Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 28 de janeiro de 2016[1]

Processo C-122/15

C

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia)]

«Direito fiscal — Legislação nacional em matéria de impostos sobre os rendimentos — Artigo 21.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais — Diretiva 2000/78/CE — Discriminação em razão da idade — Imposto adicional sobre rendimentos de uma pensão de velhice»

I – Introdução

1. O presente processo abre possivelmente um novo capítulo na influência do direito da União no direito dos Estados-Membros em matéria de impostos sobre os rendimentos. A pedido do Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), impõe-se responder à questão essencial de saber se a proibição, consagrada no direito da União, de discriminação em razão da idade, também produz efeitos na legislação nacional em matéria de impostos sobre os rendimentos.

2. Efetivamente, essa proibição foi invocada por um contribuinte finlandês, sujeito a um imposto adicional que, na Finlândia, recai exclusivamente sobre rendimentos de pensões de velhice. Aplica-se, neste caso, a proibição de discriminação em razão da idade, consagrada no direito da União e regulada pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e por uma diretiva, e, em caso afirmativo, impede esta que um Estado-Membro sujeite os rendimentos de pensões a uma tributação mais elevada?

3. Atualmente encontra-se pendente no Tribunal de Justiça um outro processo que incide sobre a questão da aplicabilidade à legislação nacional em matéria de impostos sobre os rendimentos da proibição, consagrada no direito da União, da discriminação em razão da idade.[2]. Apesar de esse processo neerlandês ter por objeto um regime jurídico completamente distinto em matéria de impostos sobre os rendimentos, a sua existência realça, ainda assim, a importância que pode assumir a orientação que o Tribunal de Justiça vier a seguir no presente processo.

1 — Língua original: alemão.

2 — Processo de Lange (C-548/15).

II – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

4. O artigo 21.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 7 de dezembro de 2000, com as adaptações que lhe foram introduzidas em 12 de dezembro de 2007, em Estrasburgo [3] (a seguir «Carta»), tem o seguinte teor:

«É proibida a discriminação em razão, designadamente, […] da idade […]»

5. O artigo 51.º, n.º 1, da Carta estatui o seguinte, acerca do seu «[â]mbito de aplicação»:

«As disposições da presente Carta têm por destinatários […] os Estados-Membros, apenas quando apliquem o direito da União […]»

6. O artigo 13.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, na redação que lhe foi dada pelo Tratado de Amesterdão [4] (a seguir «CE»), atual artigo 19.º TFUE [5], conferia ao Conselho os seguintes poderes:

«Sem prejuízo das demais disposições do presente Tratado e dentro dos limites das competências que este confere à Comunidade, o Conselho, […] pode tomar as medidas necessárias para combater a discriminação em razão […] idade […]»

7. A Diretiva 2000/78/CE do Conselho, de 27 de novembro de 2000, que estabelece um quadro geral de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional [6] **(a seguir «Diretiva 2000/78»), foi adotada com base no artigo 13.º CE**.

8. O artigo 3.º da Diretiva 2000/78 dispõe o seguinte, acerca do seu «[â]mbito de aplicação»:

«1. Dentro dos limites das competências atribuídas à Comunidade, a presente diretiva é aplicável a todas as pessoas, tanto no setor público como no privado, incluindo os organismos públicos, no que diz respeito:

[…]

c) Às condições de emprego e de trabalho, incluindo o despedimento e a remuneração;

[…]

2. […]

3. A presente diretiva não é aplicável aos pagamentos de qualquer espécie efetuados pelos regimes públicos ou equiparados, incluindo os regimes públicos de segurança social ou proteção social.

[…]»

3 — JO 2012, C 326, p. 391.

4 — JO 1997, C 340, p. 173.

5 — Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2012, C 326, p. 47).

6 — JO L 303, p. 16.

9. O artigo 16.º da Diretiva 2000/78 estatui:

«Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para assegurar que:

a) Sejam suprimidas as disposições legislativas, regulamentares e administrativas contrárias ao princípio da igualdade de tratamento;

[…]»

10. O artigo 2.º da Diretiva 2000/78 contém as seguintes definições:

«1. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por "princípio da igualdade de tratamento" a ausência de qualquer discriminação, direta ou indireta, por qualquer dos motivos referidos no artigo 1.º

2. Para efeitos do n.º 1:

a) Considera-se que existe discriminação direta sempre que, por qualquer dos motivos referidos no artigo 1.º, uma pessoa seja objeto de um tratamento menos favorável do que aquele que é, tenha sido ou possa vir a ser dado a outra pessoa em situação comparável;

b) Considera-se que existe discriminação indireta sempre que uma disposição, critério ou prática aparentemente neutra seja suscetível de colocar numa situação de desvantagem pessoas com uma determinada religião ou convicções, com uma determinada deficiência, pessoas de uma determinada classe etária ou pessoas com uma determinada orientação sexual, comparativamente com outras pessoas, a não ser que:

   i) essa disposição, critério ou prática sejam objetivamente justificados por um objetivo legítimo e que os meios utilizados para o alcançar sejam adequados e necessários, ou que,

   ii) […]

[…]»

11. O artigo 1.º da Diretiva 2000/78, ao qual se refere o artigo 2.º, n.º 1, tem o seguinte teor:

«A presente diretiva tem por objeto estabelecer um quadro geral para lutar contra a discriminação em razão da […] idade […], no que se refere ao emprego e à atividade profissional, com vista a pôr em prática nos Estados-Membros o princípio da igualdade de tratamento».

12. O artigo 6.º da Diretiva 2000/78, sob a epígrafe «Justificação das diferenças de tratamento com base na idade», estatui o seguinte:

«1. Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 2.º, os Estados-Membros podem prever que as diferenças de tratamento com base na idade não constituam discriminação se forem objetiva e razoavelmente justificadas, no quadro do direito nacional, por um objetivo legítimo, incluindo objetivos legítimos de política de emprego, do mercado de trabalho e de formação profissional, e desde que os meios para realizar esse objetivo sejam apropriados e necessários.

[…]»

B – *Direito nacional*

13. Na Finlândia é cobrado um imposto sobre os rendimentos, nos termos da Tuloverolaki; na versão que lhe foi dada pela Laki tuloverolain muuttamisesta (785/2012), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2013 (a seguir «Lei 785/2012»), passou a prever-se, no § 124, n.os 1 e 4, um imposto adicional sobre rendimentos de pensões de velhice.

14. O imposto adicional corresponde a 6%, quando os rendimentos de pensões ultrapassam o montante de 45 000 euros, após dedução do limite isento. Este imposto deve ser pago complementarmente ao imposto sobre os rendimentos que é calculado, em relação a esses mesmos rendimentos, com base na taxa de imposto progressiva de aplicação geral.

III – Processo principal

15. O processo principal tem por objeto a liquidação do imposto sobre os rendimentos a pagar por C (a seguir «sujeito passivo») relativamente ao ano fiscal de 2013.

16. O sujeito passivo tem nacionalidade finlandesa e reside na Finlândia. No ano de 2013 auferiu rendimentos de pensões de velhice no total de aproximadamente 460 000 euros, pagas por uma sociedade finlandesa. O montante da pensão foi calculado com base nos rendimentos auferidos durante os seus últimos dez anos de atividade. Durante este período de tempo, o sujeito passivo trabalhou para uma sociedade sueca, tanto na Suécia como na Finlândia. A pensão do sujeito passivo foi financiada, em parte, por uma caixa de pensões da sua entidade patronal.

17. A Administração Tributária finlandesa aplicou aos rendimentos de pensões auferidos pelo sujeito passivo um imposto adicional de 6%, nos termos do § 124, n.os 1 e 4, da Lei 785/2012. O sujeito passivo impugnou este ato, por considerar que este imposto adicional constitui uma discriminação em razão da idade proibida.

IV – Tramitação processual junto do Tribunal de Justiça

18. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), entretanto chamado a decidir o caso, considera que a interpretação do direito da União é essencial para a boa decisão da causa, e submeteu ao Tribunal de Justiça, por decisão de 10 de março de 2015, nos termos do artigo 267.º TFUE, as seguintes questões:

1) Deve o artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2000/78 ser interpretado no sentido de que um regime nacional, como o disposto no § 124, n.os 1 e 4, da Lei 785/2012, relativo ao imposto adicional sobre rendimentos de pensões, é abrangido pelo campo de aplicação do direito da União e, consequentemente, é aplicável a proibição de discriminação em razão da idade, no sentido do artigo 21.º, n.º 1, da Carta?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: devem os artigos 2.°, n.os 1 e 2, alíneas a) ou b), da Diretiva 2000/78 e o artigo 21.º, n.º 1, da Carta ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime nacional, como o previsto no § 124, n.os 1 e 4, da Lei 785/2012, relativo ao imposto adicional sobre rendimentos de pensões, nos termos do qual, em determinadas situações, é cobrado, sobre os rendimentos de pensões de uma pessoa singular cuja remuneração está, pelo menos indiretamente, relacionada com a idade da pessoa em questão, um imposto sobre os rendimentos mais elevado do que o que seria cobrado sobre rendimentos de trabalho de igual montante?

3) No caso de as referidas disposições da Diretiva 2000/78 e da Carta se oporem a um regime nacional como o imposto adicional sobre rendimentos de pensões, resta averiguar, no caso em apreço, se o artigo 6.º, n.º 1, da referida diretiva deve ser interpretado no sentido de que um regime nacional como o que estabelece o imposto adicional sobre rendimentos de pensões pode ser considerado quer como objetivo e adequado, na aceção desta disposição, quer justificado por um objetivo legítimo, designadamente, como objetivo legítimo das políticas de emprego, de mercado de trabalho e de formação profissional, uma vez que o imposto adicional sobre rendimentos de pensões, como resulta dos trabalhos preparatórios da Lei 785/2012, visa cobrar impostos às pessoas com capacidade contributiva elevada e reduzir a diferença entre a carga fiscal dos rendimentos de pensões e dos rendimentos de trabalho e incentivar as pessoas mais velhas a continuarem ativas no mercado de trabalho?

19. Apresentaram observações escritas acerca destas questões, no processo que corre termos junto do Tribunal de Justiça, o sujeito passivo, a Irlanda, a República Portuguesa, a República da Finlândia, o Reino da Suécia e a Comissão Europeia. Participaram na audiência realizada a 10 de dezembro de 2015 o sujeito passivo, a República da Finlândia, o Reino da Suécia e a Comissão.

V – Apreciação jurídica

20. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende apurar, em substância, se a Diretiva 2000/78 e o artigo 21.º, n.º 1, da Carta são aplicáveis ao processo principal.

21. É minha convicção que esta pergunta deve ser respondida em sentido negativo. Um regime jurídico nacional, que fixa a taxa de tributação dos rendimentos de pensões de velhice, não está abrangido pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78 (a este propósito, *infra*, alínea A) nem pelo âmbito de aplicação da Carta (a este propósito, *infra*, alínea B). Por conseguinte, ficam prejudicadas as respostas à segunda e à terceira questões prejudiciais.

A – *Quanto ao âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78*

22. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a Diretiva 2000/78 concretiza a proibição, consagrada no direito da União, da discriminação em razão da idade[7], tal como resulta da Carta e dos princípios gerais[8], que são parte do direito da União, nos termos do artigo 6.º, n.º 3, do TUE[9]. Por conseguinte, no âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78, os Estados-Membros têm de dar cumprimento às respetivas exigências[10].

23. O âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78 é determinado pelo seu artigo 3.º° No presente caso, coloca-se a questão de saber se a tributação de rendimentos de uma pensão de velhice, que está relacionada com um emprego anteriormente exercido, se encontra abrangida pelo n.º 1, alínea c), da referida disposição, que estatui que a diretiva é aplicável a todas as pessoas «no que diz respeito […] [à]s condições de emprego e de trabalho, incluindo […] a remuneração».

24. Colocam-se assim duas questões: em primeiro lugar, a de saber se a pensão que o sujeito passivo aufere no presente processo constitui uma «remuneração», e, em segundo lugar, a de saber se a *tributação* dessa pensão deve ser considerada uma regulamentação da remuneração, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2000/78.

7 — V., entre outros, acórdãos Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, n.º 21); Prigge e o. (C-447/09, EU:C:2011:573, n.º 38); Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, n.ºs 22 e 23); e O (C-432/14, EU:C:2015:643, n.º 21).

8 — V., neste sentido, acórdão Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, n.ºs 74 e 75).

9 — Tratado da União Europeia (JO 2012, C 326, p. 13).

10 — V. acórdãos Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, n.º 23), e Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, n.º 16).

1. A pensão de velhice como remuneração

25. Segundo jurisprudência constante, o conceito de remuneração, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2000/78, é definido tomando em conta o seu considerando 13 e à luz, ainda, do artigo 157.º TFUE (antes artigo 141.º CE), que consagra o princípio da igualdade de remuneração entre trabalhadores masculinos e femininos. Desta forma, tem-se igualmente em consideração a limitação a que se reporta o artigo 3.º, n.º 3, segundo o qual a Diretiva 2000/78 não é aplicável aos pagamentos efetuados pelos regimes públicos [11].

26. O artigo 157.º, n.º 2, primeiro parágrafo, TFUE define «remuneração», nomeadamente, como «[…] quaisquer outras regalias pagas, direta ou indiretamente, […] pela entidade patronal ao trabalhador em razão do emprego deste último». O Tribunal de Justiça precisou esta definição no sentido de incluir todas as regalias, atuais ou futuras, desde que sejam pagas, ainda que indiretamente, pela entidade patronal ao trabalhador, em razão do emprego deste último [12]. Portanto, as prestações pagas após a cessação da relação de emprego também podem encontrar-se abrangidas [13].

27. Se, de facto, a entidade patronal - como se afigura suceder no caso em apreço - paga prestações a partir de uma caixa de pensões da própria empresa, então estão preenchidas as referidas condições. Também decorre do artigo 6.º, n.º 2, da Diretiva 2000/78 que o recebimento de pensões de regimes profissionais de segurança social se insere no âmbito de aplicação da diretiva.

28. Em face das informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio não é possível apurar, em termos inequívocos, em que medida as demais componentes da pensão de velhice do sujeito passivo se subsumem no conceito de remuneração, na aceção do artigo 157.º, n.º 2, primeiro parágrafo, TFUE. Portanto, poderá eventualmente ser ainda necessário que o próprio órgão jurisdicional responda a esta questão.

29. Em todo o caso, há que reter, com vista à análise em curso da questão prejudicial, que a pensão de velhice auferida pelo sujeito passivo constitui, pelo menos em parte, uma remuneração na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2000/78.

2. Tributação da remuneração

30. Seguidamente, coloca-se a questão - decisiva - de saber se a *tributação* desta remuneração está, atento o teor do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78.

a) Redação

31. A redação da disposição tem, pelo menos em língua alemã, um sentido amplo. Nos termos o artigo 16.º, alínea a), em conjugação com o artigo 3.º, n.º 1, alínea c), os Estados-Membros estão obrigados a assegurar que sejam suprimidas todas as disposições discriminatórias «no que diz respeito», nomeadamente, à remuneração [14]. Uma disposição de direito nacional que tributa essa remuneração diz inequivocamente respeito à remuneração.

11 — V., entre outros, acórdãos Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, n.ºs 40 e 41); HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, n.º 25); e Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, n.º 20).

12 — V., a título de mero exemplo, acórdãos HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, n.º 26); Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, n.º 26); e Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, n.º 21).

13 — V., a título de mero exemplo, acórdãos Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, n.º 12), e Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, n.º 44).

14 — A versão francesa do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2000/78 tem uma redação ligeiramente menos ampla [*NT*: em relação à versão alemã; a versão francesa equipara-se à portuguesa], uma vez que nela se alude às *condições* da remuneração («les conditions […] de rémunération»); mas também esta expressão permite que nela se subsuma ainda a tributação da remuneração].

b) Comparação com outras proibições de discriminação

32. Acresce que o Tribunal de Justiça, a propósito de outras disposições de direito da União que preveem proibições de discriminação no que diz respeito às condições de trabalho, admitiu um alargamento do seu âmbito de aplicação de modo a tributar também a remuneração.

33. Assim, por exemplo, no quadro da livre circulação dos trabalhadores, o artigo 45.º, n.º 2, TFUE determina a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito, nomeadamente, à remuneração. O Tribunal de Justiça tem entendido, em jurisprudência constante, que o princípio da igualdade de tratamento em matéria de remuneração seria desprovido de efeito se pudesse ser violado por disposições nacionais discriminatórias em matéria de imposto sobre os rendimentos [15]. Este alargamento da proibição de discriminação no âmbito da livre circulação de trabalhadores encontra apoio explícito no artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento (UE) n.º 492/2011 [16], sendo que, segundo a jurisprudência, parece resultar também diretamente da interpretação do conceito de «remuneração», na aceção do artigo 45.º, n.º 2, TFUE [17].

34. Também no quadro da proibição da discriminação em razão do sexo, o Tribunal de Justiça optou por uma interpretação segundo a qual as condições de trabalho abrangem a tributação da atividade. Deste modo, decidiu, a propósito do artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 76/207/CEE [18], que as condições de trabalho, que incluem as condições de despedimento, no quadro das quais compete aos Estados-Membros assegurar o cumprimento da proibição de discriminação em razão do sexo, abrangem também um regime de tributação adotado por um Estado-Membro, que concede benefícios fiscais diferentes em caso de acordo para a cessação voluntária da relação de trabalho [19].

c) Sentido e finalidade

35. O alargamento do âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78, de forma a abranger também a tributação da remuneração, serve igualmente os objetivos prosseguidos pela referida diretiva.

36. A diretiva não concebe a proibição de várias discriminações apenas como um valor em si mesmo [20], que constitui um elemento importante para garantir a igualdade de oportunidades para todos, a plena participação dos cidadãos na vida económica, cultural e social, bem como o seu desenvolvimento pessoal [21]. As regras de não discriminação previstas a na Diretiva 2000/78 têm ainda em vista obstar a que fiquem comprometidos certos objetivos da União, nomeadamente a promoção de um elevado nível de emprego e de proteção social, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão económica e social, a solidariedade e a livre circulação das pessoas [22].

15 — V., entre outros, acórdãos Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, n.º 12); Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, n.º 23); e Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, n.º 20).

16 — **Regulamento (UE) n.º 492/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de abril de 2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União (codificado) (JO L 141, p. 1); vigorou anteriormente o Regulamento (CEE) n.º 1612/68 do Conselho, de 15 de outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade (JO L 257, p. 2).**

17 — V., a título de exemplo, acórdão Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, n.º 22), que já não faz referência ao Regulamento (UE) n.º 492/2011.

18 — Diretiva 76/207/CEE do Conselho, de 9 de fevereiro de 1976, relativa à concretização do princípio da igualdade de tratamento entre homens e mulheres no que se refere ao acesso ao emprego, à formação e promoção profissionais e às condições de trabalho (JO L 39, p. 40; EE 05 F2 p. 70); entretanto aplica-se, neste domínio, a **Diretiva 2006/54/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de julho de 2006, relativa à aplicação do princípio da igualdade de oportunidades e igualdade de tratamento entre homens e mulheres em domínios ligados ao emprego e à atividade profissional (reformulação) (JO L 204, p. 23)**.

19 — Acórdão Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, n.ºs 25 a 29).

20 — V. considerando 5 da Diretiva 2000/78.

21 — V. considerando 9 da Diretiva 2000/78.

22 — V. considerando 11 da Diretiva 2000/78.

37. Todos estes objetivos podem ficar comprometidos em virtude de uma tributação discriminatória da remuneração. Pois, em última instância, o montante da remuneração do trabalhador que acaba por permanecer à sua disposição depende, muito decisivamente, da tributação a que essa remuneração está sujeita.

d) Limitação em função das competências atribuídas à Comunidade

38. No entanto, o artigo 3.º, n.º 1, que define o âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78, contém logo no seu início a limitação segundo a qual a diretiva apenas se aplica «[d]entro dos limites das competências atribuídas à Comunidade». Esta limitação decorre, precisamente, da restrição, de igual sentido, prevista no artigo 13.º CE, que, por seu turno, constitui a base da diretiva.

39. O âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78 não pode, portanto, ir além das competências da Comunidade. Em face desta limitação, coloca-se, neste caso, a questão de saber se a tributação de pensões é subsumível em alguma das competências da Comunidade, agora transferidas para a União.

40. É certo que o Tribunal de Justiça tem repetido, em jurisprudência constante, que a fiscalidade direta - que abrange o imposto sobre os rendimentos de pensões como o ora em causa - é da competência dos *Estados-Membros*[23].

41. Mas este facto não esgota a realidade.

– Competências especiais no âmbito dos impostos diretos

42. Ao longo do Tratado encontramos uma série de disposições que conferem à Comunidade determinadas competências no âmbito dos impostos diretos.

43. Assim, por exemplo, previa-se, a propósito da política no domínio do ambiente, nos termos do artigo 175.º, n.º 2, primeiro travessão, CE [atual artigo 192.º, n.º 2, alínea a), TFUE], a competência legislativa da Comunidade relativamente a «[d]isposições de natureza essencialmente fiscal», a qual também abrange os impostos diretos. O mesmo se aplica, entretanto, nos termos do artigo 194.º, n.º 3, TFUE, a propósito da política da União no domínio da energia.

44. Contudo, estas e outras competências especiais da Comunidade ou da União no âmbito dos impostos diretos[24], acabam por não ter pertinência no presente caso, dado que nenhuma delas confere poderes para a adoção de atos jurídicos no quadro da tributação de rendimentos de pensões, nomeadamente no que tange à fixação geral das taxas dessa mesma tributação[25]. Neste sentido, a situação é diferente do que no caso dos impostos indiretos, em relação aos quais o artigo 93.º CE (atual artigo 113.º TFUE) previa uma competência geral da Comunidade, e é diferente do que no caso das prestações de segurança social, que se encontram abrangidas pela competência geral da Comunidade no domínio da proteção social, nos termos do artigo 137.º, n.º 3, primeiro travessão, CE [atual artigo 153.º, n.º 1, alínea c), TFUE][26].

23 — V., entre outros, acórdãos Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, n.º 21); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, n.º 19); e Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, n.º 28).

24 — V. artigo 182.º, n.º 5, em conjugação com o artigo 179.º, n.º 2, TFUE, acerca da eliminação dos obstáculos fiscais à cooperação na investigação, artigo 223.º, n.º 2, TFUE, acerca da tributação dos membros do Parlamento Europeu, bem como o artigo 12.º, primeiro parágrafo, do protocolo (n.º 7) relativo aos privilégios e imunidades da União Europeia, anexo ao TFUE, ao TUE e ao Tratado CEEA (JO 2012, C 326, p. 266), acerca da tributação dos funcionários da União.

25 — Neste sentido, fica prejudicada a questão de saber se a referência, no artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 2000/78, às competências atribuídas à «Comunidade» também abrange - porventura em homenagem a um entendimento dinâmico - as competências da União que só vieram a ser previstas pelo TFUE.

26 — Ainda que os detalhes da previsão dessas prestações sejam da competência dos Estados-Membros, v., neste sentido, acórdão Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, n.º 59).

– Competência geral no âmbito do mercado interno

45. Além das competências especiais no âmbito dos impostos diretos, a Comunidade podia ainda, nos termos do artigo 94.º CE (atual artigo 115.º TFUE), adotar diretivas em quaisquer domínios «que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum». Com base nesta disposição foram, aliás, adotadas várias diretivas que regulam aspetos parcelares dos impostos diretos dos Estados-Membros - se bem que não a tributação de pensões [27].

46. Embora no pressuposto de que a tributação, pelos Estados-Membros, de rendimentos de pensões com base no artigo 94.º CE tem incidência direta no funcionamento do mercado comum, a Comunidade também poderia ter adotado diretivas neste domínio. Em especial, a tributação das pensões, num contexto transfronteiriço, poderia ter essa incidência. Além disso, poder-se-ia eventualmente ter procedido a uma maior harmonização da tributação das pensões com fundamento no artigo 94.º CE, com vista à criação de iguais condições de concorrência.

47. Contudo, entendo que a competência legislativa da Comunidade, no âmbito do mercado comum, nos termos do artigo 94.º CE, não é, por si só, suficiente para se ter por verificada a competência da Comunidade, na aceção do artigo 13.º CE e do artigo 3.º da Diretiva 2000/78.

48. Efetivamente, o artigo 94.º CE abrange potencialmente todos os domínios. Portanto, caso se tomasse o artigo 94.º CE como suficiente para se ter como conferida competência à Comunidade, na aceção do artigo 13.º CE, então a União poderia adotar regras de não discriminação em todos os domínios. Todavia, este entendimento desproveria de efeito prático a menção «dentro dos limites das competências que estes conferem à União», contida quer no artigo 13.º CE quer no artigo 19.º, n.º 1, TFUE, retirando-lhe toda a eficácia.

49. A nossa jurisprudência também já contém indícios de que o artigo 13.º deve ser interpretado no sentido de o artigo 94.º CE só limitadamente poder ser considerado como fonte de competência da Comunidade.

50. Assim, no acórdão Specht, o Tribunal de Justiça analisou se a Diretiva 2000/78 se posicionaria à margem da competência da União, uma vez que o artigo 153.º, n.º 5, TFUE (antes artigo 137.º, n.º 6, CE) exclui as remunerações da competência da União no domínio da política social [28]. Porém, o Tribunal de Justiça não ponderou, na fundamentação do acórdão, a hipótese de a limitação prevista o artigo 153.º, n.º 5, TFUE não produzir qualquer efeito em relação ao âmbito de aplicação da Diretiva 2000/79 [29], por a competência da União, em relação às matérias excluídas no domínio da política social, poder afinal resultar das competências no âmbito do mercado interno, tal como consagradas nos artigos 114.º e 115.º TFUE (antes artigos 95.º e 96.º CE).

51. Além disso, o Tribunal de Justiça pronunciou-se, recentemente, no acórdão CHEZ Razpredelenie Bulgaria, acerca da questão comparável relativa à interpretação da delimitação do âmbito de aplicação da Diretiva 2000/43/CE [30] à luz das competências da Comunidade. O Tribunal de Justiça referiu, na fundamentação do acórdão, que naquele caso não havia dúvidas acerca dessa competência, dado que

27 — Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 1) (atualmente Diretiva 2009/133/CE), Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6) (atualmente Diretiva 2011/96/UE), Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157, p. 38), e Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes (JO L 157, p. 49).

28 — Acórdão Specht e o. (C-501/12 a C-506/12, C-540/12 e C-541/12, EU:C:2014:2005, n.ºs 32 a 35).

29 — Aponta neste sentido a proposta da Comissão, de 6 de janeiro de 2000, para uma diretiva do Conselho que estabelece um quadro geral de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional [COM(1999) 565 final], comentário ao artigo 3.º

30 — **Diretiva** 2000/**43/CE do Conselho, de 29 de junho de 2000, que aplica o princípio da igualdade de tratamento entre as pessoas, sem distinção de origem racial ou étnica** (JO L 180, p. 22).

no domínio em questão tinham já sido adotadas disposições de direito da União, nomeadamente em virtude da competência no âmbito do mercado interno, tal como consagrada no artigo 95.º CE (atual artigo 114.º TFUE) [31]. Portanto, se bem se entende, o Tribunal de Justiça não considerou decisivo saber se existia uma competência abstrata da Comunidade ou da União com base na competência no âmbito do mercado interno, mas sim se esta foi efetivamente exercida, através da adoção de atos jurídicos concretos.

52. Esta abordagem afigura-se-me igualmente adequada no quadro da competência no âmbito do mercado interno, tal como consagrada no artigo 94.º CE (atual artigo 115.º TFUE). De acordo com esta disposição, a competência da Comunidade ou da União, não está, em termos substantivos, sujeita a praticamente nenhuns limites. São incontáveis os domínios que podem ter incidência direta no funcionamento do mercado interno. Além disso, a apreciação da verificação, ou não, de tal incidência constituirá, em boa parte, prerrogativa do legislador. No entanto, esta amplitude material da competência no âmbito do mercado interno, conforme consagrada no artigo 94.º CE, sofre uma limitação em termos processuais, como decorrência da exigência de unanimidade ao nível do Conselho. Portanto, os Estados-Membros, reunidos no Conselho, podem, desta forma, regular parcialmente domínios que, em princípio, estão excluídos da competência da União. A limitação da competência no âmbito do mercado interno, por via da exigência de unanimidade, não tem aplicação prática no quadro do artigo 13.º CE (atual artigo 19.º TFUE). Deste modo, só se deve assumir a competência da Comunidade, nos termos do artigo 94.º CE, se o Conselho tiver já tido intervenção no domínio em causa com este fundamento.

53. Assim, uma vez que nem à época da adoção da Diretiva 2000/78, nem presentemente, existe uma diretiva que incida sobre a tributação de pensões, impõe-se concluir que esta matéria não constitui, de forma alguma, uma das competências atribuídas à Comunidade, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 2000/78. Por conseguinte, o âmbito de aplicação da diretiva não abrange a tributação das pensões.

e) Intenção do legislador

54. Em acréscimo, importa constatar que o legislador da União não quis, ao adotar a Diretiva 2000/78, prever regras de não discriminação no domínio fiscal, ainda que dispusesse, nos termos do artigo 13.º CE, de poderes para o efeito.

55. Em primeiro lugar, é o que resulta, desde logo, pelo menos indiciariamente, do título da Diretiva 2000/78, segundo a qual a mesma tem em vista combater a discriminação apenas «no» emprego e na atividade profissional.

56. Em segundo lugar, nenhum dos trinta e sete considerandos contém qualquer indicação de que a diretiva também se destina a produzir efeitos nos regimes tributários dos Estados-Membros. Tal omissão seria incompreensível, caso o legislador da União tivesse efetivamente querido que a diretiva acarretasse consequências de tão grande alcance em matéria de impostos diretos dos Estados-Membros.

57. Em terceiro lugar, também os comentários à proposta de diretiva não contêm qualquer referência ao direito fiscal. A Comissão, na parte em que alude às competências da Comunidade, fá-lo apenas reportando-se aos poderes no domínio da política social, nos termos do artigo 137.º CE (atual artigo 153.º TFUE) [32].

31 — Acórdão CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, n.º 44).

32 — V. exposição referente à base jurídica (n.º 4), bem como os comentários (n.º 5) ao artigo 3.º da proposta (já referida na nota 29).

58. Em quarto lugar, no âmbito do processo legislativo, a Comissão das Liberdades e dos Direitos dos Cidadãos, da Justiça e dos Assuntos Internos do Parlamento Europeu chegou mesmo a manifestar a vontade de fazer a discriminação indireta abranger também a tributação de pessoas [33]. Não obstante, o pedido de alteração respetivo não foi aceite nem pela Comissão do Emprego e dos Assuntos Sociais [34], que liderava o processo, nem pelo Plenário do Parlamento Europeu [35], nas posições que assumiram relativamente à proposta de diretiva.

f) Em conclusão

59. Por conseguinte, a Diretiva 2000/78 não se aplica à tributação dos rendimentos de pensões, no caso em apreço.

B – *Quanto ao âmbito de aplicação da Carta*

60. Desta forma, impondo-se a desconsideração da Diretiva 2000/78 no processo principal, coloca-se a questão de saber se a proibição de discriminação, consagrada no artigo 21.º, n.º 1, da Carta, é diretamente aplicável. Com efeito, os Estados-Membros estão-lhe vinculados, mesmo que fora do âmbito de aplicação da Diretiva 2000/78, desde que a Carta se aplique, nos termos do seu artigo 51.º

61. De acordo com o artigo 51.º, n.º 1, primeiro período, da Carta, compete à República da Finlândia, sempre que aplique o direito da União, respeitar a proibição, consagrada no direito da União, de discriminação em razão da idade. Esta formulação significa, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, que os direitos fundamentais garantidos pela ordem jurídica da União são aplicáveis em todas as situações *reguladas* pelo direito da União, mas não fora dessas situações [36].

62. Segundo o acórdão Pfleger, entre as situações reguladas pelo direito da União contam-se também os casos em que uma regulamentação nacional é suscetível de entravar o exercício de uma ou mais liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Este entrave só pode ser justificado pelo Estado-Membro na medida em que simultaneamente respeite os direitos fundamentais consagrados na Carta [37].

63. No presente caso, a tributação da pensão de velhice do sujeito passivo poderia constituir um entrave ao exercício de uma liberdade fundamental e, desta forma, abrir o âmbito de aplicação da Carta. Com efeito, a pensão que o sujeito passivo auferiu em 2013 resulta, pelo menos em parte, de uma atividade por si exercida noutro Estado-Membro que não a República da Finlândia. Desta forma, a tributação da pensão na Finlândia conduz a uma restrição à livre circulação do sujeito passivo enquanto trabalhador.

64. Nos termos do artigo 45.º, n.º 1, TFUE, a livre circulação dos trabalhadores fica assegurada na União. Segundo jurisprudência constante, esta disposição opõem-se, assim, a qualquer medida que, embora aplicável sem discriminação em razão da nacionalidade, seja suscetível de afetar ou de tornar menos atrativo o exercício, pelos nacionais da União, das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado [38].

33 — Relatório da Comissão do Emprego e dos Assuntos Sociais, de 21 de setembro de 2000, sobre a proposta de diretiva do Conselho que estabelece um quadro geral de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional (A5-0264/2000), p. 63.

34 — *Idem*, pp. 1 e segs.

35 — V. resolução legislativa do Parlamento Europeu, de 5 de outubro de 2010, sobre a p**roposta de diretiva do Conselho que estabelece um quadro geral de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional (JO C 178, p. 270)**.

36 — V., entre outros, acórdãos Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 19); Pfleger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 33); e Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, n.º 26).

37 — V. acórdão Pfleger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.ºs 35 e 36).

38 — V., a título de mero exemplo, acórdão Comissão/Bélgica (C-317/14, EU:C:2015:63, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

65. Por um lado, o sujeito passivo, enquanto cidadão finlandês, não está impedido de invocar, contra o seu próprio Estado, a livre circulação dos trabalhadores. Por outro lado, também uma pensão, auferida em consequência de uma anterior relação de trabalho, se encontra abrangida pelo âmbito de proteção conferido pelo artigo 45.º TFUE [39].

66. Apesar de a tributação da pensão do sujeito passivo na Finlândia, à qual tem direito em virtude de uma atividade exercida, pelo menos em parte, na Suécia, afetar o exercício do seu direito à livre circulação enquanto trabalhador, não existe, ainda assim, segundo o estado atual da jurisprudência, uma restrição desta liberdade fundamental. Com efeito, segundo a jurisprudência, uma medida nacional só é adequada, no contexto do direito fiscal, a impedir ou tornar menos atrativo o exercício de uma liberdade fundamental, caso introduza uma distinção entre uma atividade interna e uma atividade transfronteiriça. Em contrapartida, a aplicação indiferenciada de um imposto direto a situações internas e transfronteiriças - como ocorre no presente caso em que existe uma taxa de tributação única para todos os rendimentos de pensões - não é passível de restringir as liberdades fundamentais [40].

67. Assim, ao cobrar um imposto sobre os rendimentos de uma pensão de velhice, a República da Finlândia não aplica, neste caso, direito da União. Por conseguinte, nos termos do artigo 51.º, n.º 1, primeiro período, a proibição consagrada no direito da União de discriminação em razão da idade, prevista no artigo 21.º, n.º 1, da Carta, não se aplica diretamente ao processo principal.

VI – Conclusão

68. Pelo exposto, impõe-se responder às questões prejudiciais submetidas pelo Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) nos seguintes termos:

Um regime nacional, como o disposto no § 124, n.os 1 e 4, da Lei 785/2012, relativo ao imposto adicional sobre rendimentos de pensões, não deve ser apreciado à luz da proibição, consagrada no direito da União, de discriminação em razão da idade, conforme resulta do artigo 21.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e da Diretiva 2000/78.

39 — V. acórdão Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, n.os 29 e 30).

40 — V. conclusões por mim apresentadas nos processos X (C-498/10, EU:C:2011:870, n.º 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, n.os 83 e 84) e X (C-686/13, EU:C:2015:31, n.º 40); poder-se-á excecionar o caso de um imposto que, pela sua natureza, equivalha à proibição de certa atividade, v. acórdão Berlington Hungary e o. (C-98/14, EU:C:2015:386, n.os 40 e 41), bem como as conclusões por mim apresentadas no processo Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, n.º 63).