CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PHILIPPE LÉGER
apresentadas em 18 de Maio de 2006 [1]

1. O presente pedido prejudicial tem por objecto a apreciação da compatibilidade com o direito comunitário de uma legislação fiscal nacional por força da qual a pensão de reforma paga por um Estado-Membro a um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro está sujeita a uma tributação que, em determinados casos, se revela ser mais elevada do que a que seria devida se o mesmo contribuinte residisse no Estado que concede a referida pensão.

2. Este processo tem origem no litígio que opõe uma cidadã finlandesa que decidiu residir em Espanha depois de ter exercido o seu direito à pensão à administração finlandesa, relativamente à taxa de imposto sobre a sua pensão de reforma.

3. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo Finlandês) pretende saber se a legislação em causa é compatível com o artigo 18.º CE ou com o artigo 39.º CE ou ainda com a Directiva 90/365/CEE do Conselho [2].

1 — Língua original: francês.

2 — Directiva de 28 de Junho de 1990, relativa ao direito de residência dos trabalhadores assalariados e não assalariados que cessaram a sua actividade profissional (JO L 180, p. 28).

I — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

4. A liberdade de circulação de pessoas prevista no Tratado CE restringia-se inicialmente às deslocações para outro Estado-Membro que tivessem por finalidade o exercício de uma actividade económica.

5. O artigo 39.º CE que prevê no seu n.º 1 a livre circulação de trabalhadores no interior da Comunidade determina, no seu n.º 3, alíneas c) e d), que esse direito à livre circulação compreende, respectivamente, o direito de residir num dos Estados-Membros a fim de nele exercer uma actividade laboral em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais e o de permanecer, nas condições enunciadas por regulamentos de execução, no território de um Estado-Membro depois de nele ter exercido uma actividade laboral.

6. A Directiva 90/365 estendeu este direito de residência às pessoas que cessaram a sua actividade profissional. O artigo 1.º, n.º 1, primeiro parágrafo dispõe que os Estados-Membros concederão o direito de residência a qualquer nacional de um Estado-Membro que tenha exercido na Comunidade uma actividade como trabalhador assalariado ou não assalariado, bem como aos membros da sua família. Conforme referido no terceiro considerando da referida directiva, esse direito de residência deve ser igualmente concedido às pessoas que não tenham exercido o seu direito à livre circulação durante a sua vida profissional.

7. No entanto, o artigo 1.º da Directiva 90/365 sujeita o exercício do referido direito à condição de o seu titular possuir recursos bastantes. Também prevê, no seu n.º 1, primeiro parágrafo, que este último deve beneficiar de uma pensão de invalidez, de pré-reforma ou de velhice ou de uma renda por acidente de trabalho ou doença profissional de nível suficiente para que não se torne, durante o período de residência, uma sobrecarga para a assistência social do Estado-Membro de acolhimento, e na condição de estar coberto por um seguro de doença que abranja o conjunto dos riscos no Estado-Membro de acolhimento [3].

3 — A Directiva 90/365 foi revogada, com efeitos a partir de 30 de Abril de 2006, pela Directiva 2004/38/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de Abril de 2004, relativa ao direito de livre circulação e residência dos cidadãos da União e dos membros das suas famílias no território dos Estados-Membros, que altera o Regulamento (CEE) n.º 1612/68 e que revoga as 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 e 93/96/CEE (JO L 158, p. 77).

8. Nos termos do artigo 2.º desta directiva, o direito de residência é consignado através da emissão de um documento denominado «cartão de residência de nacional de um Estado-Membro da CEE» cuja validade é definida na mesma disposição.

9. O Tratado UE, assinado em Maastricht em 7 de Fevereiro de 1992 e que entrou em vigor em 1 de Novembro de 1993, criou o conceito de «cidadania da União». Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, CE, é cidadão da União qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado-Membro.

10. O artigo 18.º, n.º 1, CE confere a qualquer cidadão da União o direito de circular e permanecer livremente no território de qualquer Estado-Membro, sem prejuízo das limitações e condições previstas no Tratado CE e nas disposições adoptadas em sua aplicação.

B — *Direito nacional*

1. A legislação relativa ao imposto sobre o rendimento

11. Nos termos da lei fiscal finlandesa aplicável à data dos factos, uma pessoa que

durante o ano fiscal resida na Finlândia é um sujeito passivo «sujeito a imposto por incidência pessoal», ou seja, é tributada naquele Estado pela totalidade dos seus rendimentos. Em contrapartida, um sujeito passivo que não tenha residido na Finlândia durante o ano fiscal é apenas sujeito ao imposto naquele Estado «por incidência real», o que significa que só pode ser tributado pelos rendimentos auferidos naquele Estado.

12. Segundo a mesma lei, considera-se que um cidadão finlandês reside na Finlândia, mesmo que aí não resida de forma continuada por um período superior a seis meses, enquanto não tiverem decorrido três anos desde o final do ano em que se tiver ausentado do país.

13. O sujeito passivo por incidência real está sujeito, na Finlândia, ao imposto sobre o rendimento e ao imposto sobre o património, salvo disposição em contrário constante de uma convenção bilateral ou internacional que vincule aquele Estado-Membro. Na ausência de uma disposição daquela natureza, os impostos devidos por um sujeito passivo por incidência real sobre os seus rendimentos salariais tributáveis que incluam, nomeadamente, as pensões de reforma, são tributados mediante retenção na fonte até 35% do valor desses rendimentos.

14. Em contrapartida, o imposto devido por um sujeito passivo por incidência pessoal é calculado em função de uma tabela progressiva que prevê, por um lado, a aplicação de um imposto mínimo por cada escalão e, por outro, a de uma percentagem crescente da parte do rendimento que excede o limiar inferior do escalão do imposto.

15. No âmbito do presente processo, o Governo finlandês alegou que aquela legislação foi alterada e que, a partir de 1 de Janeiro de 2006, os sujeitos passivos por incidência real que recebam uma pensão de reforma da República da Finlândia são tributados naquele Estado por aquela pensão da mesma forma que os sujeitos passivos por incidência pessoal, sendo-lhes aplicada a tabela progressiva e as deduções pessoais e familiares.

2. A convenção preventiva da dupla tributação celebrada com o Reino de Espanha

16. De acordo com a convenção preventiva da dupla tributação celebrada entre o Reino de Espanha e a República da Finlândia, as remunerações, incluindo as pensões, pagas directamente ou a cargo de fundos constituídos por um dos Estados Contratantes, por autarquias locais ou pessoas colectivas de direito público a uma pessoa singular a título

dos serviços prestados a esse Estado, município ou entidade, só podem ser tributadas nesse Estado.

II — Quadro factual e pedido prejudicial

17. P. Turpeinen é uma cidadã finlandesa que trabalhou na Finlândia como psiquiatra infantil para o serviço público. Depois de passar à reforma em Setembro de 1998, decidiu residir noutro Estado-Membro, primeiro na Bélgica, posteriormente, a partir de 1999, em Espanha.

18. P. Turpeinen aufere como únicos rendimentos a sua pensão de reforma paga pelo Kuntien Eläkevakuutus (seguro de velhice dos municípios). De acordo com a convenção preventiva da dupla tributação celebrada com o Reino de Espanha, esta pensão só é tributável na Finlândia.

19. No decurso dos anos 1999 a 2001, P. Turpeinen foi tributada pelos serviços fiscais de Uudenmaa por esta pensão, à taxa de 28,5%, segundo o regime de tributação progressiva aplicável aos sujeitos passivos por incidência pessoal.

20. Em contrapartida, relativamente ao imposto para o ano de 2002, os mesmos serviços fiscais entenderam que P. Turpeinen devia ser considerada como sujeito passivo por incidência real, dado que a mesma se tinha ausentado do território nacional há mais de três anos. Em consequência, aplicaram à pensão de reforma da interessada uma retenção na fonte de 35%. Deste modo, P. Turpeinen liquidou um imposto de 10 113,77 euros, ao passo que, se tivesse sido tributada na Finlândia como sujeito passivo por incidência pessoal, teria liquidado 8 173,09 euros de impostos, acrescidos de 549,03 euros de quotizações de seguro de doença.

21. Por decisão de 3 de Julho de 2002, os serviços fiscais de Uudenmaa indeferiram a reclamação de P. Turpeinen no sentido de o imposto sobre a sua pensão de reforma relativo ao ano fiscal de 2002 ser calculado tal como nos três anos anteriores.

22. O hallinto-oikeus (tribunal administrativo) negou provimento ao recurso apresentado por P. Turpeinen contra esta decisão. A interessada contestou a decisão do hallinto-oikeus perante o Korkein hallinto-oikeus.

23. Este último órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

24. Na sua decisão de reenvio, alegou ter dúvidas sobre os efeitos do direito comunitário neste caso em particular porque, tanto quanto sabe, os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça em matéria de fiscalidade directa não diziam respeito a pessoas reformadas, mas apenas a trabalhadores por conta de outrem ou independentes prestadores de serviço ou estudantes [4]. Refere igualmente que a Comissão das Comunidades Europeias, numa notificação para cumprir dirigida ao Governo finlandês em 2001, considerou que a retenção na fonte de 35% podia violar o artigo 39.º CE e, tratando-se de um sujeito passivo reformado, a Directiva 90/365.

25. Por conseguinte, o Korkein hallinto-oikeus decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem o artigo 18.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, relativo ao direito de os cidadãos da União Europeia circularem e residirem livremente no território dos Estados-Membros, ou [o artigo] 39.º [CE], relativo ao direito de livre circulação dos trabalhadores na Comunidade, ser interpretados no sentido de que um deles, ou ambos, se opõem a uma legislação nacional de um Estado-Membro nos termos da qual, para um contribuinte parcialmente tributável num Estado-Membro e residente no estrangeiro, o imposto retido na fonte, que é aplicável à pensão de reforma paga pelo Estado-Membro onde essa pensão é tributável, a título de uma relação de trabalho de direito público, excede, em certos casos, o imposto que o contribuinte deveria ter pago nesse Estado-Membro como residente, portanto, como contribuinte plenamente tributável?

2) Deve a Directiva 90/365 [...] ser interpretada no sentido de que se opõe a uma lei nacional como a referida na questão anterior?»

III — Apreciação

26. Com as suas questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o direito comunitário se opõe a uma legislação nacional segundo a qual o imposto cobrado sobre uma pensão de reforma paga a um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro excede, em certos casos, o imposto que lhe seria cobrado se aí residisse.

4 — O órgão jurisdicional de reenvio refere os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225); de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493); de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089); de 12 de Dezembro de 2002, De Groot (C-385/00, Colect., p. I-11819); de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C-234/01, Colect., p. I-5933); e de 1 de Julho de 2004, Wallentin (C-169/03, Colect., p. I-6443).

27. É jurisprudência assente que, se os impostos directos não se encontram enquanto tais incluídos na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm, respeitando o direito comunitário [5].

28. Em particular, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a compatibilidade da legislação em causa com o artigo 18.º CE ou com o artigo 39.º CE, ou com ambas as disposições, ou com a Directiva 90/365. Começarei por analisar se o direito derivado fornece uma resposta à questão colocada.

A — *O direito derivado*

29. A Comissão considera que o regime fiscal em causa pode ser contrário à Directiva 90/365. O Governo espanhol, por seu turno, defende que, na sua opinião, aquele regime contraria o artigo 10.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 1408/71 do Conselho [6].

1. A Directiva 90/365

30. Conforme referi, a Directiva 90/365 alargou o direito de residência noutro Estado-Membro previsto pelo Tratado CE para fins económicos às pessoas que cessaram a sua actividade profissional, incluindo as que não exerceram actividade económica noutro Estado-Membro durante a sua vida profissional. Contudo, este direito de residência está sujeito à condição de o interessado dispor de recursos suficientes para não se tornar uma sobrecarga para a assistência do Estado de acolhimento.

31. A Comissão alega que a legislação fiscal finlandesa pode parecer contrária à Directiva 90/365, na medida em que um imposto mais elevado cobrado aos reformados residentes noutro Estado-Membro pode dificultar o respeito por parte desses reformados da condição de dispor de recursos suficientes.

32. É certo que P. Turpeinen, cidadã finlandesa que cessou a sua actividade assalariada e que decidiu residir em Espanha durante a sua reforma, pode socorrer-se das disposições da Directiva 90/365 para ser autorizada a residir no território desse Estado-Membro e, isso, mesmo não tendo exercido os seus direitos de circulação no decurso da sua vida profissional, conforme parece resultar dos

5 — Acórdãos de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido (C-246/89, Colect., p. I-4585, n.º 12), e de 11 de Março de 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Colect., p. I-2409, n.º 44 e jurisprudência citada).

6 — Regulamento de 14 de Junho de 1971, relativo à aplicação dos regimes de segurança social aos trabalhadores assalariados, aos trabalhadores não assalariados e aos membros da sua família que se deslocam no interior da Comunidade (JO L 149, p. 2), na redacção do Regulamento (CE) n.º 307/99 do Conselho, de 8 de Fevereiro de 1999 (JO L 38, p. 1, a seguir «Regulamento n.º 1408/71»).

elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio. Nesta medida, considero que esta directiva não é aplicável ao presente caso.

33. De facto, a Directiva 90/365, conforme resulta da sua redacção, tem por objectivo garantir a autorização por parte do Estado-Membro de acolhimento de residência no seu território de todo e qualquer nacional de outro Estado-Membro que tenha cessado as suas actividades assalariadas ou não assalariadas, nomeadamente, definindo as condições nas quais os interesses legítimos do Estado de acolhimento são susceptíveis de justificar uma recusa e fixando as modalidades práticas de acordo com as quais este direito de residência deve ser concretizado. Deste modo, prevê apenas expressamente obrigações a cargo do Estado-Membro de acolhimento e trata exclusivamente do direito de residência no mesmo.

34. Não se vê por que o âmbito de aplicação desta directiva deva ser estendido às medidas imputáveis ao Estado de origem tais como a legislação finlandesa controvertida. Depois da entrada em vigor do Tratado UE, o direito de circulação e de permanência noutro Estado-Membro é conferido aos cidadãos da União que não exerçam uma actividade económica directamente pelo artigo 18.º, n.º 1, CE [7]. É esta disposição que tem vocação para se opor aos «entraves à saída».

7 — Acórdão de 17 de Setembro de 2002, Baumbast e R (C-413/99, Colect., p. I-7091, n.os 81 a 84).

35. Com efeito, é a referida disposição que permite a um cidadão da União beneficiar, no âmbito de aplicação do Tratado CE, do mesmo tratamento jurídico que os nacionais que se encontrem na mesma situação que a sua e que se opõe a que uma legislação do seu Estado de origem o penalize por ter exercido os seus direitos de circulação [8].

36. Sublinhe-se que, no acórdão Pusa, acima referido, que tinha como quadro jurídico e factual uma situação muito semelhante à do presente caso [9], a compatibilidade da regulamentação em causa com o direito comunitário só foi analisada perante o artigo 18.º CE.

37. Em consequência, sou da opinião de que a Directiva 90/365 não é aplicável ao presente caso.

8 — Acórdãos de 11 de Julho de 2002, D'Hoop (C-224/98, Colect., p. I-6191, n.º 30), e de 29 de Abril de 2004, Pusa (C-224/02, Colect., p. I-5763, n.º 18).

9 — O caso dizia respeito a um cidadão finlandês, titular de uma pensão de invalidez finlandesa, que vivia e pagava impostos sobre o rendimento em Espanha. Por causa de uma dívida por ele contraída na Finlândia, a sua pensão foi penhorada. Por força da legislação finlandesa aplicável, o montante penhorado era calculado de maneira a assegurar-lhe um rendimento mínimo, mas esse cálculo não tinha em consideração o imposto sobre o rendimento que ele pagava em Espanha.

2. O Regulamento n.º 1408/71

38. Conforme o Governo espanhol recordou, com razão, no quadro do processo prejudicial, o Tribunal de Justiça pode ser levado a pronunciar-se sobre uma disposição de direito comunitário que não tenha sido referida pelo órgão jurisdicional de reenvio nas suas questões, se considerar que essa disposição é útil para a solução do litígio no processo principal [10]. O facto de o Korkein hallinto-oikeus não ter referido este regulamento na sua decisão de reenvio não impede, pois, o Tribunal de Justiça de analisar os efeitos, caso seja pertinente, conforme defende aquele governo.

39. O Regulamento n.º 1408/71 tem por objecto facilitar a livre circulação de trabalhadores assalariados e não assalariados, bem como membros da sua família no interior da Comunidade, coordenando os regimes nacionais de segurança social.

40. Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, deste regulamento, as prestações nele referidas devem ser pagas ao seu beneficiário logo que este exerça o seu direito de circulação. O mesmo artigo dispõe também que, salvo disposição contrária do regulamento, as prestações pecuniárias, nomeadamente, de velhice, adquiridas ao abrigo da legislação de um Estado-Membro, não podem sofrer qualquer redução, modificação, suspensão, supressão ou confisco, pelo facto de o beneficiário residir no território de um Estado-Membro que não seja aquele em que se encontra a instituição devedora.

41. O Governo espanhol defende que a legislação fiscal controversa é contrária a esta disposição, porque aquela legislação tem por efeito fazer depender o montante da reforma devida a P. Turpeinen da sua residência. Para defender a sua análise, invoca o acórdão Imbernon Martínez [11]. Inspirando-se na posição adoptada pelo Tribunal de Justiça naquele acórdão, alega que o artigo 10.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1408/71 seria desprovido de efeito se um Estado-Membro, recorrendo a medidas fiscais, pudesse proceder a retenções ou a reduções baseadas na residência do beneficiário noutro Estado-Membro.

42. Não concordo com a análise do Governo espanhol, pelas seguintes razões.

43. O artigo 10.º do Regulamento n.º 1408/71 contribuiu para a implementação da livre circulação dos trabalhadores, ao

10 — V., nomeadamente, o acórdão de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 26 e jurisprudência citada).

11 — Acórdão de 5 de Outubro de 1995 (C-321/93, Colect., p. I-2821).

proibir as «cláusulas de residência». Tem por objectivo garantir que as prestações que elenca, tais como uma pensão de reforma, sejam pagas ao seu beneficiário que exerceu o seu direito à livre circulação nas mesmas condições do que se tivesse permanecido no território nacional. Deste modo, opõe-se a que o montante daquela pensão sofra uma diminuição pelo facto de o seu beneficiário residir noutro Estado-Membro.

44. Em particular, a legislação controversa não prevê uma diminuição da pensão de reforma paga a P. Turpeinen pelo facto de esta residir no estrangeiro. Esta legislação não incide sobre as condições de concessão e de liquidação daquela pensão.

45. Assim, a referida legislação é diferente da que estava em causa no caso que deu origem ao acórdão Imbernon Martínez, atrás mencionado, a que se refere o Governo espanhol. De facto, neste caso, a disposição controvertida da lei alemã relativa às pensões para crianças (Bundeskindergeldgesetz) submetia a concessão e o montante de uma prestação para crianças a cargo às condições de residência previstas na legislação fiscal alemã. A legislação social em causa também remetia para as condições enunciadas na legislação fiscal. Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou que a disposição pertinente do Regulamento n.º 1408/71 seria privada de grande parte do seu efeito útil se a simples remissão para disposições fiscais pudesse pô-la em causa [12]. De qualquer modo, esta apreciação não pode, na minha opinião, ser transposta para o presente caso.

46. No caso em apreço, estamos perante uma legislação nacional que determina as condições de tributação dos sujeitos passivos não residentes e que só afecta a pensão de reforma de P. Turpeinen, na medida em que esta pensão é equiparada a um rendimento. É, pois, apenas de maneira indirecta que esta legislação conduz a uma redução do valor da sua reforma disponível em comparação com o montante depois dos impostos de que ela poderia dispor se fosse residente na Finlândia durante o ano fiscal de 2002.

47. Por outro lado, deve sublinhar-se que se o montante da reforma de P. Turpeinen fosse mais elevado, a aplicação da retenção fixa na fonte de 35% poderia conduzir ao resultado inverso, ou seja, a permitir-lhe ficar com um saldo maior do que o que poderia dispor na Finlândia, depois de ter sido tributada segundo o escalão progressivo. Isto demonstra bem que a legislação finlandesa em causa não prevê a diminuição da pensão de reforma paga a P. Turpeinen pelo facto de esta residir no estrangeiro.

12 — Acórdão Imbernon Martínez, já referido, n.º 23.

48. Por esta razão, considero que, tendo estes elementos em consideração, a legislação fiscal finlandesa não é contrária às disposições do artigo 10.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1408/71. Em consequência, é à luz das regras do Tratado CE que deve ser apreciada a conformidade desta legislação com o direito comunitário.

B — *As regras do Tratado CE*

49. Começarei por analisar qual a disposição do Tratado CE da qual resulta a situação de P. Turpeinen, de seguida, se a legislação fiscal finlandesa constitui um entrave à liberdade de circulação proibida por aquela disposição e, em caso afirmativo, se esse entrave pode ser justificado.

1. A disposição aplicável

50. O órgão jurisdicional de reenvio questiona o Tribunal de Justiça sobre a compatibilidade do regime fiscal controverso com os artigos 18.º CE ou 39.º CE ou com as duas disposições em simultâneo.

51. O Governo finlandês alega que a situação de P. Turpeinen resulta, ao mesmo tempo, dos artigos 18.º CE e 39.º CE. Considera que esta última disposição também é aplicável ao caso em apreço, tendo em consideração o acórdão Sehrer [13].

52. Não concordo. Tal como o Governo italiano e a Comissão, considero que a situação de P. Turpeinen não resulta do âmbito de aplicação do artigo 39.º CE e que, por conseguinte, esta só pode invocar as disposições do artigo 18.º CE.

53. De acordo com a jurisprudência assente, o estatuto de cidadão da União, reconhecido a cada nacional de um Estado-Membro, tende a ser o estatuto fundamental daquele nacional [14]. Acresce que o artigo 18.º, n.º 1, CE confere directamente a cada cidadão da União o direito de circular e de permanecer livremente no Estado da sua escolha, no seio da Comunidade [15]. P. Turpeinen, na sua qualidade de cidadã finlandesa, pode, pois, invocar as disposições do artigo 18.º, n.º 1, CE para ver reconhecido o seu direito de residência em Espanha.

54. De qualquer forma, o estatuto de cidadão da União e os direitos de circulação que

13 — Acórdão de 15 de Junho de 2000 (C-302/98, Colect., p. I-4585).

14 — Acórdãos Pusa, já referido, n.º 16 e jurisprudência citada, e de 19 de Outubro de 2004, Zhu e Chen (C-200/02, Colect., p. I-9925, n.º 25 e jurisprudência citada).

15 — Acórdão Baumbast e R., já referido, n.º 84.

lhe estão associados, consagrados pelo Tratado UE, não se substituem às outras disposições do Tratado que visam categorias específicas de pessoas. Não destituem de utilidade as liberdades de circulação que já são conferidas pelo Tratado CE e que se destinam ao exercício de uma actividade económica. Tanto quanto estas liberdades de circulação por razões económicas constituem uma expressão específica dos direitos conferidos de modo geral pelo artigo 18.º CE [16], quando um cidadão da União faz uso de uma das suas liberdades, é à luz desta que o Tribunal de Justiça analisa prioritariamente a compatibilidade da legislação nacional em causa [17].

55. No entanto, não me parece que P. Turpeinen possa invocar as disposições do artigo 39.º CE.

56. De facto, deve ser considerada trabalhador, na acepção do artigo 39.º CE, a pessoa que realiza, durante certo tempo, em benefício de outra e sob a sua direcção, as prestações em contrapartida das quais recebe uma remuneração [18]. Os direitos de residir ou permanecer noutro Estado-Membro, conferidos por este artigo no seu n.º 3, alíneas c) e d), são sujeitos, segundo a redacção destas disposições, à condição de a pessoa em causa aí exercer ou ter exercido uma actividade daquela natureza.

57. É certo que o âmbito de aplicação do artigo 39.º CE é objecto de uma interpretação ampla, pelo que não se restringe às pessoas que se encontrem efectivamente vinculadas numa relação de trabalho assalariado em execução. Deste modo, conforme salienta o Governo finlandês, foi declarado no acórdão Sehrer, já referido, que a circunstância de um cidadão da União já não estar vinculado por um contrato de trabalho não o priva da garantia de determinados direitos relacionados com a sua situação de trabalhador [19]. De qualquer forma, é ainda necessário, neste último caso, que a pessoa interessada tenha feito uso do direito de livre circulação previsto nesta disposição.

58. Assim sendo, neste acórdão, o litígio no processo principal dizia respeito a um reformado residente na Alemanha que tinha exercido a sua actividade, alternadamente, neste Estado-Membro e em França e que

16 — V., no que diz respeito à liberdade de estabelecimento, o acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Skanavi e Chryssanthakopoulos (C-193/94, Colect., p. I-929, n.º 22), no que diz respeito à livre circulação de trabalhadores, o acórdão de 26 de Novembro de 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Colect., p. I-10981, n.º 26), e à livre prestação de serviços, o acórdão de 6 de Fevereiro de 2003, Stylianakis (C-92/01, Colect., p. I-1291, n.º 18).

17 — Assim, no acórdão de 12 de Maio de 1998, Martínez Sala (C-85/96, Colect., p. I-2691), o Tribunal de Justiça só analisa os direitos que a pessoa em causa pode invocar na qualidade de cidadão, porque existe uma dúvida quanto à sua qualidade de trabalhador. V., igualmente, o acórdão de 16 de Dezembro de 2004, My (C-293/03, Colect., p. I-12013, n.º 33).

18 — Acórdãos Martínez Sala, já referido, n.º 32 e jurisprudência citada, e de 19 de Novembro de 2002, Kurz (C-188/00, Colect., p. I-10691, n.º 32 e jurisprudência citada).

19 — Acórdão Sehrer, já referido, n.º 30.

recebia uma pensão de cada um dos Estados. A legislação alemã previa que as quotizações de seguro de doença da pessoa em causa também deviam ser calculadas com base na pensão francesa, sem ter em consideração o facto de uma parte considerável desta pensão já ter sido retida por conta de quotizações de seguro de doença em França.

59. Foi neste contexto que o Tribunal de Justiça declarou que o direito a receber uma tal pensão estava intrinsecamente ligado à qualidade objectiva de trabalhador e que a legislação alemã, na medida em que sujeita os trabalhadores que exerceram as suas actividades noutro Estado-Membro a um duplo pagamento de quotizações de seguro de doença, constitui um entrave proibido pelo artigo 39.º CE [20]. Num caso destes, esta legislação alemã, na medida em que prejudicava o reformado que tinha exercido a sua actividade profissional noutro Estado-Membro, era susceptível de desencorajar um trabalhador de fazer uso dos seus direitos de circulação conferidos pelo Tratado.

60. Por conseguinte, o acórdão Sehrer, já referido, não põe em causa, na minha opinião, a análise segundo a qual o benefício do artigo 39.º CE só está à disposição das pessoas que se deslocaram para outro Estado-Membro a fim de aí exercerem uma actividade assalariada. Esta disposição não abrange as pessoas que, conforme parece ser o caso de P. Turpeinen, exerceram toda a sua actividade profissional no seu Estado-Membro e só fizeram uso do direito de residência noutro Estado-Membro depois de reformados, sem qualquer intenção de aí exercerem uma actividade assalariada [21].

61. Em consequência, considero que são as disposições do artigo 18.º CE que são aplicáveis ao caso concreto e que podem ser invocadas por P. Turpeinen como constituindo o fundamento dos seus direitos de circulação e de permanência em Espanha.

2. A existência de um entrave à liberdade de circulação

62. Em primeiro lugar, é de referir que os direitos de permanência e de livre circulação conferidos a todo e qualquer cidadão da União por força do artigo 18.º, n.º 1, CE não se opõem apenas às restrições ao exercício desses direitos previstas pelo Estado de acolhimento. Tal como já referi, também proíbem os que são imputáveis ao Estado de origem.

20 — *Idem*, n.os 30 a 35.

21 — V., neste sentido, os acórdãos de 19 de Março de 1992, Batista Morais (C-60/91, Colect., p. I-2085, n.º 7); de 16 de Janeiro de 1997, USSL n.º 47 di Biella (C-134/95, Colect., p. I-195, n.º 19); e de 26 de Janeiro de 1999, Terhoeve (C-18/95, Colect., p. I-345, n.os 26 e 27).

63. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que seria incompatível com o estatuto de cidadão da União e com os direitos à livre circulação e de permanência que lhe são conferidos naquela qualidade que fosse aplicado a um cidadão da União que fizesse uso desses direitos no Estado-Membro de que é nacional um tratamento menos favorável do que aquele de que beneficiaria se não tivesse feito uso desses direitos [22].

64. Segundo o Tribunal de Justiça, as facilidades concedidas pelo Tratado em matéria de circulação não poderiam produzir a plenitude dos seus efeitos se um nacional de um Estado-Membro fosse dissuadido de os exercer em virtude dos obstáculos colocados à sua permanência no Estado-Membro de acolhimento por uma regulamentação do seu Estado de origem que penaliza o facto de os ter exercido [23].

65. P. Turpeinen, cidadã finlandesa que fez uso dos seus direitos de livre circulação e de permanência conferidos pelo artigo 18.°, n.° 1, CE pode, pois, invocar estas disposições perante o seu Estado de origem.

66. Subsequentemente, resulta da jurisprudência que o estatuto de cidadão da União permite aos nacionais dos Estados-Membros que se encontrem na mesma situação obter, no domínio de aplicação *rationemateriae* do Tratado CE, independentemente da sua nacionalidade e sem prejuízo das excepções expressamente previstas a este respeito, o mesmo tratamento jurídico [24].

67. No presente caso, é pacífico que P. Turpeinen, em virtude da legislação fiscal controversa, foi objecto de uma tributação maior, na qualidade de não residente, do que se fosse residente na Finlândia.

68. É certo que, conforme recorda o Governo finlandês, se admite que, no domínio da fiscalidade directa, as situações dos sujeitos passivos residentes e dos sujeitos passivos não residentes, de um modo geral, não são comparáveis [25]. De facto, estas situações podem apresentar diferenças objectivas tanto do ponto de vista da fonte do rendimento como da capacidade contributiva pessoal ou da consideração da situação pessoal e familiar.

69. Assim, o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, muito frequentemente, apenas

22 — Acórdãos D'Hoop, n.° 30, e Pusa, n.° 18, já referidos.

23 — Acórdão Pusa, já referido, n.° 19.

24 — V., nomeadamente, o acórdão Pusa, já referido, n.° 16 e jurisprudência citada.

25 — Acórdão Schumacker, já referido, n.° 31.

uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência. Além disso, a sua capacidade contributiva pessoal, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local da sua residência onde, geralmente, está o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais [26].

70. Sucede que o facto de um Estado-Membro não fazer beneficiar um não residente de certos benefícios fiscais que concede ao residente não é necessariamente discriminatório [27].

71. Em contrapartida, um tal tratamento diferenciado em função da residência deve ser qualificado como discriminatório quando não existe nenhuma diferença de situação objectiva relativamente à vantagem fiscal em causa que possa fundamentar essa diferença de tratamento. Nesse caso, as duas categorias de sujeitos passivos devem ser consideradas como estando na mesma situação, no que diz respeito a esta vantagem [28].

72. Deste modo, foi declarado que o contribuinte não residente assalariado ou independente que aufira a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado onde exerce as suas actividades profissionais está, objectivamente, na mesma situação, no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento, que o residente desse Estado. Ambos são tributados nesse único Estado e a base da matéria colectável do seu imposto é a mesma [29].

73. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se esta jurisprudência pode ser transposta para um caso em que, tal como no caso em apreço, os rendimentos tributáveis são constituídos por uma pensão de reforma.

74. Considero que sim. De facto, a legislação fiscal finlandesa prevê que as pensões de reforma tais como a que é paga a P. Turpeinen sejam tributadas como qualquer rendimento directamente proveniente de uma actividade económica, com aplicação de um escalão progressivo e deduções que visam tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, bem como a sua situação pessoal e familiar. Estamos, pois, no caso em apreço, perante um regime de tributação directa, no quadro do qual a carga fiscal é determinada em função da capacidade contributiva do requerente.

26 — Acórdão Gerritse, já referido, n.º 43 e jurisprudência citada.

27 — *Idem*, n.º 44 e jurisprudência citada.

28 — Acórdão Asscher, já referido, n.º 42.

29 — Acórdão Wielockx, já referido, n.º 20.

75. Acresce que, conforme é referido pelo Governo finlandês, o regime de retenção fixa na fonte de 35%, previsto para os sujeitos passivos não residentes, assenta no pressuposto de que a sua situação não é comparável à dos sujeitos passivos residentes, porque podem receber outros rendimentos no seu Estado de residência, incluindo outras pensões de reforma.

76. Assim, pode deduzir-se que, se o sujeito passivo não residente não tem outros rendimentos para além da pensão de reforma que lhe é paga por um Estado-Membro que não o da sua residência, deve ser considerado pelo Estado que paga aquela pensão, para a tributação da mesma, como estando na mesma situação de um sujeito passivo residente cujos rendimentos mundiais estão sujeitos a tributação. Um sujeito passivo que, tal como P. Turpeinen, não dispõe de nenhum outro rendimento para além da sua pensão de reforma paga na Finlândia deve, pois, ser considerado, no que respeita à tributação dos seus rendimentos, como estando na mesma situação em que estaria se fosse residente naquele Estado-Membro. Nestas circunstâncias, o facto de se aplicar a este sujeito passivo não residente uma taxa de imposto mais elevada constitui uma discriminação indirecta contrária ao estatuto de cidadão da União, que entrava o direito de livre circulação que lhe é conferido pelo artigo 18.°, n.° 1, CE.

3. A justificação deste entrave

77. Segundo as informações fornecidas pela decisão de reenvio, o regime de retenção fixa na fonte aplicado aos rendimentos dos sujeitos passivos não residentes não era apenas justificado pela presunção de que o sujeito passivo não residente recebe outros rendimentos para além dos que são tributáveis na Finlândia. Este regime tinha também por objectivo satisfazer as exigências práticas de simplicidade e de eficácia. Deste modo, por um lado, facilitava a tarefa dos sujeitos passivos que presume terem conhecimentos insuficientes de finlandês e das regras fiscais nacionais de direito comum. Por outro lado, destinava-se a garantir a cobrança do imposto.

78. Considero que a desvantagem imposta aos contribuintes não residentes não pode ser justificada por um ou outro desses motivos. De facto, uma medida que tenha por efeito restringir o exercício de uma liberdade de circulação garantida pelo Tratado só pode ser justificada se for adequada para atingir o objectivo legítimo que prossegue e se não ultrapassar o que for necessário para esse efeito [30]. A simplificação da aplicação do regime fiscal finlandês para os sujeitos passivos não residentes podia certamente ser

30 — V., nomeadamente, o acórdão De Lasteyrie du Saillant, já referido, n.° 49 e jurisprudência citada.

atingida através de medidas menos desvantajosas do que um imposto superior ao que é aplicado a sujeitos passivos residentes que auferem rendimentos idênticos.

79. Do mesmo modo, o regime de retenção fixa na fonte parece igualmente desproporcionado tendo em vista a exigência de assegurar a cobrança efectiva do imposto devido junto de sujeitos passivos não residentes. Conforme alega a Comissão, o Estado-Membro que paga a pensão de reforma pode, por força da Directiva 77/799/CEE do Conselho [31], solicitar às autoridades competentes do Estado-Membro no território do qual reside o sujeito passivo em causa que lhe transmita todas as informações susceptíveis de lhe permitir conhecer ou verificar a capacidade contributiva, assim como a situação pessoal e familiar desse sujeito passivo.

80. As dificuldades suplementares de ordem administrativa que podem emergir, para uma administração fiscal nacional, do facto de o sujeito passivo residir noutro Estado-Membro, não são consideradas pela jurisprudência como podendo justificar, enquanto tais, que se obrigue esse sujeito passivo a suportar um imposto mais elevado do que se fosse residente. Essa argumentação tem sido habitualmente rejeitada [32]. Parece ainda menos fundamentada no caso em apreço em que os Estados-Membros dispõem, com a Directiva 2001/44/CE do Conselho [33] que os incumbiu de ser posta em vigor até 30 de Junho de 2002, de um utensílio suplementar para garantir a cobrança do imposto sobre o rendimento devido por um sujeito passivo não residente.

81. Tendo em conta o conjunto destas considerações, irei propor que o Tribunal de Justiça responda ao órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 18.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional segundo a qual o imposto aplicável a uma pensão de reforma paga a um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro excede, em certos casos, o imposto que esse sujeito passivo teria de pagar se aí residisse, se os rendimentos desse sujeito passivo forem constituídos exclusiva ou maioritariamente por essa reforma e que, deste modo, o mesmo não se encontra numa situação objectivamente diferente da dos sujeitos passivos residentes.

31 — Directiva de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15).

32 — V., nomeadamente, os acórdãos Schumacker, já referido, n.º 45, e de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard (C-55/98, Colect., p. I-7641, n.º 26). V., para um exemplo recente, o acórdão de 4 de Março de 2004, Comissão/França (C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 31).

33 — Directiva de 15 de Junho de 2001, que altera a Directiva 76/308/CEE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, e relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e a determinados impostos especiais de consumo (JO L 175, p. 17).

IV — Conclusão

82. À luz das precedentes considerações, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma ao Korkein hallinto-oikeus:

«O artigo 18.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional segundo a qual o imposto aplicável a uma pensão de reforma paga a um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro excede, em certos casos, o imposto que esse sujeito passivo teria de pagar se aí residisse, se os rendimentos desse sujeito passivo forem constituídos exclusiva ou maioritariamente por essa pensão de reforma e que, deste modo, o mesmo não se encontra numa situação objectivamente diferente da dos sujeitos passivos residentes.»