

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 11 de diciembre de 2014 (\*)

«Incumplimiento de Estado — Artículo 56 TFUE y artículo 36 del Acuerdo EEE — Servicios ofrecidos en España por fondos de pensiones y entidades aseguradoras domiciliados en otro Estado miembro — Planes de pensiones de empleo — Obligación de designar un representante fiscal con residencia en España — Carácter restrictivo — Justificación — Eficacia de los controles fiscales y lucha contra la evasión fiscal — Proporcionalidad»

En el asunto C-678/11,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, interpuesto el 22 de diciembre de 2011,

**Comisión Europea**, representada por los Sres. F. Jimeno Fernández y W. Roels, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**Reino de España**, representado por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agente,

parte demandada,

apoyado por:

**República Francesa**, representada por los Sres. G. de Bergues, D. Colas y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda (Ponente), A. Rosas, E. Juhász y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de junio de 2014;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 En su demanda, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el

Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 56 TFUE y al artículo 36 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 aprobar y mantener las disposiciones que figuran en el artículo 46, letra c), del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE nº 298, du 13 de diciembre de 2002, p. 43361; en lo sucesivo, «Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones»), en el artículo 86 del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (BOE nº 267, de 5 de noviembre de 2004, p. 36602; en lo sucesivo, «Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados»), en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE nº 62, de 12 de marzo de 2004, p. 11176), en su versión modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE nº 286, de 30 de noviembre de 2006, p. 42087; en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes»), y en el artículo 47 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 302, de 18 de diciembre de 2003, p. 44987; en lo sucesivo, «Ley General Tributaria»), según las cuales los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, entre otras, están obligados a nombrar un representante fiscal con residencia en este Estado miembro.

### **Marco jurídico español**

2 El artículo 47 de la Ley General Tributaria dispone:

«A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria.

Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale.»

3 El artículo 46 de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones establece:

«Los fondos de pensiones domiciliados en otros Estados miembros que pretendan desarrollar en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española vendrán obligados a designar un representante, persona física con residencia habitual en España o persona jurídica en ella establecida, con las siguientes facultades:

[...]

c) Representar al fondo de pensiones a los efectos de las obligaciones tributarias que aquel deba cumplir por las actividades que realicen en territorio español. El representante deberá cumplir las obligaciones de practicar retención o ingreso a cuenta e ingresar el importe en el Tesoro en relación con los planes sujetos a la legislación española, en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como cumplimentar las obligaciones de información a la Administración tributaria establecidas por la normativa española para las entidades gestoras de fondos de pensiones.

[...]»

4 El artículo 86, apartado 1, de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados está redactado así:

«Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que pretendan operar en España en régimen de libre prestación de servicios estarán obligadas a designar un representante con residencia fiscal en España a efectos de las obligaciones tributarias a que se refiere esta ley por las actividades que realicen en territorio español.

Tal representante deberá cumplir, en nombre de la entidad aseguradora que opera en régimen de libre prestación de servicios, además de las previstas en el artículo 82 de esta ley, las siguientes obligaciones tributarias:

- a) Practicar retención o ingreso a cuenta e ingresar el importe en el Tesoro en relación con las operaciones que se realicen en España en los términos previstos en la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
- b) Informar a la Administración tributaria en relación con las operaciones que se realicen en España de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.»

5 El artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes dispone:

«Los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 de esta Ley o cuando, debido a la cuantía o características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria.

[...]»

6 El artículo 99, apartado 2, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE nº 285, de 29 de noviembre de 2006, p. 41734), establece:

«Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de

las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[...]

El representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.1 del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, que actúe en nombre de la entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios, deberá practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo [(DO L 235, p. 10)], estarán obligados a designar un representante con residencia fiscal en España para que les represent[e] a efectos de las obligaciones tributarias. Este representante deberá practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

[...]»

### **Procedimiento administrativo previo y recurso ante el Tribunal de Justicia**

7 Mediante escritos de 4 de abril y de 1 de diciembre de 2008, la Comisión emplazó al Reino de España para que pusiera remedio a la incompatibilidad con el artículo 49 CE y con el artículo 36 del Acuerdo EEE de las disposiciones de Derecho español que obligan a designar un representante fiscal con residencia en España a los fondos de pensiones domiciliados en otros Estados miembros y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en España, a las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios y a ciertas entidades y personas físicas no residentes.

8 Tras examinar las respuestas del Reino de España a sus escritos de emplazamiento, la Comisión remitió a dicho Estado miembro el 29 de enero de 2010 un dictamen motivado, en el que mantenía el análisis provisional expuesto en esos escritos y le concedía un plazo de dos meses para atenerse al contenido del dictamen.

9 Insatisfecha con la respuesta del Reino de España a ese dictamen motivado, la Comisión ha interpuesto el presente recurso. En él afirma haber restringido su objeto, al limitarse a impugnar la obligación de designar un representante fiscal con residencia en España, establecida por el Derecho español, únicamente en el supuesto de fondos de pensiones domiciliados en otros Estados miembros y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en España y en el supuesto de entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios.

10 Mediante escrito presentado el 15 de marzo de 2012, el Reino de España formuló una excepción de inadmisibilidad con arreglo al artículo 91, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, en su versión vigente en la fecha de interposición de recurso. El 2 de octubre de 2012, el Tribunal de Justicia decidió unir la excepción de inadmisibilidad al examen del fondo, en virtud del apartado 4 de ese mismo artículo.

11 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 9 de mayo de 2012 se admitió la intervención como coadyuvante en el procedimiento de la República Francesa, en apoyo de las pretensiones del Reino de España.

## Sobre el recurso

### *Sobre la admisibilidad*

#### Alegaciones de las partes

12 El Reino de España formula tres alegaciones en apoyo de la excepción de inadmisibilidad. En primer lugar sostiene que, al utilizar en las pretensiones de su demanda la expresión «entre otras», la Comisión no ha delimitado el objeto de su recurso de un modo exhaustivo y preciso. En segundo lugar, este Estado miembro considera que la Comisión ha invocado erróneamente en apoyo de su recurso dos disposiciones del Derecho español, a saber, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el artículo 47 de la Ley General Tributaria. El Reino de España sostiene que la primera de estas disposiciones no guarda relación alguna con las situaciones a las que se refiere el recurso de la Comisión y que la segunda se limita a establecer los principios y normas generales del sistema tributario español, sin mencionar los supuestos específicos en los que debe designarse un representante fiscal. En tercer lugar, el Reino de España reprocha a la Comisión no haber precisado claramente si un Estado miembro no puede imponer en ningún caso a un no residente la obligación de nombrar un representante fiscal o si puede haber excepciones a esta regla por motivos justificados.

13 La Comisión rechaza las alegaciones formuladas por el Reino de España en apoyo de su excepción de inadmisibilidad.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

14 Se desprende del artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento, en su versión vigente en la fecha de interposición de recurso, y de la jurisprudencia relativa a esa disposición que el escrito de interposición del recurso debe contener la cuestión objeto del litigio y una exposición concisa de los motivos invocados, y que esta indicación debe ser suficientemente clara y precisa para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control. De ello se desprende que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso y que las pretensiones de éste deben ser formuladas de manera inequívoca, para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* ni omita pronunciarse sobre una imputación (véase la sentencia Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartado 26 y jurisprudencia que allí se cita).

15 En el presente caso, la demanda de la Comisión cumple estos requisitos.

16 En efecto, pese al uso de la expresión «entre otras» en las pretensiones de la demanda, se deduce sin ambigüedad tanto de estas últimas como de los argumentos invocados en dicho escrito que el recurso de la Comisión se dirige contra la obligación, establecida por el Derecho español, de designar un representante fiscal con residencia en España en dos supuestos específicos, a saber, en el caso de fondos de pensiones domiciliados en otros Estados miembros que ofrezcan planes de pensiones de empleo en España y en el caso de las entidades aseguradoras domiciliadas en otros Estados miembros que operen en España en régimen de libre prestación de servicios. Por lo demás, los escritos procesales presentados por el Estado miembro demandado muestran que la demanda se formuló de un modo suficientemente claro y preciso, ya que dicho Estado ha concentrado su defensa en estos dos supuestos específicos.

17 Por lo tanto, procede desestimar la primera alegación formulada por el Reino de España en apoyo de su excepción de inadmisibilidad.

18 Además, en la medida en que el recurso sólo se refiere a esos dos supuestos específicos, no cabe reprochar a la Comisión que no haya tomado claramente postura sobre la eventual legitimidad, con arreglo al Derecho de la Unión, de la obligación de un no residente de designar un representante fiscal con residencia en España en otras circunstancias. Por lo tanto, procede rechazar igualmente la tercera alegación formulada por este Estado miembro.

19 En lo que respecta a la segunda alegación formulada por el Reino de España en su excepción de inadmisibilidad, la Comisión está en lo cierto al indicar que, dado que ha definido claramente el objeto del recurso en su demanda, la eventual falta de pertinencia de algunas de las disposiciones de Derecho nacional mencionadas por ella no lleva aparejada la inadmisibilidad del recurso. Tal afirmación resulta especialmente acertada habida cuenta de que, en la excepción de inadmisibilidad formulada por él, dicho Estado miembro reconoce la pertinencia, a efectos del recurso, de dos de las disposiciones de Derecho nacional mencionadas por la Comisión en su demanda, a saber, el artículo 46, letra c), de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y el artículo 86, apartado 1, de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados.

20 De todo ello se deduce que procede desestimar la excepción de inadmisibilidad invocada por el Reino de España.

#### *Sobre el fondo*

##### Sobre el incumplimiento del artículo 56 TFUE

##### – Alegaciones de las partes

21 La Comisión sostiene que la obligación de designar un representante fiscal con residencia en España, impuesta a los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones en este Estado miembro, así como a las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, constituye una restricción a la libre prestación de servicios. Por una parte, tal obligación impone una carga adicional a esos fondos de pensiones y entidades aseguradoras. Por otra parte, a su juicio, constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios por parte de las personas y empresas que residan en Estados miembros distintos del Reino de España y que deseen ofrecer servicios de representación fiscal a entidades o personas físicas que operen en España.

22 Ni el Reino de España ni la República Francesa, como parte coadyuvante, niegan el carácter restrictivo de las medidas controvertidas.

23 El Reino de España considera que la obligación de designar un representante fiscal con residencia en España está justificada por la necesidad de un control fiscal eficaz y por la lucha contra el fraude fiscal. Alega además que las medidas controvertidas no van más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos de interés general.

24 A este respecto, el Reino de España afirma que, tratándose de contribuyentes no residentes, la intensidad del control y el grado de efectividad de las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal son notoriamente superiores cuando existe un interlocutor inmediato, como un representante fiscal. En cambio, a su juicio, no se alcanzan eficazmente esos objetivos recurriendo a la asistencia mutua de las autoridades de los diferentes Estados miembros a

efectos de intercambio de informaciones y de cobro de créditos, como la que se contempla en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 129) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), y en la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 150, p. 28).

25 El Estado miembro demandado considera que la ineficacia del sistema establecido por esas Directivas queda demostrada por el hecho de que éstas hayan sido derogadas en el contexto de una reforma de los instrumentos de cooperación administrativa y de asistencia para el cobro de créditos. Además, dicho Estado alude, presentando datos al respecto, el escaso porcentaje de cobro de créditos obtenido, en primer lugar, tras ocho peticiones presentadas a las autoridades del Reino Unido en 2011 y, en segundo lugar, tras las peticiones presentadas a otros Estados miembros entre 2005 y 2009.

26 Según el Reino de España, como ciertas informaciones exigidas por la Administración tributaria española en forma de declaración no están necesariamente destinadas a la determinación del impuesto, o no están destinadas exclusivamente a ello, las informaciones recogidas en esas declaraciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799. Por consiguiente, a su juicio, para una aplicación eficaz de los impuestos es preciso determinar previamente la persona con la que se relacionará la Administración tributaria española en los distintos procedimientos.

27 En lo que respecta al pago del impuesto que grava las rentas obtenidas de los planes de pensiones de empleo, el Reino de España indica que, en el caso de los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España que ofrezcan planes de pensiones de empleo en España, así como en el caso de las entidades aseguradoras domiciliadas en otros Estados miembros que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, la facultad o la obligación del representante fiscal de practicar retención del importe del impuesto e ingreso a cuenta del mismo en el Tesoro, establecidas respectivamente en el artículo 46, letra c), de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en el artículo 86, apartado 1, párrafo a), de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, reflejan la obligación de practicar una retención sobre los rendimientos del trabajo, establecida en el artículo 99, apartado 2, de la Ley 35/2006. Mientras que, con arreglo a esta última disposición, las entidades gestoras de los fondos de pensiones domiciliados en España practican ellas mismas esta retención, la necesidad de que los fondos de pensiones y entidades aseguradoras domiciliadas en otros Estados miembros designen un representante fiscal con residencia en España para efectuar, entre otras tareas, dicha retención se justifica por la complejidad del cálculo del importe de la misma. Según este Estado miembro, de no existir obligación de retener en el caso de esas entidades no residentes, estas últimas disfrutarían de una ventaja financiera con respecto a las entidades domiciliadas en España, lo que conculcaría el principio de igualdad de trato y afectaría al buen funcionamiento del mercado interior.

28 El Reino de España señala por otra parte que el presente procedimiento de incumplimiento abierto en su contra le ha llevado a suprimir, mediante la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE nº 55, de 5 de marzo de 2011, p. 25033), el requisito de residencia en España del representante fiscal que establecía el artículo 86, apartado 1, de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, a pesar de que, a su juicio, ese requisito garantizaba mejor el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias.

29 En apoyo del Reino de España, la República Francesa alega que la normativa controvertida se justifica por la necesidad de garantizar una recaudación eficaz del impuesto, lo que constituye una razón imperiosa de interés general, como ha reconocido el Tribunal de Justicia. Dicha normativa resulta adecuada para alcanzar este objetivo, al hacer más simples y más rápidos el cobro y la recaudación del impuesto. Como los representantes fiscales están sometidos al control de la Administración tributaria española, esta última puede proceder a la recaudación ejecutiva del impuesto. Además, según la República Francesa, el Tribunal de Justicia ha reconocido, en sus sentencias FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) y X (C-498/10, EU:C:2012:635), que el procedimiento de retención en la fuente y el régimen de responsabilidad que le acompaña constituyen un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de una persona establecida fuera del Estado de imposición.

30 En lo que respecta al carácter proporcionado de la obligación que establece la normativa controvertida, la República Francesa considera que otras soluciones posibles no presentan menos inconvenientes que la obligación de designar un representante fiscal con residencia en España. Así, en primer lugar, obligar a los clientes residentes de los fondos de pensiones y entidades aseguradoras no residentes en España a abonar ellos mismos la retención en la fuente implicaría una carga administrativa adicional y ciertos riesgos en materia de responsabilidad, lo que haría que los servicios transfronterizos fueran menos interesantes que los servicios de los prestadores de servicios residentes.

31 En segundo lugar, la República Francesa alega que, como indican los apartados 50 y 51 de la sentencia X (EU:C:2012:635), el cobro del impuesto al prestador de servicios no residente entrañaría una considerable carga para ese prestador de servicios, que podría disuadirlo de suministrar el servicio en el Estado miembro de que se trate. A este respecto, la carga de trabajo de los empleados de dicho prestador de servicios resultaría especialmente pesada, ya que les correspondería cumplir obligaciones tributarias establecidas por la normativa de otro Estado miembro y deberían presentar para ello declaraciones fiscales en una lengua extranjera.

32 Según la República Francesa, el presente recurso se distingue del que dio lugar a la sentencia Comisión/Bélgica (C-522/04, EU:C:2007:405). En efecto, en esa sentencia, fue la presencia de tres motivos acumulativos lo que llevó al Tribunal de Justicia a considerar que la obligación de designar un representante fiscal residente en ese Estado miembro iba más allá de lo necesario para garantizar el pago del tributo anual sobre los contratos de seguro que allí se examinaba. El Tribunal de Justicia puso de relieve, en particular, que, con arreglo al Derecho belga, el asegurado está personalmente obligado al pago de ese tributo cuando el contrato de que se trata se haya suscrito con una aseguradora que no esté establecida en Bélgica. Ahora bien, a juicio de la República Francesa, en el presente recurso no concurre ese motivo, ya que la legislación española establece que sólo el representante fiscal residente está obligado al pago de los impuestos que deban abonar los fondos de pensiones no residentes y las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios.

33 La Comisión, pese a reconocer la legitimidad de los objetivos invocados por el Reino de España para justificar la obligación de designar un representante fiscal con residencia en España en los casos mencionados en su recurso, impugna los argumentos de dicho Estado miembro y de la República Francesa en el sentido de que tal obligación resulta necesaria para alcanzar esos objetivos.

– Apreciación del Tribunal de Justicia

34 Con carácter preliminar, en lo que respecta al objeto del presente recurso, tal como se formula en el apartado 16 *supra*, procede hacer constar que ha quedado acreditado que, con

arreglo a la normativa española correspondiente, los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, están obligados a nombrar un representante fiscal con residencia en España.

35 Sin embargo, como se ha indicado en el apartado 12 *supra*, el Reino de España considera que dos de las disposiciones de Derecho español invocadas por la Comisión en su demanda no son pertinentes. A este respecto, la Comisión reconoce que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se refiere a la obligación de nombrar un representante en circunstancias ajenas al objeto del presente recurso. En cuanto al artículo 47 de la Ley General Tributaria, al limitarse a alegar que constituye la norma básica que obliga a los contribuyentes no residentes en España a designar un representante con residencia en este Estado miembro, la Comisión no demuestra que la modificación o la derogación de este artículo sean necesarias para poner fin al presunto incumplimiento.

36 Dadas estas circunstancias, únicamente cabe tomar en consideración a efectos del presente recurso el artículo 46, letra c), de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y el artículo 86, apartado 1, de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, cuya pertinencia reconoce, por lo demás, el Estado miembro demandado.

37 Procede señalar que las prestaciones ofrecidas por los fondos de pensiones y entidades aseguradoras en materia de planes de pensiones de empleo son servicios en el sentido del artículo 57 TFUE. En efecto, dichos servicios comprenden prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración cuya característica esencial estriba en el hecho de que constituye la contrapartida económica de las prestaciones de que se trata (véase, por analogía, la sentencia Comisión/Bélgica, C-296/12, EU:C:2014:24, apartado 28).

38 Procede señalar también que, desde la perspectiva de un mercado único y para permitir alcanzar los objetivos de éste, el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que haga la prestación de servicios, en el sentido del artículo 57 TFUE, entre los Estados miembros más difícil que la prestación de servicios puramente interna en un Estado miembro (véase la sentencia Comisión/Bélgica, EU:C:2014:24, apartado 29 y jurisprudencia que allí se cita).

39 Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 56 TFUE se opone en particular a toda normativa de un Estado miembro que pueda prohibir u obstaculizar en mayor medida las actividades de un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Bélgica, EU:C:2007:405, apartado 38 y jurisprudencia que allí se cita).

40 En el presente asunto, el Reino de España no niega que la normativa nacional controvertida constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en principio contraria al artículo 56 TFUE.

41 En efecto, como la Comisión ha indicado con acierto, la obligación de nombrar un representante fiscal en España puede suponer costes adicionales para los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como para las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios. Por consiguiente, esto hace que la prestación de servicios por parte de tales entidades a personas residentes en España sea más difícil y menos atractiva que la prestación de servicios similares a esas mismas personas por parte de entidades domiciliadas en España, que no están sujetas a esta obligación. Además, el

hecho de que ese representante deba residir en España obstaculiza la libre prestación de servicios por parte de personas y empresas domiciliadas en Estados miembros distintos del Reino de España y que deseen proponer servicios de representación fiscal a entidades o personas físicas que operen en España.

42 Sin embargo, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE son, no obstante, admisibles a condición de que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen (véase, en particular, la sentencia *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, apartado 39 y jurisprudencia que allí se cita).

43 Corresponde a las autoridades nacionales, al adoptar una medida que supone una excepción a un principio reconocido por el Derecho de la Unión, probar, en cada caso, que se cumple dicha condición. Las justificaciones que pueda invocar un Estado miembro deben ir acompañadas de un examen de la idoneidad y de la proporcionalidad de la medida adoptada por dicho Estado, así como de datos precisos que respalden su argumentación (véase la sentencia *Comisión/Bélgica*, EU:C:2014:24, apartado 33 y jurisprudencia que allí se cita).

44 Para justificar los efectos restrictivos indicados en el apartado 41 *supra*, el Reino de España invoca la necesidad de un control fiscal eficaz y la lucha contra el fraude fiscal.

45 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que la lucha contra el fraude fiscal y la eficacia de los controles fiscales pueden invocarse para justificar restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véase la sentencia *Strojírny Prostřov y ACO Industries Tábor*, C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011, apartado 55 y jurisprudencia que allí se cita).

46 La necesidad de garantizar una recaudación eficaz del impuesto, invocada por la República Francesa en su escrito de formalización de la intervención, constituye igualmente una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios (véase la sentencia *X*, EU:C:2012:635, apartado 39).

47 En este sentido, procede señalar que las obligaciones de información, de retención y de pago al Tesoro de las cantidades adeudadas, obligaciones que los representantes fiscales contemplados en la normativa controvertida deben cumplir en nombre de los fondos de pensiones y entidades aseguradoras domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España, constituyen un medio apropiado para garantizar una recaudación eficaz del impuesto que grava las rentas abonadas por los planes de pensiones de empleo.

48 En lo que respecta a la cuestión de si dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos, el Reino de España, apoyado por la República francesa, expone una serie de argumentos basados en las obligaciones y responsabilidades que recaen sobre los representantes fiscales contemplados en dicha normativa.

49 Ahora bien, en primer lugar, en lo referente a la obtención de informaciones relativas al impuesto que se adeuda y a la recaudación del mismo, a efectos de un control fiscal eficaz y de lucha contra el fraude fiscal, procede recordar, por una parte, que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 77/799 dispone que las autoridades de los Estados miembros intercambiarán todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta, entre otros (véase, por analogía, la sentencia *Comisión/Bélgica*, EU:C:2007:405, apartado 52).

50 Por otra parte, en cuanto a la recaudación de los impuestos sobre la renta, el Tribunal de

Justicia ha declarado ya que los mecanismos de cooperación entre las autoridades de los Estados miembros que existen en el ámbito de la Unión, como los que establece la Directiva 2008/55, son suficientes para permitir que el Estado miembro de que se trate recaude en otro Estado miembro el impuesto que se le adeuda (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 68 y jurisprudencia que allí se cita).

51 No pueden acogerse las alegaciones y pruebas presentadas por el Reino de España para demostrar la ineficacia de los mecanismos establecidos por las Directivas 77/799 y 2008/55 y la consiguiente necesidad de nombrar un representante fiscal para garantizar la transmisión de informaciones y la recaudación del impuesto adeudado. Por una parte, el hecho de que esas Directivas hayan sido derogadas y sustituidas por nuevas Directivas no constituye en sí una prueba de que los mecanismos establecidos en ellas fueran ineficaces para la transmisión de informaciones y la recaudación de las cantidades adeudadas en concepto de impuestos sobre las rentas procedentes de los planes de pensiones de empleo gestionados por entidades domiciliadas en Estados miembros distintos del Reino de España. Por otra parte, es evidente que las estadísticas anexas al escrito de contestación relativas al porcentaje de cobro de créditos no se refieren a peticiones de recaudación de impuestos en este ámbito. Como la Comisión señaló en la vista, el valor probatorio de esas estadísticas resulta aún más debilitado por no existir indicación alguna de que las peticiones no satisfechas fueran presentadas válidamente o de que no fueran retiradas posteriormente. Tales estadísticas no constituyen, pues, un dato pertinente y preciso que respalde los argumentos presentados por el Reino de España en el presente asunto.

52 En segundo lugar, el Reino de España hace referencia a las obligaciones que recaen sobre los representantes fiscales, con arreglo a la normativa nacional controvertida, relativas a la transmisión de informaciones que, a su juicio, no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799, así como a la retención e ingreso a cuenta en el Tesoro del importe del impuesto pendiente de pago.

53 A este respecto, procede comenzar por indicar que, en contra de lo que este Estado miembro insinúa en sus escritos procesales, el recurso de la Comisión no se refiere a la obligación de practicar retención en cuanto tal, sino a la obligación de designar un representante fiscal a efectos de, entre otras cosas, practicar esa retención. La Comisión no solicita, pues, que se suprima el procedimiento de retención en lo referente a las rentas procedentes de planes de pensiones de empleo gestionados por entidades domiciliadas en Estados miembros distintas del Reino de España. Del mismo modo, no es pertinente para el presente procedimiento el hecho de que el Tribunal de Justicia haya estimado, en particular, en su sentencia X (EU:C:2012:635), que el procedimiento de retención en la fuente constituye un medio legítimo y adecuado para garantizar la recaudación eficaz del impuesto que se adeuda.

54 En lo referente a las obligaciones mencionadas en el apartado 52 *supra*, el Tribunal de Justicia estimó, en los apartados 53 a 55 de su sentencia Comisión/Bélgica (EU:C:2007:405), en relación con el pago de un tributo anual sobre los contratos de seguros suscritos con aseguradoras no establecidas en Bélgica, que el hecho de que el asegurado esté personalmente obligado al pago de ese tributo, con arreglo al Derecho nacional, permite deducir que ese Derecho contiene medidas adecuadas para alcanzar el objetivo de garantizar el pago de dicho tributo y que atentan en menor grado contra la libre prestación de servicios que la obligación de designar a un representante responsable que resida en Bélgica.

55 Ahora bien, aunque no se deduce de los escritos procesales presentados al Tribunal de Justicia en el presente asunto que, en España, el beneficiario residente de prestaciones de planes de pensiones de empleo gestionados por entidades no residentes esté personalmente obligado al pago del impuesto que grava esas prestaciones, sigue siendo cierto que, en contra de lo que

alega el Reino de España, apoyado por la República Francesa, los principios que se deducen de dicha sentencia son aplicables al presente recurso.

56 En efecto, el Reino de España no ha demostrado, de una forma que satisfaga los requisitos recordados en el apartado 43 *supra*, que las obligaciones de información y de retención y de ingreso a cuenta del impuesto no puedan ser cumplidas, en las circunstancias que aquí se examinan, utilizando medios menos opuestos al artículo 56 TFUE que la designación de un representante fiscal con residencia en España. En particular, el Estado miembro demandado no presenta argumentos que permitan rebatir la afirmación de la Comisión de que tales obligaciones podrían ser asumidas por los propios fondos de pensiones y entidades aseguradoras no residentes, como hacen los fondos de pensiones y las entidades aseguradoras domiciliados en España, sin que esas entidades no residentes se vieran obligadas a soportar el coste que supone la designación de un representante fiscal con residencia en España.

57 En relación con el argumento formulado a este respecto y basado en el apartado 50 de la sentencia X (EU:C:2012:635), según el cual la obligación de practicar retenciones implicaría para los fondos de pensiones y entidades aseguradoras no residentes en España una carga considerable, que podría disuadirles de prestar sus servicios en España, es cierto que no cabe excluir la posibilidad de que, en determinados casos, los costes que tales entidades deberían soportar, si asumieran ellas mismas las tareas que ahora están obligadas a encomendar a su representante fiscal, igualaran o incluso sobrepasaran el coste que supone designar a ese representante.

58 No obstante, como indica la Comisión, una normativa nacional que permita que los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, elijan entre nombrar un representante fiscal o asumir ellos mismos esas tareas, según la solución que consideren económicamente más ventajosa, atendería menos contra la libre prestación de servicios que la obligación general de designar tal representante, impuesta por la normativa nacional controvertida (véanse, por analogía, las sentencias Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartado 47, y National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartados 69 a 73).

59 Por otra parte, en lo que respecta a la justificación del requisito de residencia en España del representante fiscal de que se trata, el Reino de España se limita a señalar, por un lado, que este requisito ha sido suprimido al modificarse en 2011 el artículo 86, apartado 1, de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados y, por otro lado, que dicho requisito garantiza mejor el cumplimiento eficaz de las obligaciones fiscales mencionadas.

60 A este respecto procede recordar que la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal y como se presentaba al expirar el plazo fijado en el dictamen motivado, y que el Tribunal de Justicia no puede tomar en consideración los cambios que se hayan producido posteriormente (véase la sentencia Comisión/Bélgica, C-421/12, EU:C:2014:2064, apartado 45 y jurisprudencia que allí se cita).

61 Por lo demás, la mera afirmación de que el requisito de residencia garantiza mejor el cumplimiento eficaz de las obligaciones fiscales que pesan sobre el representante fiscal carece de pertinencia. Es cierto que el control del representante puede resultar más difícil para las autoridades tributarias cuando éste reside en otro Estado miembro. Sin embargo, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las dificultades administrativas no constituyen una razón que pueda justificar una traba a una libertad fundamental garantizada por el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Francia, C-334/02, EU:C:2004:129, apartado 29; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, apartado 54, y van Caster, EU:C:2014:2269,

apartado 56).

62 De todo ello se deduce que la normativa controvertida va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en los apartados 44 y 46 *supra*.

63 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 56 TFUE al aprobar las disposiciones que figuran en el artículo 46, letra c), de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en el artículo 86, apartado 1, de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, según las cuales los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, están obligados a nombrar un representante fiscal con residencia en este Estado miembro.

Sobre el incumplimiento del artículo 36 del Acuerdo EEE

– Alegaciones de las partes

64 El Reino de España, apoyado por la República Francesa, considera que el motivo principal invocado por la Comisión para considerar que la normativa española de que se trata es desproporcionada reside en la existencia de mecanismos de ayuda mutua en materia fiscal entre los Estados miembros, en virtud de las Directivas 77/799 y 2008/55. Dichos Estados señalan que el marco de cooperación entre los Estados miembros establecido por esas Directivas no existe en las relaciones entre los Estados miembros y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua. Al no existir tal compromiso, procede considerar, en su opinión, que la obligación de designar un representante fiscal no va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación eficaz del impuesto adeudado.

65 La Comisión reconoce que, por lo que se refiere al Espacio Económico Europeo y al no existir un tratado bilateral con la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein o el Reino de Noruega que regule la asistencia mutua en materia fiscal, la obligación de designar un representante fiscal puede justificarse, a condición de que no vaya más allá de lo necesario para garantizar la eficacia del control fiscal y a efectos de lucha contra la evasión fiscal.

– Apreciación del Tribunal de Justicia

66 Procede señalar que el artículo 36 del Acuerdo EEE es análogo al artículo 56 TFUE. Por lo tanto, la restricción a la libre prestación de servicios constatada en el apartado 40 *supra* debe considerarse, en principio, igualmente contraria a dicho artículo 36.

67 Es preciso hacer constar que, como se deduce de los apartados 49 a 61 *supra*, en lo que respecta al artículo 56 TFUE esta restricción no puede considerarse justificada por la necesidad de un control fiscal eficaz, la lucha contra el fraude fiscal o la necesidad de garantizar una recaudación eficaz del impuesto, ya que dicha restricción va más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos. Esta conclusión parte de la premisa de que a nivel de la Unión existen mecanismos de cooperación entre las autoridades de los Estados miembros que son suficientes para permitir que el Reino de España alcance tales objetivos en el caso que aquí se examina.

68 Sin embargo, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido, en particular, por las Directivas 77/799 y 2008/55 no existe en las relaciones entre aquellas autoridades y las autoridades de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (véase la sentencia Comisión/España,

EU:C:2012:439, apartado 96).

69 A este respecto, el Reino de España indica expresamente que no ha celebrado ningún acuerdo de intercambio de información con el Principado de Liechtenstein. Por su parte, la Comisión, al no haber alegado la existencia de acuerdos bilaterales que regulen la asistencia mutua en materia fiscal entre el Estado miembro demandado y los Estados partes en el Acuerdo EEE que no son miembros de la Unión, no ha acreditado la existencia de mecanismos de intercambio de información y de cooperación suficientes para permitir que el Reino de España obtenga informaciones relativas al impuesto que se adeuda y proceda a recaudarlo (véanse, por analogía, las sentencias Comisión/Portugal, EU:C:2011:273, apartado 56, y Comisión/España, EU:C:2012:439, EU:C:2012:439, apartado 98).

70 Dadas estas circunstancias, no cabe considerar acreditado que la obligación de designar un representante fiscal con residencia en España vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de la lucha contra la evasión fiscal.

71 Por consiguiente, procede desestimar el recurso de la Comisión en la medida en que solicita que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 36 del Acuerdo EEE.

### **Costas**

72 En virtud del artículo 138, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, cada parte cargará con sus propias costas. Como se han estimado parcialmente las pretensiones de la Comisión y del Reino de España, procede decidir que estas partes carguen con sus propias costas.

73 Conforme a lo dispuesto en el artículo 140, apartado 1, del mismo Reglamento, según el cual los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas, la República Francesa cargará con sus propias costas.

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

- 1) **Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 56 TFUE al aprobar las disposiciones que figuran en el artículo 46, letra c), del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en el artículo 86, apartado 1, del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, según las cuales los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, están obligados a nombrar un representante fiscal con residencia en este Estado miembro.**
- 2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**
- 3) **La Comisión Europea, el Reino de España y la República Francesa cargarán con sus propias costas.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: español.