

**Asunto C-39/23****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

26 de enero de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

24 de enero de 2023

**Partes demandantes:**

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

**Parte demandada:**

Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia)

**Objeto del procedimiento principal**

Derecho a la devolución del impuesto recaudado en Suecia sobre los dividendos distribuidos por empresas suecas a organismos de pensiones establecidos en Finlandia.

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación de la libre circulación de capitales prevista en el artículo 63 TFUE y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia con la finalidad de aclarar si la recaudación del impuesto sobre los dividendos distribuidos a organismos de pensiones finlandeses es compatible con la libre circulación de capitales. Artículo 267 TFUE.

## **Cuestiones prejudiciales**

Cuestión n.º 1: La circunstancia de que los dividendos distribuidos por sociedades residentes a organismos públicos de pensiones extranjeros estén gravados con un impuesto que se recauda en la fuente, mientras que dividendos similares no están sujetos a tributación si son recibidos por el propio Estado a través de sus Fondos generales de pensiones, ¿constituye un trato desfavorable que supone una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE?

Cuestión n.º 2: En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿qué criterios deben tenerse en cuenta al apreciar si un organismo público de pensiones extranjero se encuentra en una situación objetivamente comparable a la situación del propio Estado y de sus Fondos generales de pensiones?

Cuestión n.º 3: ¿Puede considerarse que una eventual restricción está justificada por razones imperiosas de interés general?

## **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Artículos 63 TFUE a 66 TFUE

Sentencia en el asunto C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, apartados 44, 47, 48 y 63

## **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Kupongskattelagen (1970:624) [Ley (1970:624) del Impuesto sobre los Dividendos]: Artículos 1, 4, 5 y 27

Inkomstskattelagen (1999:1229) [Ley (1999:1229) del Impuesto sobre la Renta]: capítulo 6, artículos 3, 4, 7 y 9, primer párrafo; capítulo 7, artículo 2, primer párrafo; capítulo 2, artículo 2, primer párrafo

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996:1512) [Ley (1996:1512) relativa al Convenio de Doble Imposición entre los Países Nórdicos (Convenio de Doble Imposición Nórdico): artículos 10.3 y 25

## **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 El seguro de pensiones de jubilación es un régimen legal obligatorio en Finlandia. El sistema de pensiones de jubilación finlandés se basa en el pago de cotizaciones por el empresario a favor del trabajador a un organismo de pensiones. El asunto pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional se refiere a tres organismos de pensiones de dicho sistema: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond y Kyrkans

Centralfond, que gestionan o han gestionado recursos en el marco del seguro del régimen legal de pensiones de jubilación.

- 2 El KEVA es responsable de las pensiones de jubilación de los empleados del sector municipal y también realiza determinadas tareas administrativas, entre otras el pago de las pensiones y la recaudación de las cotizaciones para las pensiones. El KEVA es una persona jurídica de Derecho público.
- 3 El Landskapet Ålands pensionsfond es responsable de las pensiones de jubilación de los empleados de la Administración de la Provincia de Åland, pero no efectúa pagos. Este Fondo no es una persona jurídica independiente, sino que forma parte de la Administración de la Provincia de Åland. Los activos del Fondo se mantienen separados del presupuesto de la Provincia.
- 4 El Kyrkans Centralfond fue, hasta el 1 de enero de 2016, un organismo de pensiones para los empleados de la Iglesia Evangélica Luterana de Finlandia. Este Fondo también ha gestionado el capital de esta Iglesia para otros fines, como, por ejemplo, la ayuda económica a las parroquias. Dicho Fondo no es una persona jurídica independiente, sino que forma parte de la Iglesia Evangélica Luterana.
- 5 En cuanto a la fiscalidad, el KEVA está exento de impuestos en Finlandia. En la práctica, el Kyrkans Centralfond está exento del impuesto sobre la renta en Finlandia. El Landskapet Ålands pensionsfond está parcialmente exento de impuestos en Finlandia y no está sujeto al pago del impuesto sobre los dividendos distribuidos por sociedades anónimas.
- 6 Los Fondos de pensiones generales suecos (Fondos PG) tienen como función principal gestionar el capital perteneciente al sistema de pensiones de jubilación basadas en los ingresos, que forma parte del sistema general de pensiones de jubilación sueco. Este, a su vez, forma parte del sistema público y obligatorio de seguridad social. En su condición de autoridades públicas, los Fondos PG forman parte del Estado. Por tanto, no están sujetos a impuestos.
- 7 Los tres organismos de pensiones finlandeses recibieron dividendos de empresas suecas en el período 2003-2016. Estos dividendos fueron gravados en la fuente con el impuesto sueco sobre los dividendos. Puesto que dichos organismos de pensiones no tributaron en Finlandia por los dividendos obtenidos, no pudieron deducir en Finlandia, con arreglo al Convenio de Doble Imposición Nórdico, el impuesto recaudado en Suecia.
- 8 Los mencionados organismos de pensiones solicitaron al Skatteverket (Administración Tributaria) la devolución del impuesto sobre los dividendos recaudado más intereses. En apoyo de sus solicitudes, estos organismos alegaban que la recaudación del impuesto sobre los dividendos es contraria a la libre circulación de capitales establecida en el Tratado FUE, ya que dichos organismos son comparables a los Fondos PG, que están exentos del impuesto sobre la renta.

- 9 La Administración Tributaria rechazó las solicitudes por considerar que la situación de los organismos de pensiones de que se trata no es objetivamente comparable a la de los Fondos PG suecos. Esos organismos recurrieron la resolución ante el Förvaltningsrätten i Falun (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Falun). Posteriormente recurrieron la sentencia del tribunal de primera instancia ante el Kammarrätten i Sundsvall (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Sundsvall). Por último, recurrieron la sentencia del tribunal de apelación ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 10 Los organismos de pensiones alegan que la recaudación en Suecia del impuesto sobre los dividendos procedentes de Suecia y distribuidos a organismos públicos de pensiones finlandeses es contraria a la libre circulación de capitales establecida en el artículo 63 TFUE. Consideran que los organismos públicos de pensiones finlandeses deben equipararse a los Fondos PG suecos. Dado que los organismos de pensiones finlandeses están exentos del impuesto sobre la renta finlandés, no pueden deducir en Finlandia el impuesto sobre los dividendos sueco. De este modo se discrimina a los organismos públicos de pensiones finlandeses en relación con los Fondos PG suecos, lo que constituye una restricción a la libre circulación de capitales establecida en el Tratado FUE. En su opinión, esta restricción no está justificada.
- 11 Los organismos públicos de pensiones finlandeses estiman que deben recibir el mismo trato que los Fondos PG suecos. Los sistemas de pensiones sueco y finlandés tienen el mismo tipo de configuración y estructura jurídica, se financian del mismo modo y tienen la misma función y finalidad social. Además, los organismos del sistema de pensiones funcionan casi exactamente igual. Del mismo modo que los Fondos PG suecos forman parte del Estado sueco, el Landskapet Ålands Pensionsfond y el Kyrkans Centralfond forman parte del Landskapet Åland (Administración de la Provincia de Åland) y de la Evangelisk-lutherska kyrkan (Iglesia Evangélica Luterana). El KEVA es una persona jurídica independiente, pero ello no impide equipararla a los Fondos PG, ya que la comparación entre ambas debe realizarse en su conjunto, es decir, sobre la base de las funciones y los fines de los organismos y de la actividad que desarrollan.
- 12 La Administración Tributaria alega que los organismos de pensiones finlandeses y los Fondos PG suecos no se encuentran en situaciones objetivamente comparables. Los Fondos PG no son personas jurídicas independientes, sino que cada una de estas autoridades forma parte del Estado como persona jurídica. Por lo tanto, estas autoridades estatales no son sujetos jurídicos independientes, sino que forman parte del sujeto jurídico que es el Estado. Incluso si se estimara que los organismos de pensiones finlandeses y los Fondos PG desarrollan su actividad en condiciones similares en cuanto a organización, funciones y fines, no cabría

considerar, de todas formas, que se encuentran en situaciones objetivamente comparables teniendo en cuenta la actividad del Estado y la finalidad de que el Estado esté exento de impuestos.

- 13 La razón de que el Estado esté exento de impuestos es que una tributación no aportaría recursos a la Hacienda Pública, pero exigiría una amplia gestión. Así pues, la finalidad de la exención fiscal es muy distinta de la de evitar o paliar la doble tributación económica.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 14 La Comisión ha incoado un procedimiento de incumplimiento contra Suecia y, en un dictamen motivado de 2 de diciembre de 2021, ha alegado que el hecho de que los dividendos distribuidos a los Fondos PG no estén gravados en Suecia, mientras que sí se recauda el impuesto sobre los dividendos distribuidos a organismos públicos de pensiones comparables establecidos en otros Estados miembros, infringe el artículo 63 TFUE.
- 15 El Tribunal de Justicia declaró en el asunto C-252/14 que una diferencia de trato de los dividendos distribuidos a Fondos de pensiones residentes y no residentes que implique que estos últimos tributen más constituye una restricción a la libre circulación de capitales que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE. En ese asunto, el Tribunal de Justicia consideró que la situación de los Fondos de pensiones extranjeros no era comparable a la de los Fondos de pensiones residentes.
- 16 Sin embargo, en dicho asunto se trataba de sujetos de Derecho privado. Puesto que en el presente asunto se trata de sujetos de Derecho público, la sentencia dictada en el asunto C-252/14 no proporciona ninguna orientación directa.
- 17 Tampoco existe ninguna otra sentencia del Tribunal de Justicia que aclare si el artículo 63 TFUE se opone a que los dividendos distribuidos por una sociedad residente a un organismo público de pensiones extranjero estén sujetos a una tributación en la fuente cuando una distribución de dividendos análoga no está gravada si se realiza a favor del propio Estado a través de sus fondos generales de pensiones.
- 18 Las subcuestiones que deben examinarse son si la aplicación de las normas suecas implica un trato desfavorable a los organismos de pensiones extranjeros; si, en ese caso, existen situaciones que son objetivamente comparables, y, en caso de que así suceda, si la diferencia de trato está justificada por razones imperiosas de interés general.
- 19 Existen distintas formas de abordar estas cuestiones, como se desprende de las posiciones de las partes y de la correspondencia mantenida entre la Comisión y el Gobierno sueco. En cuanto a la cuestión de si existe un trato desfavorable, el Gobierno sueco alega, por ejemplo, que la decisión del Estado de no someterse a

sí mismo a tributación es simplemente un instrumento para evitar que los recursos estatales para la financiación del sistema de seguridad social sueco giren en círculo. Esto no supone una ventaja económica real para el Estado, ya que podría haberse logrado el mismo resultado mediante otro instrumento, por ejemplo, la asignación de recursos estatales. Según el Gobierno sueco, un planteamiento diferente significaría en la práctica que cabría cuestionar cualquier tributación impuesta por otros Estados miembros invocando la libre circulación de capitales, lo que, en opinión de ese Gobierno, va mucho más allá del artículo 63 TFUE.

- 20 La Comisión considera, por lo que se refiere al objetivo de reducir la necesidad de asignar a las autoridades estatales los impuestos que estarían obligados a pagar si no estuvieran exentas, que se trata de situaciones objetivamente comparables y estima que los organismos que están regulados de forma similar y tienen la misma misión en otros Estados miembros se encuentran en una situación objetivamente comparable a la de los Fondos PG.
- 21 Por otra parte, puede argumentarse, como hace el Gobierno sueco, que no existe una obligación común en virtud del Derecho de la Unión de que los Estados miembros contribuyan a la financiación de los sistemas de seguridad social de los demás. No existe ninguna situación en la que un organismo público de pensiones extranjero pueda desempeñar *de facto* la misma función que los Fondos PG en el sistema de seguridad social sueco. Por consiguiente, un organismo público de pensiones extranjero nunca puede encontrarse en una situación objetivamente comparable a la del Estado sueco y sus Fondos PG.
- 22 Además, si no se acepta el planteamiento del Gobierno sueco, se suscita la cuestión de qué cabría exigir para que las situaciones fueran comparables. En este contexto, la Comisión señala que los organismos públicos de pensiones de otros Estados miembros reciben un trato menos favorable, independientemente de sus actividades y objetivos o de la forma en que estén regulados, organizados y financiados. Esta afirmación puede interpretarse en el sentido de que la Comisión considera que, para apreciar si las situaciones son comparables, deben tomarse en consideración circunstancias de este tipo. El Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) solicita orientación sobre qué criterios son determinantes para realizar esta apreciación.
- 23 También se plantea la cuestión de si la comparación debe realizarse con el Estado sueco como tal o solamente con los propios Fondos PG. Por ejemplo, ¿es relevante para la apreciación del caso concreto que los organismos de pensiones finlandeses ejerzan también funciones distintas de las ejercidas por los Fondos PG suecos? Los Fondos PG no se encargan de recaudar las cotizaciones para las pensiones ni de abonar las pensiones, sino que su función consiste únicamente en gestionar los recursos del sistema de pensiones de jubilación basadas en los ingresos. No obstante, estas otras funciones las llevan a cabo otras autoridades del Estado sueco que tampoco están sujetas a impuestos.

- 24 En cuanto a la cuestión de si un eventual trato desfavorable está justificado por razones imperiosas de interés general, cabe señalar, como hace la Comisión, que el Tribunal de Justicia ha rechazado sistemáticamente la posibilidad de que la pérdida de ingresos o las dificultades administrativas constituyan razones válidas para una restricción de la libertad de circulación. Por su parte, el Gobierno sueco considera que la diferencia de trato está justificada por la necesidad de salvaguardar el objetivo de la política social sueca y su financiación.

DOCUMENTO DE TRABAJO