CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PHILIPPE LÉGER
presentadas el 18 de mayo de 2006 [1]

1. El presente procedimiento prejudicial tiene por objeto apreciar la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa tributaria nacional en virtud de la cual la pensión de jubilación pagada por un Estado miembro a un sujeto pasivo que reside en otro Estado miembro es objeto de una imposición que, en ciertos casos, resulta más elevada que la que ese sujeto pasivo adeudaría si residiera en el Estado deudor de esta pensión.

2. Este procedimiento tiene como origen el litigio que opone a una súbdita finlandesa, que decidió residir en España después de haber adquirido sus derechos de jubilación, contra la administración tributaria finlandesa en relación con el tipo impositivo de su pensión de jubilación.

3. El Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo Supremo de Finlandia) pregunta si la normativa objeto de controversia es compatible con el artículo 18 CE o con el artículo 39 CE o, aún más, con la Directiva 90/365/CEE del Consejo. [2]

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva de 28 de junio de 1990, relativa al derecho de residencia de los trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia que hayan dejado de ejercer su actividad profesional (DO L 180, p. 28).

I. El marco jurídico

A. *El Derecho comunitario*

4. La libertad de circulación de las personas prevista por el Tratado CE fue limitada inicialmente a los desplazamientos a otro Estado miembro que tuvieran por finalidad el ejercicio de una actividad económica.

5. El artículo 39 CE, que prevé en su apartado 1 la libre circulación de los trabajadores en el interior de la Comunidad, dispone, en su apartado 3, párrafos c) y d), que ese derecho de circulación implica, respectivamente, el derecho de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales y el de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicación.

6. La Directiva 90/365 extendió ese derecho de residencia a las personas que hubieran dejado de ejercer su actividad profesional. El artículo 1, apartado 1, párrafo primero, de esta Directiva enuncia que los Estados miembros concederán el derecho de residencia a todos los nacionales de los Estados miembros que hayan desempeñado en la Comunidad una actividad como trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia, así como a los miembros de su familia. Tal como se indica en el tercer considerando de dicha Directiva, es conveniente que dicho derecho de residencia se conceda también a las personas que no hayan ejercido su derecho de libre circulación durante su vida profesional.

7. El artículo 1 de la Directiva 90/365 somete, sin embargo, el ejercicio de dicho derecho a la condición de que su titular disponga de recursos suficientes. Prevé así en su apartado 1, párrafo primero, que éste último deberá disfrutar de una pensión de invalidez, de jubilación anticipada o de vejez, o de un subsidio por accidente de trabajo o enfermedad profesional de nivel suficiente para que, durante su estancia, no llegue a constituir una carga para la asistencia social del Estado miembro de acogida, y disponga de un seguro de enfermedad que cubra todos los riesgos en el Estado miembro de acogida. [3]

3 — La Directiva 90/365 fue derogada, con efectos a 30 de abril de 2006, por la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, por la que se modifica el Reglamento (CEE) nº 1612/68 y se derogan las Directivas 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE y 93/96/CEE (DO L 158, p. 77).

8. En términos del artículo 2 de esta Directiva, el derecho de residencia se reconocerá mediante la expedición de un documento denominado «permiso de residencia», cuyo período de validez se define en esa misma disposición.

9. El Tratado UE, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, entrando en vigor el 1 de noviembre de 1993, creó el concepto de «ciudadanía de la Unión». A tenor del artículo 17 CE, apartado 1, será ciudadano de la Unión toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro.

10. El artículo 18 CE, apartado 1, confiere a todo ciudadano de la Unión el derecho a circular y residir libremente en el territorio de cualquier Estado miembro, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el Tratado CE y en las disposiciones adoptadas para su aplicación.

B. *El Derecho nacional*

1. La normativa relativa al impuesto sobre la renta

11. En virtud de la ley tributaria finlandesa, aplicable en el momento de los hechos, la

persona domiciliada en Finlandia durante el ejercicio fiscal es un sujeto pasivo «por obligación personal», es decir, que está sujeta a imposición en ese Estado sobre el conjunto de sus rentas. En cambio, un sujeto pasivo que no esté domiciliado en Finlandia durante el ejercicio fiscal sólo está sujeto por «obligación real» en ese Estado, lo que significa que sólo puede estar sujeto a imposición sobre las rentas que haya percibido en dicho Estado.

12. Según esta misma ley, se considera que un nacional finlandés vive en Finlandia, aunque no resida ininterrumpidamente en dicho país durante más de seis meses, hasta que hayan transcurrido tres años desde el término del año en el que haya salido del país.

13. El sujeto pasivo por obligación real está sometido en Finlandia al impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, salvo disposición en contrario en un convenio bilateral o internacional vinculante para ese Estado miembro. A falta de tal disposición, los impuestos adeudados por un sujeto pasivo por obligación real por razón de sus ingresos salariales imponibles, que comprenden, entre otros, las pensiones de jubilación, son recaudados mediante una retención en la fuente que asciende al 35 % del importe de esos ingresos.

14. En cambio, el impuesto de un sujeto pasivo por obligación personal se liquida sobre la base de una escala progresiva que prevé, por una parte, la aplicación de un impuesto mínimo por cada tramo y, por otra parte, la de un porcentaje creciente para la parte de la renta que sobrepase el límite inferior del tramo impositivo.

15. En el marco del presente procedimiento, el Gobierno finlandés ha expuesto que esta normativa había sido modificada y que, a partir del 1 de enero de 2006, los sujetos pasivos por obligación real que perciben una pensión de jubilación de la República de Finlandia son gravados en ese Estado sobre esa pensión de la misma forma que los sujetos pasivos por obligación personal, con aplicación de la escala progresiva y de las deducciones personales y familiares.

2. El Convenio firmado con el Reino de España para evitar la doble imposición

16. Conforme al Convenio firmado entre el Reino de España y la República de Finlandia para evitar la doble imposición, las retribuciones, incluidas las pensiones, pagadas directamente o con cargo a un fondo especial, por un Estado contratante, una de sus asociaciones públicas o entidades locales, un organismo autónomo o persona jurídica de derecho público, a una persona física, en consideración a servicios prestados a ese Estado, asociación, entidad, organismo o

persona jurídicas, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

II. El marco fáctico y la remisión prejudicial

17. La Sra. Turpeinen es una nacional finlandesa que trabajó en Finlandia como psiquiatra infantil en la administración pública. Después de haber obtenido su jubilación en septiembre de 1998, decidió residir en otro Estado miembro, en primer lugar en Bélgica y posteriormente, desde 1999, en España.

18. La Sra. Turpeinen percibe como únicos ingresos su pensión de jubilación pagada por el Kuntien Eläkevakuutus (seguro de vejez municipal). Conforme al Convenio firmado con el Reino de España para evitar la doble imposición, esta pensión sólo es imponible en Finlandia.

19. Los años 1999 a 2001, la Sra. Turpeinen fue gravada por la oficina tributaria de Uudenmaa sobre esta pensión al tipo del 28,5 %, conforme al régimen de imposición progresiva aplicable a los contribuyentes por obligación personal.

20. En cambio, con respecto al impuesto adeudado por el año 2002, esa misma administración estimó que la Sra. Turpeinen debía ser considerada contribuyente por obligación real, ya que habían transcurrido más de tres años desde que abandonó el territorio nacional. Aplicó pues a la pensión de jubilación de la interesada una retención en la fuente del 35 %. La Sra. Turpeinen soportó así un impuesto de 10.113,77 euros mientras que, si hubiera sido gravada como contribuyente por obligación personal en Finlandia, habría pagado 8.173,09 euros de impuestos, además de 549,03 euros en concepto de cotización al seguro de enfermedad.

21. Mediante resolución de 3 de julio de 2002, la oficina tributaria de Uudenmaa desestimó la reclamación de la Sra. Turpeinen para que la imposición de su pensión de jubilación para el ejercicio fiscal 2002 se calculara del mismo modo que en los tres años anteriores.

22. El hallinto-oikeus (Tribunal administrativo) desestimó el recurso interpuesto por la Sra. Turpeinen contra esta resolución. La interesada impugnó la resolución del hallinto-oikeus ante el Korkein hallinto-oikeus.

23. Este último órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial.

24. En su resolución de remisión, expuso sus dudas sobre los efectos del Derecho comunitario en el presente caso porque, a su entender, las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en materia de fiscalidad directa no habían versado sobre personas jubiladas, sino únicamente sobre trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia, prestadores de servicios o estudiantes.[4] Indica igualmente que la Comisión de las Comunidades Europeas, en un escrito de requerimiento dirigido al Gobierno finlandés en 2001, indicó que la retención en la fuente del 35 % podía ser contraria al artículo 39 CE y, tratándose de un contribuyente jubilado, a la Directiva 90/365.

25. En consecuencia, el Korkein hallintooikeus decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 18 CE, relativo al derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, o el artículo 39 CE, que asegura la libre circulación de los trabajadores en el interior de la Comunidad, en el sentido de que uno de estos artículos o ambos se oponen a una normativa nacional según la cual, el impuesto retenido en la fuente en ese Estado miembro sobre la pensión de jubilación sujeta a gravamen percibida de otro Estado miembro en virtud de una relación de empleo en la función pública un no residente que sea sujeto pasivo por obligación real supera, en determinados casos, el importe que se percibiría de ese sujeto pasivo si residiera en el referido Estado y, por lo tanto, fuera sujeto pasivo por obligación personal?

2) ¿Debe interpretarse la Directiva 90/365 [...] en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la mencionada en la cuestión 1?»

III. Análisis

26. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber, en el fondo, si el Derecho comunitario se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el impuesto aplicable a una pensión de jubilación pagada a un contribuyente que reside en otro Estado miembro supera, en determinados casos, el impuesto que ese sujeto pasivo debería haber pagado de haber sido residente.

4 — El órgano jurisdiccional remitente cita las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493); de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089); de 12 de diciembre de 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819); de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), y de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443).

27. Según reiterada jurisprudencia, aunque los impuestos directos no están incluidos como tales en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan en esta esfera respetando el Derecho comunitario. [5]

28. En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad de la normativa cuestionada con el artículo 18 CE, con el artículo 39 CE, con ambas disposiciones y con la Directiva 90/365. Comenzaremos por examinar si podemos encontrar una respuesta a la cuestión planteada en el Derecho derivado.

A. *El Derecho derivado*

29. La Comisión estima que el régimen tributario litigioso podría infringir la Directiva 90/365. El Gobierno español sostiene que este régimen vulnera el artículo 10, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo. [6]

1. La Directiva 90/365

30. A nuestro entender, la Directiva 90/365 ha extendido el derecho a residir en otro Estado miembro, previsto por el Tratado CE con fines económicos, a las personas que hayan cesado su actividad profesional, incluidas aquellas que no hayan ejercido ninguna actividad económica en otro Estado miembro durante su vida profesional. Ese derecho de residencia está, sin embargo, sometido a la condición de que el interesado disponga de recursos suficientes para no constituir una carga para la asistencia social del Estado de acogida.

31. La Comisión sostiene que la normativa tributaria finlandesa podría parecer contraria a la Directiva 90/365, puesto que una imposición más elevada sobre los jubilados residentes en otro Estado miembro podría hacer más difícil el respeto, por esos jubilados, del requisito de disponer de recursos suficientes.

32. En efecto, la Sra. Turpeinen, nacional finlandesa que cesó sus actividades por cuenta ajena y decidió residir en España durante su jubilación, puede ampararse en las disposiciones de la Directiva 90/365 para ser autorizada a residir en el territorio de ese Estado miembro, y ello aunque no haya ejercitado sus derechos de circulación durante su vida profesional, como parece

5 — Sentencias de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585), apartado 12, y de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 44 y jurisprudencia citada.

6 — Reglamento de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad (DO L 149, p. 2; EE 05/01, p. 98), modificado por el Reglamento (CE) nº 307/1999 del Consejo, de 8 de febrero de 1999 (DO L 38, p. 1, en lo sucesivo, «Reglamento nº 1408/71»).

desprenderse de las indicaciones proporcionadas por el órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, no creemos que esta Directiva sea pertinente en el presente caso.

33. En efecto, la Directiva 90/365, según se desprende de su redacción, tiene por objeto garantizar la autorización, por el Estado miembro de acogida, de la residencia en su territorio de cualquier nacional de otro Estado miembro que haya dejado de ejercer sus actividades por cuenta ajena o por cuenta propia, precisando, en particular, en qué condiciones los intereses legítimos del Estado de acogida pueden justificar una denegación y fijando las modalidades prácticas según las cuales debe concretarse ese derecho de residencia. Esta Directiva no prevé, pues, expresamente más que la obligación a cargo del Estado miembro de acogida y solamente afecta al derecho de residencia en éste.

34. No vemos por qué el ámbito de aplicación de esta Directiva debería extenderse a medidas imputables al Estado de origen, tales como la normativa finlandesa litigiosa. Desde la entrada en vigor del Tratado UE, el derecho de circulación y de residencia en otro Estado miembro de los nacionales comunitarios que no ejercen una actividad económica les es conferido directamente por el artículo 18 CE, apartado 1.[7] Es esta disposición la que puede oponerse a los «obstáculos a la salida».

35. Es, en efecto, dicha disposición la que permite a un nacional comunitario beneficiarse, en el ámbito de aplicación del Tratado CE, del mismo trato jurídico que los nacionales que se encuentren en su misma situación y que se opone a una normativa de su Estado de origen que le penaliza por haber ejercitado sus derechos de circulación.[8]

36. Señalamos que, en la sentencia Pusa, antes citada, que tenía como marco jurídico y fáctico una situación muy parecida a la del presente caso,[9] la compatibilidad de la normativa cuestionada con el Derecho comunitario sólo fue examinada respecto al artículo 18 CE.

37. Somos, pues, de la opinión de que la Directiva 90/365 no es aplicable al presente caso.

7 — Sentencia de 17 de septiembre de 2002, Baumbast y R (C-413/99, Rec. p. I-7091), apartados 81 a 84.

8 — Sentencias de 11 de julio de 2002, D'Hoop (C-224/98, Rec. p. I-6191), apartado 30, y de 29 de abril de 2004, Pusa (C-224/02, Rec. p. I-5763), apartado 18.

9 — El asunto versaba sobre un nacional finlandés, titular de una pensión finlandesa de invalidez, que vivía y pagaba el impuesto sobre la renta en España. Debido a una deuda que contrajo en Finlandia, su pensión había sido objeto de embargo. En virtud de la normativa finlandesa aplicable, el importe embargado había sido calculado de manera que le asegurara una renta mínima, pero ese cálculo no tenía en cuenta el impuesto sobre la renta que pagaba en España.

2. El Reglamento nº 1408/71

38. Como ha recordado justamente el Gobierno español, en el >marco del procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia puede pronunciarse sobre una disposición de Derecho comunitario que no ha sido tenida en cuenta por el órgano jurisdiccional nacional en sus cuestiones, si considera que esta disposición es útil para la solución del litigio principal. [10] La circunstancia de que el Korkein hallinto-oikeus no haya tenido en cuenta este Reglamento en su resolución de remisión no puede impedir que el Tribunal de Justicia examine sus efectos si, como sostiene ese Gobierno, fuera pertinente.

39. El Reglamento nº 1408/71 tiene por objeto facilitar la libre circulación de los trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia, así como de los miembros de sus familias, en el interior de la Comunidad, coordinando los regímenes nacionales de seguridad social.

40. El artículo 10, apartado 1, de este Reglamento se propone que las prestaciones que se citan en el mismo sean pagadas a su beneficiario cuando ejerce su derecho de circulación. Así, dispone que, a menos que dicho Reglamento disponga otra cosa, las prestaciones en metálico,especialmente de vejez, adquiridas en virtud de la normativa de un Estado miembro, no podrán ser objeto de ninguna reducción, modificación, suspensión, supresión o confiscación por el hecho de que el beneficiario resida en el territorio de un Estado miembro distinto de aquél en que se encuentra la institución deudora.

41. El Gobierno español sostiene que la normativa tributaria litigiosa es contraria a esta disposición porque esa normativa tendría el efecto de hacer depender el importe de la jubilación debido a la Sra. Turpeinen de la residencia de ésta. Invoca, apoyando su análisis, la sentencia Imbernon Martínez. [11] Inspirándose en la posición adoptada por el Tribunal de Justicia en esa sentencia, destaca que el artículo 10, apartado 1, del Reglamento nº 1408/71 estaría desprovisto de efecto si un Estado miembro, recurriendo a medidas fiscales, pudiera efectuar retenciones o reducciones basadas en la residencia del beneficiario en otro Estado miembro.

42. No compartimos el análisis del Gobierno español por las siguientes razones.

43. El artículo 10 del Reglamento nº 1408/71 contribuye a la puesta en marcha de la libre circulación de los trabajadores prohibiendo

10 — Véase, principalmente, la sentencia de 23 de febrero de 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec. p. I-1957), apartado 26 y jurisprudencia citada.

11 — Sentencia de 5 de octubre de 1995 (C-321/93, Rec. p. I-2821).

las «cláusulas de residencia». Tiene por objeto garantizar que las prestaciones que enumera, tales como una pensión de jubilación, sean pagadas a su beneficiario que ha ejercitado su derecho a la libre circulación en las mismas condiciones que si hubiera permanecido en el territorio nacional. Se opone así a que el importe de esta pensión sufra una disminución por el hecho de que su beneficiario resida en otro Estado miembro.

44. En el presente caso, la normativa litigiosa no prevé una disminución de la pensión de jubilación pagada a la Sra. Turpeinen por el hecho de residir en el extranjero. Esta normativa no se refiere a las condiciones de concesión y de liquidación de esta pensión.

45. Dicha normativa es, pues, diferente de la que fue cuestionada en el asunto que dio lugar a la sentencia Imbernon Martínez, antes citada, a la que se refiere el Gobierno español. En efecto, en ese asunto, la disposición litigiosa de la Ley alemana relativa a los subsidios por hijos (Bundeskindergeldgesetz) sometía la concesión y el importe de una prestación por hijo a cargo, a las condiciones de residencia previstas en la normativa tributaria alemana. La normativa social cuestionada remitía así a las condiciones enunciadas en la normativa tributaria. Es en este contexto en el que el Tribunal de Justicia juzgó que la disposición pertinente del Reglamento nº 1408/71 se vería privada de gran parte de su efecto útil si la simple remisión a disposiciones fiscales pudiera permitir evitar su aplicación. [12] Sin embargo, este análisis no es aplicable, a nuestro parecer, al presente caso.

46. En este caso, nos enfrentamos con una normativa nacional que determina las condiciones de imposición de los sujetos pasivos no residentes y que sólo afecta a la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen en cuanto que esta pensión es asimilada a una renta. Por tanto, sólo de manera indirecta conduce esta normativa a una reducción del importe de su jubilación disponible en relación con el importe después de impuestos del que habría podido disponer si hubiera residido en Finlandia durante el ejercicio fiscal 2002.

47. Además, es necesario subrayar que, si el importe de la jubilación de la Sra. Turpeinen hubiera sido más elevado, la aplicación de la retención global en la fuente del 35 % habría podido conducir a un resultado inverso, es decir, a dejarle un saldo más importante que aquel del que habría dispuesto en Finlandia, tras haber sido gravada según la escala progresiva. Ello demuestra claramente que la normativa finlandesa litigiosa no prevé disminución de la pensión de jubilación pagada a la Sra. Turpeinen por el hecho de que resida en el extranjero.

12 — Sentencia Imbernon Martínez, antes citada, apartado 23.

48. Es por ello que, a la vista de estos elementos, somos de la opinión de que la normativa tributaria finlandesa no es contraria a las disposiciones del artículo 10, apartado 1, del Reglamento nº 1408/71. Por tanto, es preciso examinar la conformidad de esta normativa con el Derecho comunitario a la luz de las normas del Tratado CE.

B. *Las normas del Tratado CE*

49. Examinaremos en primer lugar en qué disposición del Tratado CE se recoge la situación de la Sra. Turpeinen, seguidamente si la normativa tributaria finlandesa constituye un obstáculo a la libertad de circulación, prohibida por esta disposición y, en su caso, si este obstáculo puede estar justificado.

1. La disposición aplicable

50. El órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad del régimen tributario litigioso con el artículo 18 CE o el artículo 39 CE o con ambas disposiciones conjuntamente.

51. El Gobierno finlandés expone que la situación de la Sra. Turpeinen se recoge a la vez en el artículo 18 CE y en el artículo 39 CE. Estima que esta última disposición es igualmente aplicable en el presente caso a la vista de la sentencia de 15 de junio de 2000, Sehrer. [13]

52. No estamos de acuerdo con ello. Como el Gobierno italiano y la Comisión, estimamos que la situación de la Sra. Turpeinen no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 39 CE y que, por tanto, ésta sólo puede ampararse en las disposiciones del artículo 18 CE.

53. Conforme a una jurisprudencia consolidada, la vocación del estatuto de ciudadano de la Unión, reconocido a cada nacional de un Estado miembro, es convertirse en el estatuto fundamental de ese nacional. [14] Además, el artículo 18 CE, apartado 1, confiere directamente a cada ciudadano de la Unión el derecho a circular y residir libremente en el Estado de su elección en el seno de la Comunidad. [15] La Sra. Turpeinen, en su calidad de nacional finlandesa, puede, pues, ampararse en las disposiciones del artículo 18 CE, apartado 1, con la finalidad de que se le reconozca el derecho a residir en España.

54. Sin embargo, el estatuto de ciudadano de la Unión y los derechos de circulación

13 — Asunto C-302/98, Rec. p. I-4585

14 — Sentencias Pusa, antes citada, apartado 16 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2004, Zhu y Chen (C-200/02, Rec. p. I-9925), apartado 25 y jurisprudencia citada.

15 — Sentencia Baumbast y R, antes citada, apartado 84.

anexos al mismo, instaurados por el Tratado UE, no sustituyen a otras disposiciones del Tratado que contemplan categorías específicas de personas. No privan de utilidad a las libertades de circulación ya conferidas por el Tratado CE y que están destinadas al ejercicio de una actividad económica. En la medida en que estas libertades de circulación con fines económicos constituyen una expresión específica de los derechos conferidos de manera general por el artículo 18 CE, [16] cuando un nacional comunitario ha hecho uso de una de estas libertades, es a la luz de ésta que el Tribunal de Justicia examina prioritariamente la compatibilidad de la normativa nacional cuestionada. [17]

55. No creemos, sin embargo, que la Sra. Turpeinen pueda ampararse en las disposiciones del artículo 39 CE.

56. En efecto, se considera trabajador en el sentido del artículo 39 CE a la persona que realiza, durante un cierto tiempo, en favor y bajo la dirección de otra, prestaciones en contrapartida de las cuales percibe una remuneración. [18] Los derechos de residencia o de permanencia en otro Estado miembro, conferidos por este artículo en su apartado 3, letras c) y d), están sometidos, a tenor de estas disposiciones, a la condición de que el interesado ejerza o haya ejercido allí tal actividad.

57. En efecto, el ámbito de aplicación del artículo 39 CE es objeto de una interpretación amplia, de manera que no se limita a las personas que efectivamente se encuentren sujetas a una relación laboral por cuenta ajena y trabajando. Así, como pone de manifiesto el Gobierno finlandés, se ha resuelto en la sentencia Sehrer, que la circunstancia de que un nacional comunitario ya no se encuentre sujeto a una relación laboral por cuenta ajena no le priva de la garantía de determinados derechos ligados a la situación de trabajador. [19] Sin embargo, todavía es necesario, en este último caso, que el interesado haya hecho uso del derecho a la libre circulación previsto por esta disposición.

58. Así, en esa sentencia, el litigio principal versaba sobre un jubilado residente en Alemania que había ejercido sus actividades al mismo tiempo en ese Estado miembro y en Francia y que percibía una pensión de

16 — Véanse, en relación con la libertad de establecimiento, la sentencia de 29 de febrero de 1996, Skanavi et Chryssanthakopoulos (C-193/94, Rec. p. I-929), apartado 22; en relación con la libre circulación de los trabajadores, la sentencia de 26 de noviembre de 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Rec. p. I-10981), apartado 26, y en relación con la libre prestación de servicios, la sentencia de 6 de febrero de 2003, Stylianakis (C-92/01, Rec. p. I-1291), apartado 18.

17 — Así, en la sentencia de 12 de mayo de 1998, Martínez Sala (C-85/96, Rec. p. I-2691), el Tribunal de Justicia sólo examinó los derechos en los que el interesado puede ampararse en calidad de ciudadano, porque existía una duda sobre su condición de trabajador. Véase, igualmente, la sentencia de 16 de diciembre de 2004, My (C-293/03, Rec. p. I-12013), apartado 33.

18 — Sentencias Martínez Sala, antes citada, apartado 32 y jurisprudencia citada, y de 19 de noviembre de 2002, Kurz (C-188/00, Rec. p. I-10691), apartado 32 y jurisprudencia citada.

19 — Sentencia, antes citada, apartado 30.

cada uno de estos Estados. La normativa alemana preveía que las cotizaciones al seguro de enfermedad del interesado debían calcularse igualmente sobre la base de la pensión francesa sin tener en cuenta el hecho de que una parte importante de esta pensión ya estaba retenida en concepto de cotización al seguro de enfermedad en Francia.

59. Es en este contexto en el que el Tribunal de Justicia declaró que el derecho a la percepción de tal pensión estaba intrínsecamente ligado a la cualidad objetiva de trabajador y que la normativa alemana, al someter a una doble recaudación de cotizaciones al seguro de enfermedad a los trabajadores que habían ejercido sus actividades en otro Estado miembro, constituía un obstáculo prohibido por el artículo 39 CE. [20] En tal caso, esa normativa alemana, en cuanto suponía una desventaja para el jubilado que había ejercido sus actividades profesionales en otro Estado miembro, podía ciertamente desanimar a un trabajador a hacer uso de sus derechos de circulación conferidos por el Tratado.

60. La sentencia Sehrer, antes citada, no cuestiona pues, desde nuestro punto de vista, el análisis según el cual el beneficio del artículo 39 CE sólo asiste a las personas que se han desplazado a otro Estado miembro con la finalidad de ejercer allí una actividad por cuenta ajena. Esta disposición no cubre a las personas que, como parece ser el caso de la Sra. Turpeinen, han ejercido el conjunto de su actividad profesional en su Estado miembro y sólo han hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin ninguna intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena. [21]

61. Somos, pues, de la opinión de que son las disposiciones del artículo 18 CE las aplicables al presente caso y que la Sra. Turpeinen puede invocarlas por constituir el fundamento de sus derechos de circulación y de residencia en España.

2. La existencia de un obstáculo a la libertad de circulación

62. Procede indicar, en primer lugar, que los derechos de residencia y de circulación conferidos a todo ciudadano de la Unión por el artículo 18 CE, apartado 1, no se oponen solamente a las restricciones del ejercicio de esos derechos previstos por el Estado de acogida. Como hemos indicado con anterioridad, prohíben igualmente las imputables al Estado de origen.

20 — *Ibidem*, apartados 30 a 35.

21 — Véanse, en ese sentido, las sentencias de 19 de marzo de 1992, Batista Morais (C-60/91, Rec. p. I-2085), apartado 7; de 16 de enero de 1997, USSL nº 47 di Biella (C-134/95, Rec. p. I-195), apartado 19, y de 26 de enero de 1999, Terhoeve (C-18/95, Rec. p. I-345), apartados 26 y 27.

63. El Tribunal de Justicia ha considerado, en efecto, que sería incompatible con el estatuto de ciudadano de la Unión y con los derechos de circulación y de residencia que le son conferidos en esta condición el que a un nacional comunitario que haya hecho uso de estos derechos pudiese aplicársele en el Estado miembro del que es nacional un trato menos favorable que aquel del cual se beneficiaría si no hubiera hecho uso de tales derechos. [22]

64. Según el Tribunal de Justicia, las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación no podrían, efectivamente, producir sus plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquéllas por los obstáculos puestos a su residencia en el Estado miembro de acogida, debido a una normativa de su Estado de origen que penaliza el hecho de que las haya ejercido. [23]

65. Por tanto, la Sra. Turpeinen, nacional finlandesa que hizo uso de los derechos de circulación y de residencia conferidos por el artículo 18 CE, apartado 1, puede invocar esta disposición frente a su Estado de origen.

66. Además, resulta de la jurisprudencia que la vocación del estatuto de ciudadano de la Unión confiere a los nacionales de los Estados miembros que se encuentren en la misma situación el derecho a obtener, en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Tratado CE, el mismo trato jurídico, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto. [24]

67. En el presente caso, consta que la Sra. Turpeinen, en virtud de la normativa tributaria litigiosa, ha sido objeto de una imposición más gravosa en su calidad de no residente que si hubiera sido residente en Finlandia.

68. Desde luego, como recuerda el Gobierno finlandés, en materia de impuestos directos, la situación de los sujetos pasivos residentes y la de los sujetos pasivos no residentes no son, por lo general, comparables. [25] Estas situaciones pueden presentar, en efecto, diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar.

69. Así, los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte

22 — Sentencias antes citadas, D'Hoop, apartado 30, y Pusa, apartado 18.

23 — Sentencia Pusa, antes citada, apartado 19.

24 — Véase, en particular, la sentencia Pusa, antes citada, apartado 16 y jurisprudencia citada.

25 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 31.

de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Además, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse su capacidad contributiva individual, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, por lo general, con su residencia habitual. [26]

70. De ello se deduce que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los residentes no es, por regla general, discriminatorio. [27]

71. En cambio, tal trato diferenciado en función de la residencia deberá calificarse de discriminatorio cuando no exista ninguna diferencia de situación objetiva respecto a la ventaja fiscal cuestionada, que pueda justificar esta diferencia de trato. En tal caso, deberá considerarse que estas dos categorías de sujetos pasivos se encuentran en la misma situación en lo que respecta a esta ventaja. [28]

72. Así, se ha sentado que el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o propia, cuando percibe la totalidad o la casi totalidad de sus rendimientos en el Estado en que ejerce sus actividades profesionales, se encuentra objetivamente en la misma situación, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el residente en dicho Estado. Ambos son gravados solamente en ese Estado y la base imponible de su impuesto es la misma. [29]

73. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esta jurisprudencia es aplicable al caso en el que, como en el presente asunto, las rentas imponibles están constituidas por una pensión de jubilación.

74. Estimamos que ése es precisamente el caso. En efecto, la normativa tributaria finlandesa establece que las pensiones de jubilación, como la pagada a la Sra. Turpeinen, están sujetas a imposición de la misma forma que cualquier renta proveniente directamente de una actividad económica, con la aplicación de una escala progresiva y de deducciones destinadas a tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, así como su situación personal y familiar. Nos encontramos, pues, en el presente caso ante un régimen de imposición directa, en cuyo marco la carga fiscal es determinada en función de la capacidad contributiva de la demandante.

26 — Sentencia Gerritse, antes citada, apartado 43 y jurisprudencia citada.

27 — *Ibidem*, apartado 44 y jurisprudencia citada.

28 — Sentencia Asscher, antes citada, apartado 42.

29 — Sentencia Wielockx, antes citada, apartado 20.

75. Además, como indica el Gobierno finlandés, el régimen de la retención global en la fuente del 35 %, previsto para los sujetos pasivos no residentes, se basa en el postulado de que su situación no es comparable a la de los sujetos pasivos residentes, porque pueden percibir otras rentas en su Estado de residencia, incluidas otras pensiones de jubilación.

76. En consecuencia, podemos deducir que, cuando la única renta de la que dispone el no residente es la pensión de jubilación que le paga un Estado miembro distinto de aquél en el que reside, el Estado deudor de esta pensión debe considerarlo, respecto a la imposición sobre la misma, como si se encontrara en la misma situación que un residente, sujeto al impuesto sobre sus rentas mundiales. Un sujeto pasivo, como la Sra. Turpeinen, cuya única renta de la que dispone es su pensión de jubilación pagada en Finlandia, debe pues ser considerado, en cuanto a la imposición sobre sus rentas, como si se encontrara en la misma situación que si fuera residente en ese Estado miembro. En estas condiciones, el hecho de aplicar un tipo impositivo más elevado a tal sujeto pasivo no residente constituye una discriminación indirecta contraria al estatuto de ciudadano de la Unión, que constituye un obstáculo al derecho de circulación que le es conferido por el artículo 18 CE, apartado 1.

3. La justificación de este obstáculo

77. Según las indicaciones proporcionadas por la resolución de remisión, el régimen de retención global en la fuente aplicado a las rentas de los sujetos pasivos no residentes no estaba justificado únicamente por la presunción de que el sujeto pasivo no residente percibiera otras rentas distintas de las imponibles en Finlandia. Este régimen tenía igualmente por finalidad atender a las exigencias prácticas de sencillez y eficacia. Así, por una parte, se trataba de facilitar la labor de los sujetos pasivos de los que se presumía que tenían un conocimiento insuficiente del finés y de las normas fiscales nacionales de Derecho común. Por otra parte, se pretendía garantizar la recaudación del impuesto.

78. No pensamos que la desventaja impuesta a los sujetos pasivos no residentes pueda justificarse por uno u otro de estos dos motivos. En efecto, una medida que tiene por efecto restringir el ejercicio de una libertad de circulación garantizada por el Tratado solamente puede justificarse si es adecuada para alcanzar el objetivo legítimo que persigue y si no va más allá de aquello que resulte necesario a dicho efecto. [30] La simplificación de la aplicación del régimen fiscal finlandés para los sujetos pasivos no resi-

30 — Véase, en particular, la sentencia De Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 49 y jurisprudencia citada.

dentes podía conseguirse ciertamente con medidas menos desventajosas que una imposición superior a la aplicable a los sujetos pasivos residentes que perciben rentas idénticas.

79. Del mismo modo, el régimen de retención global parece igualmente desproporcionado respecto a la exigencia de asegurar la recaudación efectiva del impuesto adeudado por los sujetos pasivos no residentes. Como pone de relieve la Comisión, el Estado miembro deudor de la pensión de jubilación puede, en virtud de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, [31] pedir a las autoridades competentes del Estado miembro en cuyo territorio reside el sujeto pasivo que le comuniquen todas las informaciones que le permitan conocer o verificar la capacidad contributiva, así como la situación personal y familiar de dicho sujeto pasivo.

80. Las dificultades suplementarias de orden administrativo, que para una administración fiscal nacional pueden derivarse del hecho de que el sujeto pasivo resida en otro Estado miembro, no son consideradas por la jurisprudencia como suficientes para justificar, en cuanto tales, la necesidad de que el sujeto pasivo soporte una imposición más elevada que si fuera residente. Tal argumentación ha sido regularmente desestimada. [32] Parece aún menos fundado en el presente caso que los Estados miembros, con la Directiva 2001/44/CE del Consejo [33] que tenían que aplicar antes del 30 de junio de 2002, dispongan una herramienta suplementaria para garantizar la recaudación del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo no residente.

81. A la vista del conjunto de estas consideraciones, propondremos al Tribunal de Justicia que responda al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el impuesto aplicable a una pensión de jubilación, pagada a un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro, supera, en determinados casos, el impuesto que ese sujeto pasivo debería haber pagado si hubiera sido residente, cuando la rentas de ese sujeto pasivo están constituidas exclusiva o principalmente por esa pensión de jubilación y que así no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de los sujetos pasivos residentes.

31 — Directiva de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en materia de impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

32 — Véanse, en particular, las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 45, y de 28 de octubre de 1999, Vestergaard (C-55/98, Rec. p. I-7641), apartado 26. Véase, como ejemplo reciente, la sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia (C-334/02, Rec. p. I-2229), apartado 31.

33 — Directiva de 15 de junio de 2001, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las retenciones reguladores agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales (DO L 175, p. 17).

IV. Conclusión

82. En razón de lo expuesto, proponemos al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Korkein hallinto-oikeus como sigue:

«El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el impuesto aplicable a una pensión de jubilación, pagada a un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro, supera, en determinados casos, el impuesto que ese sujeto pasivo debería haber pagado si hubiera sido residente, cuando la rentas de ese sujeto pasivo están constituidas exclusiva o principalmente por esa pensión de jubilación y que así no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de los sujetos pasivos residentes.»