și cele nerezidente este justificată prin necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal. Aceasta arată că acțiunile nu doar determină încasarea de dividende, ci pot genera și plusvaloare. În practică, un fond de pensii nerezident nu ar plăti impozit în Finlanda pentru plusvaloarea acțiunilor societăților finlandeze cotate pe bursă al căror proprietar este. Ar fi logic ca acesta să nu aibă posibilitatea de a deduce dintr-o parte a profitului produs de aceste acțiuni, respectiv din dividend, cheltuieli care se raportează la totalitatea acțiunilor.

49 Or, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilit existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în special Hotărârea din 6 septembrie

2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, punctul 47 și jurisprudența citată).

50 Totuși, astfel cum observă Comisia, faptul că a fost în discuție de Republica Finlanda cu privire la acest aspect, în ceea ce privește fondurile de pensii rezidente, plusvalorile, precum dividendele, sunt utilizate pentru majorarea rezervelor și nu sunt supuse deloc impozitului pe venit sau sunt supuse acestui impozit într-o măsură foarte limitată. În aceste condiții, Republica Finlanda nu demonstrează că avantajul fiscal acordat fondurilor de pensii rezidente este compensat printr-o încasare fiscală determinată care să justifice astfel impozitarea dividendelor plătite fondurilor de pensii nerezidente.

51 Regatul Țărilor de Jos arată de asemenea că diferența de tratament este justificată prin necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal, din moment ce posibilitatea de a deduce obligațiile asumate în materie de pensii este compensată de caracterul impozabil al încasărilor din aceste provizioane.

52 În această privință, este totuși suficient să se constate că simpla trimitere la o eventuală impozitare ulterioară a prestațiilor plătite de fondurile de pensii beneficiarilor nu implică demonstrarea corespunzătoare cerințelor legale a existenței unei legături directe, în sensul jurisprudenței citate la punctul 49 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Portugalia, citată anterior, punctul 37).

53 În ceea ce privește încălcarea de către regimul în litigiu a articolului 40 din Acordul privind SEE, invocat de Comisie, trebuie să se sublinieze că, în măsura în care prevederile acestui articol au aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice, în esență, ale articolului 63 TFUE, ansamblul considerațiilor de mai sus poate fi transpus, în circumstanțe precum cele din prezenta acțiune, *mutatis mutandis*, la articolul 40 menționat (a se vedea Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C-250/08, Rep., p. I-12341, punctul 83 și jurisprudența citată).

54 În consecință, trebuie să se constate că, prin instituirea și prin menținerea în vigoare a unui regim de impozitare discriminatoriu privind dividendele încasate de fondurile de pensii nerezidente, Republica Finlanda nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revineau în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenție este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Finlanda la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Finlanda a căzut în pretenție, se impune obligarea acesteia la plata propriilor cheltuieli de judecată, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Comisie.

56 Potrivit articolului 140 alineatul (1) din același regulament, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Prin urmare, Regatul Danemarcei, Republica Franceză, Regatul Țărilor de Jos, Regatul Suediei și Regatul Unit suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

1) Prin instituirea și prin menținerea în vigoare a unui regim de impozitare discriminatoriu privind dividendele încasate de fondurile de pensii nerezidente, Republica Finlanda nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revineau în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

2) **Republica Finlanda suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și pe cele efectuate de Comisia Europeană.**

3) **Regatul Danemarcei, Republica Franceză, Regatul Țărilor de Jos, Regatul Suediei și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături

* Limba de procedură: finlandeză.