Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILO JÄÄSKINEN
presentadas el 24 de noviembre de 2011 [1]

Asunto C-39/10

Comisión Europea
contra

República de Estonia

«Incumplimiento de Estado — Excepción de inadmisibilidad — Partes coadyuvantes — Libre circulación de los trabajadores — Artículo 45 TFUE — Artículo 28 del Acuerdo EEE — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Pensiones de jubilación — Reducción de la base imponible para ingresos reducidos — Discriminación entre contribuyentes residentes y no residentes»

I. Introducción

1. La República de Estonia aplica una ley del impuesto sobre la renta que no prevé la posibilidad de conceder una reducción individual a aquellos no residentes cuyos ingresos totales son tan bajos que disfrutarían de esa ventaja si residieran en el territorio nacional.

2. Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que, al aplicar una legislación de este tipo, la República de Estonia ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [2] y al artículo 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»). [3]

3. La República de Estonia negó las imputaciones formuladas en su contra, si bien reconociendo la necesidad de completar sus disposiciones legislativas relativas a los derechos a deducciones aplicables a los ingresos de los residentes de un Estado miembro de la Unión, de modo que el ámbito de aplicación de dichas disposiciones se extienda a los nacionales de todos los Estados partes del Acuerdo EEE.

4. El presente recurso por incumplimiento abre perspectivas a mi entender interesantes en lo relativo al efecto de la libre circulación de los trabajadores sobre la competencia reconocida a los Estados miembros para decidir por sí mismos el régimen fiscal que aplican a las personas jubiladas que han ejercido dicha libertad fundamental.

1 — Lengua original: francés.

2 — En el caso de autos, la fecha del dictamen motivado que la Comisión dirigió a la República de Estonia, que define el momento en que debe ser apreciada la eventual existencia del incumplimiento, se remonta al 17 de octubre de 2008 y es, por tanto, anterior a la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, que tuvo lugar el 1 de diciembre de 2009. No obstante, consta que las circunstancias que pudieron dar lugar al incumplimiento alegado continuaron después del dictamen motivado y persistían el día de la presentación del recurso, interpuesto el 22 de enero de 2010. Por lo demás, en el escrito presentado ante el Tribunal de Justicia, la Comisión ya no se refería a las disposiciones del Tratado CE, sino a las del Tratado FUE. Por tanto se hará referencia a éstas últimas.

3 — DO 1994, L 1, p. 3.

5. No obstante, los defectos de redacción e incoherencias en la argumentación que se aprecian en la formulación del recurso y los escritos posteriores de la Comisión pueden implicar, a mi entender, la inadmisibilidad del presente recurso.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

1. Artículo 45 TFUE y artículo 28 del Acuerdo EEE

6. El artículo 45 TFUE establece:

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;

b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;

c) 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;

d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos establecidos por la Comisión.

4. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública.»

7. El artículo 28 del Acuerdo EEE garantiza la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de la Comunidad Europea y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio, en términos sustancialmente idénticos a las disposiciones del artículo 45 TFUE.

2. Recomendación 94/79/CE [4]

8. La Recomendación 94/79, invocada por la República de Estonia y por las partes coadyuvantes, se refiere al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen.

4 — Recomendación de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (DO 1994, L 39, p. 22).

9. El artículo 1, apartado 1, de la Recomendación 94/79 establece:

«Los Estados miembros aplicarán las disposiciones de la presente Recomendación a las personas físicas que sean residentes en un Estado miembro y estén sujetas al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro, del que no sean residentes, con respecto a las siguientes rentas:

[…]

— pensiones y otras rentas similares percibidas por un antiguo empleo, así como las pensiones de la seguridad social;

[…]»

10. El artículo 2, apartados 1 y 2, primer párrafo, de dicha Recomendación dispone:

«1. Los Estados miembros no someterán las rentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, en el Estado miembro que las grave, a un impuesto superior al que dicho Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro.

2. La aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 estará subordinada a la condición de que las rentas contempladas en el apartado 1 del artículo 1 que sean imponibles en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente, constituyan como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dicha persona durante el año fiscal.

[…]».

B. *Normativa nacional*

11. A tenor de lo dispuesto en la Ley estonia del impuesto sobre la renta de 1999, en su versión vigente en la fecha del dictamen motivado de la Comisión, es decir, en 2008: [5]

«Artículo 1.

Objeto del impuesto

(1) El impuesto sobre la renta grava la renta del contribuyente, una vez aplicadas las reducciones de la base imponible que permite la ley.

Artículo 2.

Contribuyente

(1) Las personas físicas y jurídicas no residentes que perciban rentas sujetas a imposición deberán pagar el impuesto sobre la renta al que se refiere el artículo 1, apartado 1.

[...]

Artículo 19.

Alimentos, pensiones, becas, prestaciones, primas, premios de lotería, dietas

[...]

5 — Tulumaksuseadus RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208.

(2) El impuesto sobre la renta grava las pensiones, prestaciones, becas, premios culturales, deportivos y científicos, premios de lotería, prestaciones percibidas en virtud de la Ley de ayudas parentales, así como las dietas y asignaciones "*per diem*" para desplazamientos deportivos.

[…]

Artículo 23.

Reducción de la base imponible

Durante el período impositivo, la persona física residente podrá deducir de su renta:

1) 27.000 EEK en 2008:

[…]

Artículo 23^2.

Reducción suplementaria de la base imponible en caso de pensión

Si la persona física residente percibe una pensión pagada por un Estado contratante en virtud de la ley, una pensión por capitalización obligatoria establecida por la legislación de dicho Estado o una pensión conforme a un convenio de seguridad social, se aplicará una reducción suplementaria de la base imponible de dicha persona al importe de tales pensiones, con un límite máximo de 36.000 EEK durante el período impositivo.

Artículo 28^3.

Deducciones en la renta de un residente de un Estado miembro de la Unión Europea

La persona física residente en otro Estado de la Unión Europea podrá también aplicar las deducciones previstas en el presente capítulo a su renta imponible en Estonia, siempre que perciba como mínimo el 75 % de su renta imponible en Estonia durante el período impositivo y presente una declaración de impuesto sobre la renta de persona física residente. Se entenderá por renta imponible la renta antes de deducciones conforme a la legislación del Estado de que se trate.

Artículo 29.

Renta imponible de los no residentes

[...]

(9) El impuesto sobre la renta grava las pensiones y becas, las recompensas culturales, deportivas y científicas, las prestaciones, las prestaciones por desempleo y los premios de lotería pagados en las condiciones previstas en el artículo 19, apartados 2 y 3, las prestaciones percibidas en virtud de la Ley de ayudas parentales, los alimentos y las pensiones alimenticias previstos en el artículo 19, apartado 1, pagados a un no residente por el Estado estonio, los entes locales o un residente. El impuesto sobre la renta grava las indemnizaciones de seguros pagadas a un no residente en las condiciones previstas en los artículos 20 y 21 por la caja del seguro de enfermedad estonia, la caja del seguro de desempleo estonia o por las sociedades de seguros residentes, y los importes abonados por los fondos de pensiones registrados en Estonia.[...]

Artículo 41.

Pagos sujetos a retención en concepto de impuesto sobre la renta

[...]

(6) Las indemnizaciones de seguros, las pensiones, los pagos procedentes de fondos de pensiones, las becas, los premios de lotería, los alimentos, las pensiones alimenticias, las prestaciones pagadas en virtud de la Ley de ayudas familiares (artículo 19, apartados 1 y 2, artículo 20, apartados 1 a 3, artículo 201, artículo 21, apartado 1, y artículo 29, apartado 9) u otros pagos sujetos al impuesto sobre la renta realizados a no residentes o a personas físicas residentes, con la excepción de los pagos que se precisan en el punto 12;[...]

Artículo 42.

Deducciones en la retención por el impuesto sobre la renta

[...]

(1[1]) En el supuesto de una pensión pagada a una persona física residente por el Estado estonio con arreglo a la ley y una pensión por capitalización obligatoria prevista en la Ley de pensiones por capitalización, se aplicará una reducción suplementaria de la base imponible (artículo 23^2) igual al importe de dicha pensión con anterioridad al cálculo del importe de la retención, sin que dicha reducción pueda superar, sin embargo, por mes natural, la duodécima parte del importe establecido en el artículo 23^2.[...]»

III. Procedimiento administrativo previo

12. La Comisión recibió la denuncia de un nacional estonio residente en Finlandia relativa a la sujeción al impuesto sobre la renta de la pensión que le abona la República de Estonia. El interesado criticaba que no se le aplicase la reducción de la base imponible establecida para los residentes ni la reducción suplementaria prevista para los residentes que perciben una pensión.

13. Dicha persona, después de alcanzar la edad de jubilación en Estonia, se estableció en Finlandia en donde trabajó, lo que le da derecho a una pensión de jubilación también en este país. Así, percibe dos pensiones, una de Estonia y la otra de Finlandia, por un importe casi igual. La pensión de Estonia está sujeta al impuesto sobre la renta, no así la de Finlandia. [6]

14. En efecto, habida cuenta del nivel muy reducido de los ingresos totales de la persona interesada, que no superan el umbral de la reducción de la base imponible establecido para las personas residentes en Finlandia, dicha persona no está sujeta al impuesto en este Estado miembro. Por consiguiente, a la hora de calcular el impuesto sobre la renta adeudado en Finlandia, no tiene derecho a un crédito fiscal por el impuesto pagado en Estonia en virtud de la pensión percibida de este último Estado.

15. A la vista de estos elementos, la Comisión consideró que en ese país la carga impositiva soportada por los no residentes que se encontraran en una situación análoga a la del denunciante era mayor que si éstos obtuvieran la totalidad de sus ingresos por la pensión de un único Estado miembro, ya fuese la República de Finlandia o la República de Estonia. Estimó que los ingresos totales obtenidos por tal contribuyente por sus pensiones en Estonia y Finlandia sólo superarían ligeramente el umbral de la exención de los pensionistas residentes en Estonia si los artículos 23 y 23^2 de la Ley estonia del impuesto sobre la renta le fuesen aplicables.

6 — La República de Estonia y la República de Finlandia suscribieron en Helsinki, el 23 de marzo de 1993, un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (RT II 1993, 37, 113), cuyo artículo 18 es aplicable en este supuesto.

16. Por tanto, remitió el 4 de febrero de 2008 un escrito de requerimiento a la República de Estonia, en el que le solicitaba que presentara observaciones acerca de la eventual incompatibilidad de las disposiciones de la legislación nacional *sobre la tributación de las pensiones* pagadas a no residentes con el artículo 39 CE y el artículo 28 del Acuerdo EEE.

17. En su escrito de 9 de abril de 2008, la República de Estonia impugnó el punto de vista de la Comisión, alegando que su legislación permitía someter al mismo régimen de tributación a los residentes y a los no residentes que perciben de Estonia la mayoría de sus ingresos, es decir, al menos el 75 % de éstos. Según la República de Estonia, en los demás casos, correspondería al Estado de residencia de la persona afectada garantizar a ésta una imposición adecuada.

18. El 17 de octubre de 2008, la Comisión remitió a la República de Estonia un dictamen motivado, en el que le solicitaba la adopción de las medidas necesarias para atenerse a sus indicaciones en un plazo de dos meses a contar desde la recepción de dicho dictamen.

19. En su respuesta de 18 de diciembre de 2008, la República de Estonia manifestó su desacuerdo con las imputaciones expuestas por la Comisión en lo relativo a la incompatibilidad entre la Ley estonia del impuesto sobre la renta y el artículo 39 CE. En cambio, reconoció que dicha ley contenía lagunas en relación con el artículo 28 del Acuerdo EEE y se declaró dispuesta a extender el ámbito de aplicación del artículo 28^3 de dicha Ley también a los nacionales de los Estados miembros del Espacio Económico Europeo.

20. Por estimar que la situación seguía siendo insatisfactoria, la Comisión interpuso el presente recurso.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21. En su recurso presentado el 22 de enero de 2010, la Comisión solicitó al Tribunal de Justicia que «se declare que la República de Estonia ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 45 TFUE y al artículo 28 del Acuerdo EEE al no prever en sus normas que se conceda una reducción individual del impuesto sobre la renta para aquellos no residentes cuyos ingresos totales son tan reducidos que disfrutarían de una reducción del impuesto si fueran contribuyentes residentes».

22. La República de Estonia solicitó que se declare la inadmisibilidad del recurso o, subsidiariamente, que se desestime, basándose en una interpretación distinta de las disposiciones de que se trata, y que se condene en costas a la Comisión.

23. El Reino de España, la República Portuguesa y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte presentaron escritos de formalización de la intervención en apoyo de las pretensiones de la República de Estonia.

24. Se admitió la intervención de la República Federal de Alemania y del Reino de Suecia y que presentaran sus observaciones durante la fase oral en apoyo de las pretensiones del Estado miembro demandado.

25. En la vista de 15 de septiembre de 2011, la Comisión, la República de Estonia, el Reino de España y el Reino de Suecia presentaron observaciones orales.

V. Análisis del recurso por incumplimiento

A. *Sobre la admisibilidad del recurso*

26. La República de Estonia solicitó, con carácter principal, que el Tribunal de Justicia declarara la inadmisibilidad del recurso de la Comisión.

27. Dos de las partes coadyuvantes, a saber, el Reino de España y la República Portuguesa también invocaron la inadmisibilidad del recurso por incumplimiento interpuesto contra la República de Estonia.

1. Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la formulación equívoca del recurso

28. En su escrito de dúplica, la República de Estonia, apoyada por el Reino de España, propuso una excepción de inadmisibilidad basada en la falta de claridad de los escritos de la Comisión. La parte demandada argumentó que la recurrente no había señalado de modo explícito en qué casos los Estados deben aplicar una reducción de la base imponible a los residentes en otro Estado miembro, y, por tanto, cómo se podría corregir el incumplimiento objeto de reproche. Alegó que la Comisión había declarado en su demanda que el criterio de aplicación pertinente consiste en que los ingresos globales de los no residentes sean inferiores al umbral de reducción de la base imponible establecido por el Estado de procedencia de los ingresos, mientras que en su réplica había propugnado la aplicación del umbral de reducción de la base imponible en vigor en el Estado de residencia. El Gobierno estonio invocó que esa contradicción en las imputaciones formuladas por la Comisión hacía incurrir su recurso por incumplimiento en un equívoco relativo a un elemento considerado indispensable para comprender el objeto de la demanda, y que tal deficiencia debería dar lugar a que el Tribunal de Justicia declarara la inadmisibilidad de dicho recurso.

29. La Comisión afirmó, por el contrario, que sus pretensiones no adolecen de falta de claridad y contradicción, y precisó que, en su opinión, los Estados miembros sólo han de tener en cuenta el nivel mínimo de ingresos que un contribuyente debe percibir para considerar que tiene capacidad para participar en la financiación de las cargas públicas en virtud de las disposiciones de su propio ordenamiento jurídico, y no el nivel fijado en los otros Estados miembros afectados.

30. En la vista, la Comisión objetó también que la invocación de una causa de inadmisibilidad por la parte demandada en su escrito de dúplica, y no en un estadio anterior era contraria a las disposiciones del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sin embargo, la República de Estonia subrayó que ya había mencionado en su escrito de contestación la falta de claridad de la demanda respecto a la eventual consideración del umbral de reducción de la base imponible del Estado de residencia.

31. Se ha de recordar que el artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, en relación con el artículo 21 del Estatuto del Tribunal impone, como requisito de admisibilidad, que el escrito por el que se interpone un recurso por incumplimiento ante este órgano jurisdiccional contenga la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos invocados por el recurrente.

32. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia establece que incumbe a la Comisión indicar, en las pretensiones de la demanda presentada en virtud del artículo 258 TFUE, las imputaciones precisas sobre las cuales el Tribunal de Justicia está llamado a pronunciarse. Dichas pretensiones deben ser formuladas de manera inequívoca para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* o bien omita pronunciarse sobre una pretensión.[7] Las contradicciones,[8] así como una afirmación lapidaria,[9] si constan en la exposición de los motivos invocados por la Comisión en apoyo de un recurso por

7 — Véanse las sentencias de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España (C-154/08), apartados 60 y 63, y de 14 de enero de 2010, Comisión/República Checa (C-343/08, Rec. p. I-275), apartado 26, así como jurisprudencia citada.

8 — Véanse las sentencias de 15 de junio de 2006, Comisión/Francia (C-255/04, Rec. p. I-5251), apartado 24, de 28 de junio de 2007, Comisión/España (C-235/04, Rec. p. I-5415), apartado 47, y de 11 de septiembre de 2008, Comisión/Grecia (C-305/06), apartado 46.

9 — Sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Polonia (C-165/08, Rec. p. I-6843), apartados 42 a 47.

incumplimiento, no cumplen las exigencias de los dos artículos mencionados *supra*. De no cumplirse éstas, la sanción en la que se incurre es la inadmisibilidad de las imputaciones basadas en elementos insuficientes y poco claros, dado que no permiten deducir todos los elementos esenciales del incumplimiento. [10]

33. Por tanto, un recurso por incumplimiento fundado en una argumentación ambigua o contradictoria debe ser declarado inadmisible pues impide tanto al Estado miembro demandado como al Tribunal de Justicia comprender exactamente el alcance de la infracción del Derecho comunitario reprochada. Ahora bien, esa comprensión es necesaria para que dicho Estado pueda invocar oportunamente los motivos en los que se basa su defensa y para que el Tribunal de Justicia pueda verificar la existencia del incumplimiento imputado. [11]

34. En el caso de autos, después de leer el recurso y sus escritos considero que la Comisión no formuló de modo claro y preciso su imputación sobre el umbral de reducción de la base imponible que ha de tener en cuenta el Estado miembro en donde se perciben los ingresos y que pretende someter a imposición directa a los contribuyentes que no residen en su territorio. La República de Estonia ilustró por medio de diversos ejemplos detallados en su escrito de dúplica la falta de precisión intrínseca de la demanda y las discordancias relativas a esta imputación entre la demanda y el escrito de réplica de la Comisión. Por tanto, la objeción invocada por este Estado es fundada, a mi entender.

35. Añadiré que tampoco la cuestión objeto del recurso fue delimitada de modo preciso por parte de la Comisión. En efecto, la recurrente sólo definió el alcance de su demanda durante los debates mantenidos en la vista, a pesar de que se trata de un punto esencial. En respuesta a las preguntas que se le plantearon, afirmó que pese al enfoque global aparentemente mantenido en la demanda, no debía considerarse que el recurso por incumplimiento se refería a la situación de todos los contribuyentes que obtienen unos ingresos muy reducidos en Estonia [12] y residen en otro Estado miembro, sino sólo a la situación de los no residentes con derecho a pensiones de jubilación en Estonia. No obstante, la confusión resulta totalmente posible a juzgar por el tenor extensivo del escrito de interposición del recurso ante el Tribunal de Justicia. [13] Por lo demás, las observaciones presentadas tanto por la República de Estonia como por los Estados miembros que intervinieron en su apoyo se basaban en una concepción del recurso conforme a la cual éste no se limitaba a los jubilados no residentes, sino que se extendía a todos los contribuyentes no residentes en general.

36. Dado que el Tribunal de Justicia puede examinar de oficio si concurren los requisitos previstos en el artículo 258 TFUE para la interposición del recurso, [14] considero necesario que haga uso de esta facultad para sancionar los errores de la Comisión en este asunto. Conviene no olvidar que, dada la importancia que el Tratado FUE atribuye al recurso por incumplimiento del que la Unión dispone contra los Estados miembros, se ha rodeado dicho procedimiento de garantías cuya observancia es tanto más exigible cuanto que dicho recurso tiene como consecuencia la obligación de los Estados miembros de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia. [15]

37. En el marco de un procedimiento como este, es fundamental que el Estado miembro al que se imputa un incumplimiento sepa exactamente lo que debería haber hecho. Ahora bien, las indicaciones dadas por la Comisión a la República de Estonia no eran lo suficientemente nítidas para permitirle

10 — Véase la sentencia del 12 de octubre de 2004, Comisión/Reino Unido (C-431/02), apartados 25 a 29, así como jurisprudencia citada.

11 — Véanse las sentencias de 1 de febrero de 2007, Comisión/Reino Unido (C-199/04, Rec. p. I-1221), apartados 21, 25 y 26, y de 12 de febrero de 2009, Comisión/Polonia (C-475/07), apartado 44, y jurisprudencia citada.

12 — Entiendo que el concepto de «ingresos» en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Ley nacional del impuesto sobre la renta, se interpreta en un sentido amplio por la República de Estonia.

13 — En este sentido, véase la formulación de las pretensiones de la demanda, que retoma en lo fundamental la parte final del dictamen motivado, y por otra parte se observa que el artículo 23^2 de la Ley controvertida, relativo a la reducción suplementaria de la base imponible en supuestos de pensión, no es el único citado en los motivos del recurso por incumplimiento.

14 — Véase la sentencia Comisión/Reino Unido, C-199/04 antes citada, apartado 20, y jurisprudencia citada.

15 — Sentencia de 10 de marzo de 1970, Comisión/Italia (7/69, Rec. p. 111).

preparar su defensa sin dificultades. Además, en este contexto el Tribunal de Justicia no se encuentra plenamente capacitado para juzgar si los motivos invocados son fundados o no.

38. Dado que el presente recurso por incumplimiento se basa en un enunciado de imputaciones incoherente e impreciso, considero que no respeta los requisitos mencionados anteriormente, y por tanto debería ser declarado inadmisible en su totalidad por este motivo.

2. Sobre la excepción de inadmisibilidad basada en la Recomendación 94/79

39. Según la República Portuguesa, la Comisión actuó de modo contradictorio, vulnerando los principios de buena administración, cooperación leal y protección de la confianza legítima, al interponer un recurso por incumplimiento contra la República de Estonia haciendo abstracción del hecho de que el tenor de las disposiciones legislativas criticadas era conforme con la Recomendación 94/79, en la que la recurrente había definido sus propias directrices en la materia, sin que un acto posterior hubiese revocado o sustituido dicha Recomendación.

40. Del mismo modo, el Reino de España sostiene que la Comisión vulneró el principio de la confianza legítima puesto que generó en los Estados miembros la expectativa de que si respetaban los criterios enunciados en la Recomendación 94/79 no se les podría reprochar un incumplimiento. Añade que al cambiar de opinión sin explicar la razón y sin adoptar una nueva Recomendación, la institución infringió el principio de seguridad jurídica, que protege a los Estados miembros, sabiendo que el eventual reconocimiento de un incumplimiento por parte del Tribunal de Justicia puede dar lugar a la responsabilidad del Estado demandado.

41. Ambas partes coadyuvantes sostienen que la sanción por tal actuación de la Comisión debería consistir en la inadmisibilidad o la desestimación del recurso que presentó.

42. En respuesta, la Comisión objeta que el Reino de España y la República Portuguesa han alegado motivos de inadmisibilidad que no fueron invocados como tales por el Estado miembro demandado. Basándose en el artículo 40, párrafo cuarto, del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia y el artículo 93, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, así como en la jurisprudencia,[16] afirma que las partes coadyuvantes no pueden proponer una nueva excepción de inadmisibilidad y que el Tribunal de Justicia no está obligado a examinar dichos motivos.

43. Conviene recordar que el artículo 40, párrafo segundo, del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia establece que el derecho a intervenir en los litigios sometidos a ese órgano jurisdiccional lo tendrá cualquier persona que demuestre un interés en la solución de dicho litigio. En virtud del párrafo cuarto de dicho artículo, «las pretensiones de la demanda de intervención no podrán tener otro fin que apoyar las pretensiones de una de las partes». Además, el artículo 93, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento dispone que «el coadyuvante aceptará el litigio en el estado en que se encuentre en el momento de su intervención».

44. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia establece que aunque dichos preceptos no se oponen a que el coadyuvante formule alegaciones distintas de las de la parte a la que apoya, sólo lo permiten, sin embargo, a condición de que, por una parte, tales alegaciones no modifiquen el marco del litigio y, por

16 — Se refiere aquí a la sentencia de 15 de junio de 1993, Matra/Comisión (C-225/91, Rec. p. I-3203).

otra parte, la intervención persiga siempre apoyar las pretensiones formuladas por dicha parte.[17] Además, es jurisprudencia reiterada que una parte coadyuvante no está legitimada para proponer una excepción de inadmisibilidad que no se haya formulado en las pretensiones de la parte demandada.[18]

45. En el presente asunto, es cierto que el Reino de España y la República Portuguesa propusieron una excepción de inadmisibilidad con el fin de apoyar las pretensiones de la parte demandada, la cual había sostenido que el recurso era inadmisible.

46. Sin embargo, la República de Estonia alegó la inadmisibilidad del recurso por incumplimiento basándose en un motivo distinto del alegado por las dos partes coadyuvantes. Entiendo por tanto que, si bien no estaban legitimados para hacerlo, el Reino de España y la República Portuguesa propusieron una excepción de inadmisibilidad cuyo fundamento es distinto al de la excepción formulada por la parte a la que apoyan, y cuyo examen modificaría el objeto del litigio tal y como fue definido en la demanda y en los escritos de la Comisión y de la parte demandada.

47. Pues bien, me parece razonable que un Estado miembro al que se reprocha un incumplimiento no quiera proponer una excepción de inadmisibilidad basada en motivos que voluntariamente no desea invocar. Al presentar alegaciones complementarias en el marco del litigio, los Estados miembros autorizados a intervenir en el procedimiento que afecta a aquél no pueden disponer de la facultad de obligar al Estado demandado a tomar postura sobre cuestiones que no tenía intención de debatir.

48. En virtud del artículo 92, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia examinará de oficio la admisibilidad del recurso sólo si se trata de una causa de inadmisión de orden público.[19] Por tanto, el Tribunal de Justicia sólo examina el fundamento de una excepción de inadmisibilidad formulada por una parte coadyuvante en lugar del demandado cuando esa excepción suscita una cuestión de orden público.[20]

49. No parece ser el caso de la excepción de inadmisibilidad formulada por los Gobiernos portugués y español, si bien este último sostuvo que la vulneración de los principios generales del Derecho comunitario constituye una cuestión de orden público que el Tribunal de Justicia podría[21] e incluso debería[22] apreciar de oficio. A mi entender, el orden público sólo está en juego si la falta de respeto de tales principios vulnerase una norma de carácter procedimental, y no de fondo, considerada como una garantía fundamental que ha de ser protegida por el Tribunal de Justicia.

50. A la vista de estos elementos, estimo que ha de desestimarse la excepción de inadmisibilidad invocada por las partes coadyuvantes, al contrario que la propuesta por la parte demandada, que debería dar lugar a que el Tribunal de Justicia declare la inadmisibilidad del presente recurso por incumplimiento por falta de claridad.

17 — Véanse las sentencias de 8 de julio de 1999, Chemie Linz/Comisión (C-245/92 P, Rec. p. I-4643), apartado 32, de 8 de enero de 2002, Francia/Monsanto y Comisión (C-248/99 P, Rec. p. I-1), apartado 56, y de 24 de mayo de 2011, Comisión/Grecia (C-61/08, Rec. p. I-4399), apartados 33 y ss. Esta jurisprudencia ha sido seguida también por el Tribunal General, en particular en la sentencia de 13 de abril de 2005, Verein für Konsumenteninformation/Comisión (T-2/03, Rec. p. II-1121), apartado 52.

18 — Véase la sentencia de 1 de julio de 2008, Chronopost y La Poste/UFEX y otros (C-341/06 P y C-342/06 P, Rec. p. I-4777), apartado 67, así como jurisprudencia citada.

19 — Véase en este sentido la sentencia Matra/Comisión, antes citada, apartado 13, así como jurisprudencia citada.

20 — Punto 65 de las conclusiones de la Abogado General Sharpston en el asunto en que recayó la sentencia Chronopost y La Poste/UFEX y otros, antes citada.

21 — En su escrito de intervención, el Reino de España citó en este sentido la sentencia de 29 de abril de 2010, Comisión/Alemania (C-160/08, Rec. p. I-3713), apartado 40, que señala únicamente que el Tribunal de Justicia «puede comprobar de oficio el *respeto de las garantías procedimentales* conferidas por el ordenamiento jurídico de la Unión» (la cursiva es mía).

22 — Durante la vista, el Reino de España invocó en este punto «el asunto Italia/Comisión, C-170/99», que parece ser en realidad la sentencia de 30 de enero de 2002, Italia/Comisión (C-107/99, Rec. p. I-1091), apartados 29 y 30, en la que el Tribunal de Justicia comprobó de oficio si el recurso adolecía de extemporaneidad.

51. No obstante, formularé propuestas con carácter subsidiario para el supuesto de que el Tribunal de Justicia estime, por su parte, que procede pronunciarse sobre la existencia de un incumplimiento.

B. *Sobre el fondo*

52. Si el Tribunal de Justicia considerase que el recurso interpuesto en el presente asunto es admisible, el único incumplimiento imputable a la República de Estonia se refiere, a mi entender, a la tributación de los ingresos de las personas jubiladas que han ejercido su libertad de circulación dentro de la Unión como trabajadores y que perciben pensiones de dos Estados miembros. Dicha limitación del alcance del recurso resulta del hecho de que durante la vista la Comisión señaló que, a pesar de la formulación amplia de sus propios escritos, debía entenderse que su objeto se centraba en esa problemática. De ello se deduce que, a mi entender, el recurso debería ser desestimado al no estar motivado en lo relativo a las otras imputaciones, es decir, al referirse a otros contribuyentes distintos de los que pertenecen a dicha categoría de personas.

1. Sobre la vulneración del artículo 45 TFUE

a) Defensa fundamentada en la Recomendación 94/79

53. Según la República de Estonia, la Comisión, al interponer un recurso por incumplimiento en su contra, no respetó el tenor de la Recomendación 94/79. La demandada alega que dicha institución manifestó en ésta que la igualdad de trato de residentes y no residentes es exigible únicamente si el no residente obtiene, durante el año fiscal de que se trata, como mínimo el 75 % de su renta imponible en el Estado de la fuente, como se estableció en el territorio estonio en el caso de autos.

54. A la vista de las disposiciones nacionales controvertidas, en particular en relación con el artículo 2 de la Recomendación 94/79,[23] me parece claro que la República de Estonia se inspiró en las normas contenidas en el citado acto. Ahora bien, ¿es suficiente que el legislador de un Estado miembro haya reproducido el criterio indicado en una Recomendación para que quede libre de todo riesgo de que se interponga un recurso por incumplimiento? No lo considero así.

55. La Comisión replica que un acto como la Recomendación 94/79 no tiene efectos obligatorios y que no puede pretender completar las normas de Derecho primario sobre la libre circulación de las personas.

56. Se ha de recordar que, conforme al artículo 249 CE, párrafo quinto, los actos no decisorios, como la Recomendación 94/79, «no serán vinculantes» para sus destinatarios.

57. Sin embargo, como subraya la República de Estonia, la jurisprudencia establece que, a pesar de que las Recomendaciones no pueden crear derechos que los particulares puedan invocar ante los jueces de los Estados miembros, ello no significa que carezcan de efecto jurídico alguno en relación con la interpretación de una legislación nacional adoptada, como la controvertida en el presente caso, en relación con el Derecho comunitario, pues dichos jueces están obligados a tenerlas en cuenta a la hora de resolver los litigios de que conocen.[24]

58. Además, las Recomendaciones pueden tener efectos jurídicos indirectos, si consideramos que la institución autora de las mismas se ha vinculado en la medida en que ha generado una expectativa legítima que puede ser invocada en caso de litigio. En el caso de autos, la Comisión afirma que, al

23 — Véanse también los considerandos sexto y séptimo de dicha Recomendación, así como los puntos 14 y 15 de la exposición de motivos.

24 — Véanse las sentencias de 24 de abril de 2008, Arcor (C-55/06, Rec. p. I-2931), apartado 94, y de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros (C-317/08 a C-320/08, Rec. p. I-2213), apartado 40, así como jurisprudencia citada.

adoptar las disposiciones contenidas en la Recomendación 94/79, no pretendió privarse de la facultad de interponer posteriormente recursos por incumplimiento en el ámbito cubierto por aquella. En efecto, de los considerandos tercero y cuarto de dicha Recomendación se desprende claramente que la opinión manifestada por la Comisión en este acto no afecta a su política activa en materia de procedimientos por incumplimiento para garantizar el respeto de los principios fundamentales del Tratado.

59. En mi opinión, el hecho de que la Comisión ofreciese pautas de referencia en la Recomendación 94/79 no afecta al fundamento del presente recurso. El hecho de que exista un acto de tal naturaleza no puede suscitar, en el Estado miembro afectado o en los otros Estados miembros, una confianza firme en que los criterios enunciados en esa Recomendación constituyen, si se reproducen en el Derecho nacional, una garantía de que no se iniciarán actuaciones por incumplimiento, como dejan entender la República de Estonia y varias partes coadyuvantes.

60. Según reiterada jurisprudencia, el procedimiento previsto en el artículo 258 TFUE se basa en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el Tratado o un acto de Derecho derivado. Carece de pertinencia conocer las razones que pudieron llevar a actuar así al Estado al que le sea imputable el incumplimiento. [25] Por tanto, un Estado miembro no puede, en un caso como el del presente asunto, invocar el principio de la protección de la confianza legítima, cuyo corolario es el principio de seguridad jurídica, ni el principio de cooperación leal, para oponerse a la constatación objetiva del incumplimiento de sus obligaciones con arreglo al Derecho de la Unión, ya que la admisión de dichas justificaciones sería contraria al objetivo del procedimiento de recurso por incumplimiento. [26]

61. Señalaré que la circunstancia de que una medida nacional pueda ser eventualmente conforme, o, al menos, no contradecir una disposición de Derecho derivado no hace que a dicha medida le sean inaplicables las disposiciones del Tratado, incluso si dicha disposición tiene efectos obligatorios, [27] y por tanto con mayor razón si carece de tal carácter. En el caso de autos, la constatación de que las disposiciones legislativas estonias copian el tenor de la Recomendación 94/79 no afecta, a mi entender, a la apreciación del fundamento del recurso por incumplimiento en relación con el artículo 45 TFUE, pues la Comisión no está facultada para modificar el alcance de las obligaciones derivadas del Tratado mediante la adopción de una Recomendación.

b) Defensa basada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia

62. Con carácter preliminar, señalaré que considero que, en el marco del presente asunto, la Comisión no solicita al Tribunal de Justicia que cambie su jurisprudencia en la materia, tal como se desprende en especial de la sentencia Schumacker. [28] Se trata más bien de preguntarse sobre la aplicación de principios ya definidos a una situación nueva.

63. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que las disposiciones nacionales que impiden o disuaden a un trabajador nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a la libertad definida en el artículo 45 TFUE, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados. [29]

25 — Véanse las sentencias del 1 de octubre de 1998, Comisión/España (C-71/97, Rec. p. I-5991), apartados 14 y 15; de 1 de febrero de 2001, Comisión/Francia (C-333/99, Rec. p. I-1025), apartados 32 y 36, y de 13 de diciembre de 2007, Comisión/Luxemburgo (C-244/07), apartado 10.

26 — Véase la sentencia de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-562/07, Rec. p. I-9553), apartado 18 y ss., así como jurisprudencia citada.

27 — Sentencia de 16 de mayo de 2006, Watts (C-372/04, Rec. p. I-4325), apartado 47, así como jurisprudencia citada.

28 — Sentencia de 14 de febrero de 1995, C-279/93, Rec. p. I-225.

29 — Véanse las sentencias de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337), apartado 18, y de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec. p. I-10685), apartado 15, así como jurisprudencia citada.

64. En materia de impuestos directos sólo puede existir un obstáculo derivado de una discriminación contra los contribuyentes no residentes si la situación de estos últimos es objetivamente comparable a la de los contribuyentes residentes a efectos de aplicación de la medida fiscal de que se trata. [30]

65. Ahora bien, por regla general esas dos categorías de personas se encuentran en situaciones diferentes. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la situación del residente es específica, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado miembro en que reside, de lo cual resulta que dicho Estado dispone generalmente de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del interesado, teniendo en cuenta su situación personal y familiar. Por el contrario, la parte preponderante de los intereses del no residente, tanto financieros como personales, se encuentra habitualmente en un Estado miembro distinto del que pretende gravar sus ingresos, a saber, el Estado en el que se ha instalado. Al no tratarse de situaciones comparables, no hay discriminación posible en ese contexto y el artículo 45 TFUE no se opone, en principio, a que los contribuyentes residentes disfruten de un trato fiscal más favorable que el dispensado a los no residentes. [31]

66. Por el contrario, en el caso particular de que el no residente no perciba ingresos significativos en su Estado de residencia y obtenga la mayor parte de sus ingresos imponibles por una actividad ejercida en el Estado de la fuente, las situaciones de que se trata pueden ser comparadas, y por tanto existe un riesgo de discriminación. En este supuesto, el Estado de residencia del contribuyente no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, como tampoco puede hacerlo el Estado en el que realizó el trabajo del que deriva la pensión de jubilación. [32]

67. Señalaré que en las sentencias Wallentin y Turpeinen, antes citadas, el Estado de residencia no había podido tener en cuenta las consecuencias derivadas de la situación individual del contribuyente pues, en el primer asunto, los ingresos en cuestión no eran imponibles por su naturaleza, y en el segundo asunto, dicho Estado carecía de competencia fiscal en virtud de un convenio bilateral. El Tribunal de Justicia concluyó que en tal caso el Estado de la fuente de los ingresos estaba obligado a no aplicar su propio sistema fiscal, es decir, una tributación en origen a tanto alzado y sin reducciones de la base imponible, a los no residentes de un modo que pudiera dar lugar a una imposición más gravosa para éstos que para los residentes.

68. El presente recurso por incumplimiento se distingue de estos precedentes jurisprudenciales en que en el caso de autos el reparto de los ingresos imponibles de la persona afectada es prácticamente por mitad, por lo que no se obtiene la casi totalidad de ingresos en ninguno de los dos Estados miembros. Es cierto que en la sentencia Wallentin, antes citada, la situación económica del contribuyente era parecida económicamente a la de la persona que presentó la denuncia ante la Comisión en el presente asunto, puesto que percibía ingresos por un importe parecido en dos Estados miembros, pero era formalmente diferente, dado que el interesado sólo tenía ingresos imponibles en el Estado de la fuente, ya que las prestaciones económicas que percibía en el Estado de residencia estaban por naturaleza exentas de toda tributación.

69. A mi entender, el elemento más atípico de las circunstancias del presente asunto consiste en que se refiere a la situación de una persona inactiva que acumuló derechos de jubilación en diversos Estados miembros, sin que ninguna de las dos pensiones sea claramente superior a la otra, y no a una persona en activo que haya ejercido un empleo en dos Estados miembros durante un ejercicio fiscal, como sucedía en la mayoría de los asuntos planteados anteriormente al Tribunal de Justicia.

30 — Véanse las sentencias Comisión/España, C-562/07, antes citada, apartado 59, y de 18 de marzo de 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. I-2323), apartados 44 y ss.

31 — Véanse las sentencias de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443), apartado 15 y ss. y jurisprudencia citada; Turpeinen, antes citada, apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 25 de enero de 2007, Meindl (C-329/05, Rec. p. I-1107), apartado 23, y jurisprudencia citada.

32 — Véanse la sentencias antes citadas Zurstrassen, apartados 22 y 23 y la jurisprudencia citada, Wallentin, apartado 17 y la jurisprudencia citada, y Turpeinen, apartado 28 y jurisprudencia citada, y la sentencia de 16 de octubre de 2008, Renneberg (C-527/06, Rec. p. I-7735), apartado 61, y jurisprudencia citada.

70. Los convenios internacionales en materia de impuestos sobre la renta aportan enseñanzas interesantes para eliminar los obstáculos a los movimientos transfronterizos de personas, y en particular los trabajadores por cuenta ajena, a los que pueden ser equiparados los jubilados. Pues bien, entiendo que en el Derecho fiscal internacional los ingresos por pensiones de jubilación son tratados como una categoría separada del resto de las rentas.

71. Se puede encontrar un ejemplo ilustrativo en el artículo 18 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE),[33] que se refiere a las «pensiones»[34] y prevé un modelo de norma del siguiente tenor: «sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19 [relativo a las funciones públicas], las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado». Los redactores de dicho Convenio se inspiraron en la misma concepción general de la política fiscal que la contenida en la sentencia Schumacker, antes citada. En el caso de los contribuyentes jubilados, a mi entender dicha posición se apoya en dos razones: por una parte, el Estado de residencia es el que propiamente posee toda la información útil sobre la situación personal del interesado y, por otra parte, los jubilados son normalmente personas que generan cargas suplementarias en el país en el que residen.[35]

72. Al igual que la orientación seguida por dicho Convenio internacional, estimo que la situación de los jubilados difiere de la de los trabajadores en activo, cuya suerte puede cambiar en función de su lugar de trabajo y cuyos ingresos son normalmente más elevados, y por tanto procede aplicar normas particulares a las rentas por pensiones de jubilación. La anterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia se refiere principalmente a la situación de personas en activo que trabajaron en varios Estados miembros durante el ejercicio fiscal considerado, mientras que el presente asunto se refiere a una persona inactiva que acumuló a lo largo de su carrera profesional, y por tanto durante varios años, derechos a pensiones de jubilación en dos Estados miembros. En el caso de autos, entiendo que no se trata de plantearse la comparabilidad de las situaciones de residentes y no residentes en un ejercicio fiscal en concreto, como sucedía en los asuntos relativos a personas en activo. La situación controvertida es duradera en el tiempo, tanto actualmente como en los años futuros, puesto que la persona afectada ya no trabaja ni se desplaza.

73. A mi juicio, el análisis de comparabilidad de dichas situaciones no se debe realizar en abstracto, sino que se ha de tener en cuenta el objetivo buscado por las disposiciones nacionales afectadas. Será dicho objetivo el que permitirá determinar si la diferencia de trato de carácter transfronterizo se refiere a situaciones objetivamente comparables o no comparables.[36]

74. Como señala la Comisión, la legislación estonia pretende eximir a los contribuyentes con ingresos muy reducidos de la obligación de participar en la financiación de las cargas públicas.

75. En la práctica, en el caso de las personas jubiladas, ello resulta de la aplicación combinada de la reducción en la base imponible prevista por el artículo 23 de la Ley estonia del impuesto sobre la renta, y la reducción suplementaria en supuestos de pensión, prevista por el artículo 23^2 de la misma Ley. Todas las personas de ingresos reducidos se benefician de la primera reducción, pero sólo los contribuyentes jubilados pueden disfrutar de la segunda. Evidentemente, la exención resultante de la aplicación de dicha reducción suplementaria está justificada porque los jubilados, por su edad o estado de salud, se encuentran normalmente fuera del mercado de trabajo y, por consiguiente, no pueden aumentar sus ingresos.

33 — Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada, 8ª edición, julio de 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Señalaré que los autores de la Recomendación 94/79 indicaron que se inspiraron en las disposiciones de este Convenio, al menos en lo relativo a las definiciones empleadas para las categorías de rentas previstas en dicho acto (punto 12, número 3, de la exposición de motivos). Sobre la posible inspiración que pueden encontrar los Estados miembros, véase la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, Rec. p. I-7409).

35 — En la línea de los comentarios sobre el artículo 18 del Modelo de convenio fiscal de la OCDE, *op. cit.*, p. 296, apartado 1.

36 — Sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477), apartados 32 y 33.

76. Es necesario reconocer que la capacidad de un contribuyente jubilado para contribuir a la financiación de las cargas públicas de la República de Estonia no aumenta por el mero hecho de que se desplace a otro Estado miembro. Por esa razón, comparto la opinión de la Comisión de que los contribuyentes jubilados no residentes con ingresos modestos se encuentran en una situación comparable a las de las personas que viven en Estonia, pese a la diferencia de su lugar de residencia.

77. La cuestión principal que aquí se plantea es la de si existe una restricción en el supuesto de que unos ingresos que no deberían ser imponibles según la legislación del Estado de la fuente ni según la del Estado de residencia se vean sometidos a tributación sólo por el hecho de que el contribuyente haya ejercido su libertad de circulación de modo que perciba dos pensiones de un importe prácticamente igual. En efecto, es posible que la situación del contribuyente resulte perjudicada si opta por no regresar a su Estado miembro de origen tras dejar de trabajar en otro Estado miembro. Ahora bien, pienso que tales circunstancias pueden ser bastante frecuentes en el caso de los nacionales de los Estados miembros que se adhirieron a la Unión en 2004 o 2007.

78. La Comisión se muestra sensata al sostener que la República de Estonia debería hacer un cálculo hipotético para determinar el resultado, con respecto a la posibilidad de que el contribuyente jubilado no residente disfrute de la reducción de la base imponible, si se sumasen sus ingresos finlandeses a sus ingresos estonios.

79. El hecho en sí de gravar una pensión no constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, aun cuando la pensión estonia de que se trata no sería gravada del mismo modo en Finlandia, dado su importe reducido. No obstante, el obstáculo existe por las consecuencias fiscales de la combinación de ambas pensiones, de un importe prácticamente igual, puesto que la República de Estonia somete una pensión a un impuesto más gravoso que el que se exigiría si el contribuyente afectado residiese en el territorio nacional o si dicha pensión representase como mínimo el 75 % de los ingresos globales del contribuyente. Por tanto, la legislación estonia penaliza a las personas que hacen uso de su libertad de circulación en varios Estados miembros para trabajar sucesivamente en diversos Estados miembros sin regresar a vivir a Estonia.

80. No pienso que el Estado miembro en el que un particular percibe una pensión esté obligado a examinar sistemáticamente cuáles son los ingresos globales del interesado, pero estimo que si se trata de un ciudadano de la Unión que ha ejercido su libertad de circulación con arreglo al artículo 45 TFUE y que tiene derecho a una pensión en dicho Estado miembro por haber trabajado allí a la vez que residía, se le debe considerar en una situación comparable a la de los contribuyentes que residen todavía en dicho Estado en el momento de la imposición, y debe beneficiarse de la igualdad de trato.

81. Un obstáculo de este tipo carece por completo de justificación, a mi entender, si el Estado miembro de residencia ya toma en cuenta los ingresos totales del interesado. En efecto, en ese supuesto particular no existen circunstancias que permitirían a una persona con ingresos procedentes de dos Estados miembros hacer uso abusivo del sistema fiscal, y en particular de la doble posibilidad de reducción, con el fin de eludir toda tributación de sus ingresos.

82. Señalaré que en la práctica la persona denunciante dispone, al parecer, de recursos cercanos al mínimo social. Me parece objetivamente incomprensible que una persona con unos ingresos tan modestos se vea sometida en Estonia a una imposición estándar, es decir, sin derecho a las reducciones de la base imponible establecidas en la legislación estonia.

83. Por tanto, propongo con carácter subsidiario al Tribunal de Justicia que declare acreditado el incumplimiento imputado a la República de Estonia en relación con en el artículo 45 TFUE.

2. Sobre la vulneración del artículo 28 del Acuerdo EEE

84. El artículo 28 del Acuerdo EEE establece que los Estados deberán asegurar el respeto de la libre circulación de los trabajadores en el Espacio Económico Europeo, a saber, entre los veintisiete Estados miembros de la Unión Europea y tres de los cuatro Estados miembros de la AELC que se adhirieron a dicho Acuerdo.

85. La Comisión imputa a Estonia no haber respetado los compromisos asumidos en virtud de dicho artículo del Acuerdo EEE, por las mismas razones que las relativas a la alegación de vulneración del artículo 45 TFUE.

86. En su escrito de contestación, la República de Estonia señala que mantiene el punto de vista manifestado en su respuesta al dictamen motivado de la Comisión, a saber, que su Ley del impuesto sobre la renta no contradice al artículo 28 del Acuerdo EEE. Estima en este sentido que la diferencia de trato de los no residentes señalada por la Comisión es a la vez pertinente y justificada en relación con dicha disposición, así como en relación con el artículo 45 TFUE.

87. No obstante, consta que la República de Estonia reconoció la existencia de un incumplimiento de las obligaciones que se derivan del artículo 28 del Acuerdo EEE, pero no de las que se derivan del artículo 45 TFUE. En efecto, dicho Estado miembro aceptó la necesidad de completar el artículo 28^3 de su Ley del impuesto sobre la renta, con el fin de extender el ámbito de aplicación de dicho texto a los nacionales de todos los Estados partes del Acuerdo EEE. Sin embargo, la República de Estonia no procedió a ello antes de la expiración del plazo de dos meses fijado en el dictamen motivado.

88. De lo anterior se deriva que, si bien la República de Estonia ha seguido refutando la infracción reprochada en relación con el contenido de las obligaciones que se derivan del artículo 28 del Acuerdo EEE, ha reconocido, aunque sea parcialmente, la existencia de un incumplimiento al respecto, al afirmar que velaría por subsanarlo mediante la modificación de la Ley de que se trata. De este modo reconoció el fundamento del recurso de la Comisión en este aspecto.

89. Por lo demás, dado que las disposiciones del artículo 28 del Acuerdo EEE tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 45 TFUE, idénticas en lo esencial, las consideraciones desarrolladas *supra* en relación con la vulneración de este último se pueden trasladar, *mutatis mutandis*, al citado artículo 28, con arreglo al artículo 6 del Acuerdo EEE y a la necesidad de una interpretación uniforme, reconocida tanto por el Tribunal de Justicia como por el Tribunal de la AELC. [37]

VI. Costas

90. En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

91. La República de Estonia solicitó la condena en costas de la Comisión. Procederá pronunciarse en este sentido si, como propongo con carácter principal, se declara la inadmisibilidad del recurso por incumplimiento.

92. Dado que la Comisión solicitó la condena en costas de la República de Estonia, procederá estimar dicha pretensión si se estima el recurso por incumplimiento y si, como propongo con carácter subsidiario, se desestiman en lo esencial los motivos de dicho Estado miembro.

37 — Véanse las sentencias de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal (C-345/05, Rec. p. I-10633), apartados 39 y ss.; de 18 de enero de 2007, Comisión/Suecia (C-104/06, Rec. p. I-671), apartados 31 y ss., y de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia (C-155/09, Rec. p. I-65), apartados 61 y ss., así como, por analogía, la sentencia Comisión/España, C-562/07, antes citada, apartado 67.

93. Conforme al artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que solicitaron intervenir como coadyuvantes en el presente litigio soportarán sus propias costas.

VII. Conclusión

94. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que se pronuncie del modo siguiente:

1) Declarar la inadmisibilidad del recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea por el que se solicitó que se declarase que, al aplicar la Ley nacional del impuesto sobre la renta, la República de Estonia incumplió las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 45 TFUE y al artículo 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992.

2) Condenar en costas a la Comisión Europea.

3) La República Federal de Alemania, el Reino de España, la República Portuguesa, el Reino de Suecia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportarán sus propias costas.

95. Con carácter subsidiario, si el Tribunal de Justicia no acogiese esta propuesta, sugiero que se pronuncie del modo siguiente:

1) Declarar que la República de Estonia ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 45 TFUE y al artículo 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al mantener en vigor su Ley del impuesto sobre la renta en virtud de la cual los jubilados no residentes que han trabajado y residido en Estonia y en otro Estado miembro sólo pueden disfrutar de una reducción de la base imponible por bajos ingresos si perciben al menos un 75 % de sus ingresos imponibles en Estonia, mientras que dispondrían de dicha ventaja fiscal si residiesen en el territorio nacional, y desestimar el recurso por incumplimiento en lo relativo a otras categorías de contribuyentes no residentes.

2) Condenar en costas a la República de Estonia.

3) La República Federal de Alemania, el Reino de España, la República Portuguesa, el Reino de Suecia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportarán sus propias costas.