Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
NIILO JÄÄSKINEN
apresentadas em 24 de novembro de 2011 [1]

**Processo C-39/10**

**Comissão Europeia**
**contra**

**República da Estónia**

«Incumprimento de Estado — Exceção de inadmissibilidade — Partes intervenientes — Livre circulação dos trabalhadores — Artigo 45.º TFUE — Artigo 28.º do Acordo EEE — Legislação fiscal — Imposto sobre o rendimento — Pensões de reforma — Dedução para os rendimentos de montante reduzido — Discriminação entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes»

## I — Introdução

1. A República da Estónia aplica uma lei relativa ao imposto sobre o rendimento que não prevê a possibilidade de conceder uma dedução individual aos contribuintes não residentes cujo montante total dos rendimentos é tão reduzido, que os mesmos usufruiriam de tal benefício fiscal se fossem residentes no território nacional.

2. Na sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao aplicar uma legislação desse tipo, a República da Estónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 45.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [2] e do artigo 28.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992 (a seguir «Acordo EEE») [3].

3. A República da Estónia contestou as acusações contra si formuladas, tendo reconhecido a necessidade de completar as disposições da sua legislação respeitantes ao direito a deduções relativas ao rendimento dos residentes num Estado-Membro da União Europeia, de forma a que o âmbito de aplicação das referidas disposições seja alargado aos nacionais de todos os Estados participantes no Acordo EEE.

4. A presente ação por incumprimento, abre perspetivas interessantes, a meu ver, no que diz respeito ao efeito da livre circulação dos trabalhadores sobre a competência reconhecida aos Estados-Membros para decidirem, por si mesmos, quanto ao regime fiscal que aplicam às pessoas reformadas que tenham exercido a referida liberdade fundamental.

1 — Língua original: francês.

2 — No caso em apreço, a data do parecer fundamentado que a Comissão dirigiu à República da Estónia, que define o momento relativamente ao qual deve ser apreciada a eventual existência do incumprimento, remonta a 17 de outubro de 2008 e é, portanto, anterior à entrada em vigor do Tratado de Lisboa, que ocorreu em 1 de dezembro de 2009. Contudo, é seguro que as circunstâncias suscetíveis de terem dado lugar ao alegado incumprimento se mantiveram para além do parecer fundamentado e persistiam à data de entrada da petição, apresentada em 22 de janeiro de 2010. Por outro lado, nesse articulado em que pediu ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse, a Comissão já não invocou as disposições do Tratado CE, mas as do Tratado FUE. Far-se-á, portanto, referência a estas últimas.

3 — JO 1994, L 1, p. 3.

5. Contudo, imperfeições de redação, para além de incoerências de raciocínio, que se verificam na formulação da petição e nas outras peças processuais posteriores da Comissão, parecem-me suscetíveis de conduzir à inadmissibilidade desta ação.

## II — Quadro jurídico

### A — *Direito da União*

#### 1. Artigo 45.º TFUE e artigo 28.º do Acordo EEE

6. O artigo 45.º TFUE dispõe:

«1. A livre circulação dos trabalhadores fica assegurada na União.

2. A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.

3. A livre circulação dos trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública, o direito de:

a) Responder a ofertas de emprego efetivamente feitas;

b) Deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-Membros;

c) Residir num dos Estados-Membros a fim de nele exercer uma atividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;

d) Permanecer no território de um Estado-Membro depois de nele ter exercido uma atividade laboral, nas condições que serão objeto de regulamentos a estabelecer pela Comissão.

4. O disposto no presente artigo não é aplicável aos empregos na administração pública.»

7. O artigo 28.º do Acordo EEE garante a livre circulação dos trabalhadores entre os Estados-Membros da Comunidade Europeia e os Estados da Associação Europeia do Comércio Livre (AECL), em termos idênticos, em suma, aos das disposições do artigo 45.º TFUE.

#### 2. Recomendação 94/79/CE

8. A Recomendação 94/79/CE [4], que é invocada pela República da Estónia e por algumas partes intervenientes, tem por objeto a tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-Membro diferente do da sua residência.

9. O artigo 1.º, n.º 1, da Recomendação 94/79, dispõe:

«1. Os Estados-Membros aplicarão o disposto na presente recomendação às pessoas singulares residentes num Estado-Membro e sujeitas a imposto sobre o rendimento num outro Estado-Membro, sem que nele residam, relativamente aos seguintes rendimentos:

[...]

4 — **Recomendação da Comissão, de 21 de dezembro de 1993, relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-Membro diferente do da sua residência** (JO 1994, L 39, p. 22).

— pensões e outras remunerações semelhantes auferidas relativamente a um emprego anterior, bem como pensões da segurança social,

— [...]»

10. O artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, primeiro parágrafo, da referida recomendação prevê que:

«1. Os rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 1.º não serão sujeitos, no Estado-Membro que os tributa, a um imposto superior àquele que esse Estado estabeleceria se o contribuinte, cônjuge e filhos fossem residentes neste Estado-Membro.

2. A aplicação do n.º 1 encontra-se subordinada à condição de que os rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 1.º, tributáveis no Estado-Membro em que a pessoa singular não reside, constituam pelo menos 75% do seu rendimento total tributável no decurso do ano fiscal.»

B — *Legislação nacional*

11. A lei da Estónia relativa ao imposto sobre o rendimento, que data de 1999, na versão aplicável à data do parecer fundamentado da Comissão, ou seja, em 2008, tem a seguinte redação [5]:

«*Artigo 1.º*

Objeto do imposto

(1) O imposto sobre o rendimento é cobrado sobre o rendimento do contribuinte, uma vez efetuadas as deduções previstas na lei.

[...]»

«Artigo 2.º

Contribuinte

(1) O imposto sobre o rendimento referido no artigo 1.º, n.º 1, é devido pelas pessoas singulares e pelas pessoas coletivas não residentes que auferiram rendimentos tributáveis.

[...]»

«*Artigo 19.º*

Alimentos, pensões, bolsas, prestações, prémios, prémios de lotaria, indemnizações

[...]

(2) O imposto sobre o rendimento é cobrado sobre as pensões, as prestações, as bolsas, os prémios culturais e desportivos, científicos, os prémios de lotaria, as prestações auferidas nos termos da lei sobre as prestações parentais, bem como sobre as indemnizações e as ajudas de custo relacionadas com deslocações desportivas. […]»

«Artigo 23.º

Dedução de base

«Em cada período de tributação, uma pessoa singular residente pode deduzir do seu rendimento:

1) 27 000 EEK, em 2008;

[…]»

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

«Artigo 23.º[2].

Dedução suplementar em caso de pensão

Se uma pessoa singular residente auferir uma pensão paga por um Estado Contratante nos termos da lei, uma pensão por capitalização obrigatória prevista pela legislação desse Estado ou uma pensão decorrente de um acordo de segurança social, é aplicada ao rendimento da pessoa uma dedução suplementar correspondente ao montante dessas pensões, até ao limite máximo de 36 000 EEK por cada período de tributação.»

«*Artigo 28.*°[3].

Deduções sobre o rendimento dos residentes num Estado-Membro da União Europeia

Uma pessoa singular residente num outro Estado da União Europeia pode, igualmente, aplicar, ao seu rendimento tributável na Estónia, as deduções referidas no presente capítulo, desde que a mesma aufira, por período de tributação, pelo menos, 75% do seu rendimento tributável na Estónia e que apresente uma declaração de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares residentes. Entende-se por rendimento tributável, o rendimento antes de deduções de acordo com a legislação do Estado em causa.»

«Artigo 29.º

Rendimento tributável dos não residentes

[...]

(9) O imposto sobre o rendimento é liquidado sobre as pensões e as bolsas, os prémios culturais, desportivos e científicos, as prestações, os subsídios de desemprego, os prémios de lotaria pagos nas condições previstas no artigo 19.º, n.ºs 2 e 3, sobre as prestações recebidas nos termos da lei sobre as prestações parentais, sobre os alimentos e as pensões de alimentos referidas no artigo 19.º, n.º 1, que forem pagos a não residentes pelo Estado estónio, pelas coletividades locais ou por residentes. O imposto sobre o rendimento é cobrado sobre as indemnizações de seguros pagas nas condições previstas nos artigos 20.° e 21.° a não residentes pela caixa de seguro de doença estónia, pela caixa de seguro de desemprego estónia ou por uma companhia de seguros residente, e sobre os pagamentos efetuados por fundos de pensões registados na Estónia.[...]»

«*Artigo 41.*°

Pagamentos sobre os quais é retido imposto sobre o rendimento

[...]

(6) As indemnizações de seguros, as pensões, os pagamentos provenientes de fundos de pensões, as bolsas, os prémios de lotaria, os alimentos, as pensões de alimentos, as prestações pagas nos termos da lei sobre as prestações familiares (artigo 19.º, n.ºs 1 e 2, artigo 20.º, n.ºs 1 a 3, artigo 20.º[1], artigo 21.º, n.º 1, e artigo 29.º, n.º 9) ou outros pagamentos que estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento, pagos a não residentes ou pessoas singulares residentes, com exceção dos pagamentos enumerados no n.º 12;[...]»

«*Artigo 42.*°

Deduções sobre a retenção do imposto sobre o rendimento

[...]

(1[1]) No caso de pensões pagas a pessoas singulares residentes pelo Estado estónio de acordo com a lei e de pensões por capitalização obrigatória previstas na lei sobre as pensões por capitalização, é aplicada, antes do cálculo da retenção do imposto, uma dedução suplementar (artigo 23.º[2]), equivalente ao montante da pensão em causa, desde que, no entanto, essa dedução não ultrapasse, por mês civil, um duodécimo do montante previsto no artigo 23.º[2].[...]»

## III — Procedimento pré-contencioso

12. A Comissão recebeu uma denúncia de uma pessoa nacional da Estónia, residente na Finlândia, relativa à tributação sobre o rendimento da pensão que lhe é paga pela República da Estónia. A interessada criticava que não lhe fosse aplicado o limiar da dedução de base previsto para os residentes, bem como do limiar da dedução suplementar previsto para os residentes que auferem uma pensão.

13. A pessoa em causa, depois de ter atingido a idade de reforma na Estónia, instalou-se na Finlândia, onde trabalhou, o que lhe permitiu beneficiar, também nesse país, de uma pensão de reforma. Assim, a mesma aufere duas pensões, uma da Estónia e a outra da Finlândia, que são de montante quase igual. A pensão proveniente da Estónia dá lugar à cobrança de imposto sobre o rendimento, ao contrário da proveniente da Finlândia[6].

14. Com efeito, atendendo ao nível muito baixo do rendimento total da interessada, que não ultrapassa o limiar da dedução de base previsto para as pessoas que residem na Finlândia, a mesma não está sujeita a imposto nesse Estado-Membro. Por conseguinte, na determinação do imposto sobre o rendimento devido na Finlândia, a mesma não pode beneficiar de um crédito de impostos que teria em conta o imposto pago na Estónia pela pensão recebida desse último país.

15. Face a estes elementos, a Comissão considerou que, nesse país, a carga fiscal suportada pelos não residentes que se encontravam numa situação análoga à da pessoa que tinha apresentado a denúncia era mais elevada do que seria se estes auferissem a totalidade dos seus rendimentos a título da pensão de um único e mesmo Estado-Membro, quer fosse a República da Finlândia ou a República da Estónia. Calculou que o rendimento auferido globalmente por tal contribuinte, a título das suas pensões na Estónia e na Finlândia, só ultrapassaria ligeiramente o limiar de isenção dos pensionistas residentes na Estónia, se os artigos 23.° e 23.°[2] da lei da Estónia relativa ao imposto sobre o rendimento lhe fossem aplicáveis.

16. A mesma enviou, em consequência, à República da Estónia, em 4 de fevereiro de 2008, uma notificação para cumprir, na qual a convidava a que lhe enviasse as suas observações quanto à eventual incompatibilidade das disposições da legislação nacional *sobre a tributação das pensões* pagas aos não residentes com o artigo 39.º CE e com o artigo 28.º do Acordo EEE.

17. Por carta de 9 de abril de 2008, a República da Estónia opôs-se ao ponto de vista da Comissão, tendo alegado que a sua legislação permitia sujeitar ao mesmo regime de tributação os residentes e os não residentes que auferem da Estónia a maior parte dos seus rendimentos, isto é, pelo menos 75%. Segundo a mesma, nos outros casos, competiria ao Estado no qual reside a pessoa em causa garantir a sua tributação adequada.

18. Em 17 de outubro de 2008, a Comissão enviou à República da Estónia um parecer fundamentado, nos termos do qual a convidava a adotar as medidas necessárias para se conformar com as suas indicações, num prazo de dois meses a contar da data de receção do referido parecer.

6 — A República da Estónia e a República da Finlândia assinaram em Helsínquia, em 23 de março de 1993, uma convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento e o património (RT II 1993, 37, 113), cujo artigo 18.º é aqui aplicável.

19. Na sua resposta de 18 de dezembro de 2008, a República da Estónia sublinhou o seu desacordo com as acusações formuladas pela Comissão no que diz respeito à incompatibilidade entre a lei da Estónia relativa ao imposto sobre o rendimento e o artigo 39.º CE. Em contrapartida, a mesma reconheceu que aquela continha lacunas face ao disposto no artigo 28.º do Acordo EEE e declarou-se pronta para alargar o âmbito de aplicação do artigo 28.º[3] da referida lei também aos nacionais dos Estados-Membros do Espaço Económico Europeu.

20. Considerando que a situação continuaria insatisfatória, a Comissão propôs a presente ação.

## IV — Tramitação processual no Tribunal de Justiça

21. Por petição apresentada em 22 de janeiro de 2010, a Comissão pediu ao Tribunal de Justiça que «declarasse que a República da Estónia não cumpriu as obrigações decorrentes do artigo 45.º [TFUE] e do artigo 28.º do Acordo EEE, dado que a sua legislação não prevê a concessão de uma dedução individual aos não residentes cujo rendimento total é tão reduzido, que os mesmos beneficiariam de uma dedução se fossem contribuintes residentes».

22. A República da Estónia concluiu pedindo a inadmissibilidade da ação ou, em alternativa, que à mesma fosse negado provimento, baseando-se numa interpretação diferente das disposições em causa, e ainda a condenação da Comissão nas despesas.

23. O Reino de Espanha, a República Portuguesa, bem como o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, apresentaram alegações escritas em apoio das pretensões da República da Estónia.

24. A República Federal da Alemanha e o Reino da Suécia foram admitidos a intervir e a apresentar as suas observações no decurso da fase oral, a fim de apoiarem a posição do Estado-Membro demandado.

25. Na audiência, que se realizou em 15 de setembro de 2011, a Comissão e a República da Estónia, bem como o Reino de Espanha e o Reino da Suécia apresentaram observações orais.

## V — Apreciação da ação por incumprimento

### A — *Quanto à admissibilidade da ação*

26. A República da Estónia pediu, a título principal, que o Tribunal de Justiça julgasse inadmissível a petição da Comissão.

27. Duas partes intervenientes, a saber, o Reino de Espanha e a República Portuguesa, invocaram, igualmente, a inadmissibilidade da ação por incumprimento intentada contra a República da Estónia.

#### 1. Quanto à exceção de inadmissibilidade baseada numa formulação equívoca da ação

28. Na sua tréplica, a República da Estónia, apoiada nesta iniciativa pelo Reino de Espanha, invocou uma exceção de inadmissibilidade baseada na falta de clareza dos articulados da Comissão. A demandada arguiu que a demandante não tinha indicado de forma explícita em que casos um Estado deveria aplicar uma dedução fiscal aos residentes num outro Estado-Membro e, por conseguinte, de que maneira poderia pôr termo ao incumprimento imputado. A mesma alegou que, na sua petição, a Comissão tinha declarado que o critério de aplicação pertinente consiste no facto de a globalidade dos rendimentos dos não residentes ser inferior ao limiar da dedução prevista pelo Estado da fonte, ao passo que, na sua réplica, a mesma preconizou que se considerasse o limiar da dedução em vigor no

Estado de residência. O Governo da Estónia alegou que a contradição, deste modo salientada nas acusações formuladas pela Comissão, afetava a ação por incumprimento com um equívoco relativo a um elemento considerado indispensável para a compreensão do objeto do pedido, deficiência esta que deveria conduzir o Tribunal de Justiça a declarar inadmissível a referida ação.

29. Em contrapartida, a Comissão afirmou que os pedidos não padeciam de falta de clareza ou contradição, tendo precisado que é de opinião que um Estado-Membro só tem obrigação de ter em conta o nível mínimo de rendimentos que um contribuinte deve auferir para ser considerado apto a participar nas despesas públicas nos termos das disposições do seu próprio ordenamento jurídico, e não o nível estabelecido nos outros Estados-Membros em causa.

30. Na audiência, a Comissão, além disso, argumentou que a invocação de uma causa de inadmissibilidade pela parte demandada apenas na fase da sua tréplica, e não anteriormente, não é conforme com as disposições do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia. No entanto, a República da Estónia sublinhou que já tinha feito alusão, na sua contestação, a uma falta de clareza da petição quanto à eventual tomada em consideração do limiar de dedução do Estado de residência.

31. Recordo que o artigo 38.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, conjugado com o artigo 21.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, impõe, como condição de admissibilidade, que a petição, através da qual é apresentado a este órgão jurisdicional uma ação por incumprimento, contenha o objeto do litígio e a exposição sumária dos fundamentos do pedido.

32. Segundo a jurisprudência, compete à Comissão indicar, nas conclusões de qualquer petição apresentada nos termos do artigo 258.º TFUE, as acusações precisas sobre as quais o Tribunal de Justiça é chamado a pronunciar-se. Estes pedidos devem ser formulados de forma inequívoca a fim de evitar que o Tribunal de Justiça decida *ultra petita* ou não conheça de uma acusação [7]. As contradições [8], bem como uma afirmação lapidar [9], que constam da exposição dos fundamentos da Comissão na presente ação não preenchem os requisitos dos dois artigos acima referidos. Se estes não estão preenchidos, a sanção incorrida é a inadmissibilidade das acusações, baseada em elementos insuficientes e pouco claros, uma vez que os mesmos não permitem fazer ressaltar todos os elementos essenciais do incumprimento [10].

33. Por conseguinte, uma ação por incumprimento que se baseia numa argumentação ambígua, até mesmo contraditória, deve ser declarada inadmissível, uma vez que a mesma não permite, tanto ao Estado-Membro posto em causa como ao Tribunal de Justiça, determinar exatamente o alcance da violação do direito da União imputada. Ora, essa tomada de conhecimento é necessária, ao mesmo tempo, para que esse Estado possa apresentar utilmente os seus meios de defesa e para que o Tribunal de Justiça possa verificar a existência do incumprimento alegado [11].

34. No caso em apreço, parece-me, à luz da leitura da petição e dos seus outros articulados, que a Comissão não formulou de maneira clara e precisa a sua acusação relativa ao limiar de dedução que deve ser tomado em conta por um Estado-Membro no qual são auferidos rendimentos e que entende sujeitar a um imposto direto contribuintes que não residem no seu território. A República da Estónia ilustrou, através de diversos exemplos pormenorizados na sua tréplica, a falta de precisão intrínseca da petição, bem como as discordâncias que existem relativamente a essa acusação entre a petição e a réplica da Comissão. No meu entender, a exceção suscitada por esse Estado é, portanto, procedente.

7 — V., nomeadamente, acórdãos de 12 de novembro de 2009, Comissão/Espanha (C-154/08, n.º 60, 63 e jurisprudência citada), e de 14 de janeiro de 2010, Comissão/República Checa (C-343/08, Colet., p. I-275, n.º 26 e jurisprudência citada).

8 — V., nomeadamente, acórdãos de 15 de junho de 2006, Comissão/França (C-255/04, Colet., p. I-5251, n.º 24); de 28 de junho de 2007, Comissão/Espanha (C-235/04, Colet., p. I-5415, n.º 47); e de 11 de setembro de 2008, Comissão/Grécia (C-305/06, n.º 46).

9 — Acórdão de 16 de julho de 2009, Comissão/Polónia (C-165/08, Colet., p. I-6843, n.º 42 a 47).

10 — V., nomeadamente, acórdão de 12 de outubro de 2004, Comissão/Reino Unido (C-431/02, n.º 25 a 29 e jurisprudência citada).

11 — V., nomeadamente, acórdãos de 1 de fevereiro de 2007, Comissão/Reino Unido (C-199/04, Colet., p. I-1221, n.º 21, 25, 26 e jurisprudência citada); e de 12 de fevereiro de 2009, Comissão/Polónia (C-475/07, n.º 44 e jurisprudência citada).

35. Acrescento que mesmo o objeto da sua ação não foi delimitado de forma precisa pela Comissão. Com efeito, foi só no decurso dos debates na audiência, embora se trate, contudo, de um ponto essencial, que a demandante definiu o âmbito da sua ação. Em resposta às questões que lhe foram colocadas, esta afirmou que, apesar da abordagem aparentemente global adotada na petição, a ação por incumprimento devia ser entendida não como relativa à situação de todos os contribuintes que auferem um rendimento muito reduzido na Estónia [12] e são residentes num outro Estado-Membro, mas como estando limitada à situação dos não residentes que são titulares de pensões de reforma na Estónia. No entanto, é evidente que é, realmente, possível uma confusão, face à redação ampla do articulado através do qual foi pedido ao Tribunal de Justiça que se pronuncie [13]. Além disso, as observações apresentadas pela República da Estónia, bem como pelos Estados-Membros que intervieram em seu apoio, basearam-se todas numa conceção da ação, segundo a qual a mesma não se limitava aos não residentes reformados mas era extensiva a todos os contribuintes não residentes em geral.

36. Sendo certo que o Tribunal de Justiça pode apreciar oficiosamente se estão preenchidos os requisitos previstos no artigo 258.º TFUE para a propositura de uma ação desse tipo [14], parece-me necessário que o mesmo faça uso desse poder para sancionar as deficiências da Comissão neste litígio. Não se deve perder de vista que, em virtude da importância atribuída pelo Tratado FUE à ação por incumprimento, de que a União dispõe para agir contra os Estados-Membros, este processo foi rodeado de garantias que não podem ser negligenciadas, visto que a referida ação tem por consequência a obrigação imposta aos Estados-Membros de adotarem as medidas que a execução do acórdão do Tribunal de Justiça implique [15].

37. No quadro de um processo como este, é fundamental que o Estado-Membro ao qual é imputado um incumprimento saiba exatamente o que se lhe exigia que tivesse feito. Ora, as indicações que foram aqui dadas pela Comissão à República da Estónia não eram suficientemente claras para lhe permitirem preparar a sua defesa sem dificuldades. Por outro lado, o Tribunal de Justiça não se encontra, nesse contexto, plenamente em condições de julgar se os fundamentos invocados são ou não procedentes.

38. Dado que a presente ação por incumprimento se baseia num enunciado das acusações que é, ao mesmo tempo, incoerente e impreciso, na minha opinião, a mesma não cumpre os requisitos acima referidos e deve, portanto, ser declarada inadmissível na totalidade, por esse motivo.

2. Quanto à exceção de inadmissibilidade baseada na Recomendação 94/79

39. Segundo a República Portuguesa, a Comissão teria tido uma atitude contraditória, que prejudica os princípios da boa administração, da cooperação leal e da tutela da confiança legítima, na medida em que esta propôs uma ação por incumprimento contra a República da Estónia abstraindo-se do facto de o teor da legislação criticada ser conforme à Recomendação 94/79, na qual a demandante tinha definido as suas próprias orientações na matéria, sem que qualquer ato posterior tenha revogado essa recomendação ou que a mesma tenha sido substituída.

40. Do mesmo modo, o Reino de Espanha sustenta que a Comissão teria violado o princípio da confiança legítima, dado que a mesma teria feito nascer, nos Estados-Membros, uma expectativa de que o cumprimento, pelos mesmos, dos critérios estabelecidos na Recomendação 94/79 conduziria a que não lhes pudesse ser imputado qualquer incumprimento. Acrescenta que, ao mudar de opinião

12 — Saliento que o conceito de rendimento na aceção artigo 19.º, n.º 2, da lei nacional relativa ao imposto sobre o rendimento é concebido, pela República da Estónia, de forma extensiva.

13 — Neste sentido, v. a conclusão da petição, que retoma, no essencial, a parte final do parecer fundamentado, sendo também observado que o artigo 23.º[2] da lei em causa, que é relativo à dedução suplementar em caso de pensão, não é o único visado pelos fundamentos da ação por incumprimento.

14 — V., nomeadamente, acórdão Comissão/Reino Unido (C-199/04, já referido, n.º 20 e jurisprudência citada).

15 — Acórdão de 10 de março de 1970, Comissão/Itália (7-69, Colet., p. 289).

sem explicar a razão e sem ter adotado uma nova recomendação, essa instituição teria também infringido o princípio da segurança jurídica, que protege os Estados-Membros, tendo em conta que o eventual reconhecimento de um incumprimento, pelo Tribunal de Justiça, é suscetível de dar origem à responsabilidade do Estado em causa.

41. Estas duas partes intervenientes defendem que a sanção para este comportamento da Comissão deveria consistir na inadmissibilidade ou na não procedência da ação que aquela propôs.

42. Em resposta, a Comissão objeta que o Reino de Espanha e a República Portuguesa deduziram a exceção de inadmissibilidade com base em fundamentos que não tinham sido invocados, enquanto tais, pelo Estado-Membro demandado. Apoiando-se no artigo 40.º, quarto parágrafo, do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça e no artigo 93.º, n.º 4, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, bem como na jurisprudência [16], a mesma afirma que estas partes intervenientes não podem suscitar uma exceção de inadmissibilidade nova e que o Tribunal de Justiça não seria, portanto, obrigado a examinar os referidos fundamentos.

43. Deve recordar-se que o artigo 40.º, segundo parágrafo, do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça, reconhece o direito a intervir nas causas submetidas a esse órgão jurisdicional a qualquer pessoa que demonstre interesse na resolução da referida causa. Nos termos do quarto parágrafo desse artigo, «[a]s conclusões do pedido de intervenção devem limitar-se a sustentar as conclusões de uma das partes». Além disso, o artigo 93.º, n.º 4, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça dispõe que «[o] interveniente aceita o processo no estado em que este se encontra no momento da sua intervenção».

44. Segundo a jurisprudência, embora essas disposições não se oponham a que um interveniente apresente argumentos diferentes dos da parte que apoia, é, no entanto, na condição de que, por um lado, os mesmos não modifiquem o âmbito do litígio e, por outro, a intervenção vise sempre apoiar os pedidos apresentados por essa parte [17]. Além disso, é um facto que os intervenientes não têm a legitimidade necessária para suscitar uma exceção de inadmissibilidade que não foi formulada nas alegações da parte demandada [18].

45. No caso em apreço, é verdade que o Reino de Espanha e a República Portuguesa suscitaram uma exceção de inadmissibilidade destinada a apoiar as pretensões da parte demandada, que alegou, ela própria, que a petição era inadmissível.

46. Contudo, a República da Estónia invocou a inadmissibilidade da ação por incumprimento com base num fundamento distinto daquele que é utilizado por estes dois intervenientes. Parece-me, pois, que, embora os mesmos não tenham a legitimidade necessária para o fazer, o Reino de Espanha e a República Portuguesa suscitaram uma exceção de inadmissibilidade cujo fundamento é diferente daquele que foi salientado pela parte que os mesmos apoiam e cuja apreciação teria por efeito modificar o objeto do litígio tal como foi definido na petição e nos articulados apresentados, tanto pela Comissão como pela parte demandada.

47. Ora, parece-me concebível que um Estado-Membro ao qual é imputado um incumprimento não deseje suscitar uma exceção de inadmissibilidade com base em fundamentos que conscientemente não quis evocar. Os Estados-Membros autorizados a intervir no processo que àquele diz respeito não podem ter legitimidade para, introduzindo argumentos adicionais no âmbito do litígio, obrigar o Estado demandado a tomar posição quanto a pontos que o mesmo não tinha a intenção de debater.

16 — A mesma refere, a este título, acórdão de 15 de junho de 1993, Matra/Comissão (C-225/91, Colet., p. I-3203).

17 — V., nomeadamente, acórdãos de 8 de julho de 1999, Chemie Linz/Comissão (C-245/92 P, Colet., p. I-4643, n.º 32); de 8 de janeiro de 2002, França/Monsanto e Comissão (C-248/99 P, Colet., p. I-1, n.º 56); e de 24 de maio de 2011, Comissão/Grécia (C-61/08, Colet., p. I-4399, n.º 33 e segs.). Jurisprudência também seguida pelo Tribunal Geral, nomeadamente, no acórdão de 13 de abril de 2005, Verein für Konsumenteninformation/Comissão (T-2/03, Colet., p. II-1121, n.º 52).

18 — V. acórdão de 1 de julho de 2008, Chronopost e La Poste/UFEX e o. (C-341/06 P e C-342/06 P, Colet., p. I-4777, n.º 67, e jurisprudência citada).

48. Só quando se trata de um pressuposto processual que tenha natureza e ordem públicas é que o Tribunal de Justiça aprecia oficiosamente a admissibilidade da petição nos termos do artigo 92.º, n.º 2, do Regulamento de Processo [19]. Assim, o Tribunal de Justiça apenas examina oficiosamente o mérito de uma exceção de inadmissibilidade suscitada por um interveniente e não pelo demandado quando se trate de uma exceção de ordem pública [20].

49. Não me parece ser este o caso da exceção de inadmissibilidade que os Governos português e espanhol aqui deduziram, ainda que este último tenha defendido que a violação de princípios gerais do direito da União constitui uma questão de ordem pública que o Tribunal de Justiça poderia [21] e, até mesmo, deveria [22] apreciar oficiosamente. Na minha opinião, a ordem pública só estaria em jogo se o desrespeito de tais princípios prejudicasse uma regra de natureza processual, e não substantiva, considerada como sendo uma garantia fundamental que o Tribunal de Justiça deve proteger.

50. Tendo em consideração estes elementos, considero que a exceção de inadmissibilidade invocada pelas partes intervenientes deve ser rejeitada, ao contrário daquela que foi suscitada pela parte demandada, que deve levar o Tribunal de Justiça a declarar inadmissível a presente ação por incumprimento devido à sua falta de clareza.

51. Contudo, formularei algumas propostas a título subsidiário, de modo a cobrir a hipótese de o Tribunal de Justiça considerar, por seu lado, dever pronunciar-se quanto à existência de um incumprimento.

## B — *Quanto ao mérito*

52. No caso de o Tribunal de Justiça considerar que a ação intentada no presente processo é admissível, o incumprimento que pode ser imputado à República da Estónia deveria, no meu entender, dizer unicamente respeito à tributação dos rendimentos de pessoas reformadas que tenham exercido a sua liberdade de circular dentro da União na qualidade de trabalhadores e que auferem pensões provenientes de dois Estados-Membros. Tal limitação do âmbito da ação resulta do facto de, na audiência, a Comissão ter indicado que, apesar da redação ampla dos seus próprios articulados, o objeto dos mesmos devia ser entendido como estando concentrado sobre essa problemática. Daí decorre que a petição deveria, no meu entender, ser declarada improcedente por falta de fundamentação quanto ao resto, isto é, na medida em que a mesma incide sobre outros contribuintes para além dos que se incluem na referida categoria de pessoas.

### 1. Quanto à violação do artigo 45.º TFUE

#### a) Defesa baseada na Recomendação 94/79

53. Segundo a República da Estónia, ao intentar, contra si, uma ação por incumprimento, a Comissão não respeitou o teor da sua Recomendação 94/79. A demandada alega que essa instituição indicou nesse ato que a igualdade de tratamento dos residentes e dos não residentes se impõe unicamente quando o não residente aufere, durante o ano fiscal em causa, pelo menos 75% dos seus rendimentos tributáveis no Estado-Membro da fonte dos mesmos, tal como foi previsto no território da Estónia no caso presente.

19 — V., neste sentido, acórdão Matra/Comissão, já referido (n.º 13 e jurisprudência citada).

20 — N.º 65 das conclusões da advogada-geral E. Sharpston no processo que deu origem ao acórdão Chronopost e La Poste/UFEX e o., já referido.

21 — Nas suas alegações escritas, o Reino de Espanha referiu, a esse respeito, o acórdão de 29 de abril de 2010, Comissão/Alemanha (C-160/08, Colet., p. I-3713, n.º 40), que indica apenas que o Tribunal de Justiça «tem o direito de verificar oficiosamente o *cumprimento das garantias processuais* conferidas pela ordem jurídica da União» (o sublinhado é meu).

22 — Na audiência, o Reino de Espanha invocou, a esse respeito, «o processo Itália/Comissão, C-170/99», que me parece ser, na realidade, o acórdão de 30 de janeiro de 2002, Itália/Comissão (C-107/99, Colet., p. I-1091, n.º 29 e 30), no qual o Tribunal de Justiça examinou oficiosamente se o recurso estava ferido de extemporaneidade.

54. Considerando as disposições nacionais em causa, nomeadamente, em conjugação com o artigo 2.º da Recomendação 94/79[23], parece-me claro que a República da Estónia se inspirou verdadeiramente nas regras contidas nesse ato. Contudo, basta que o legislador de um Estado-Membro tenha reproduzido o critério indicado numa recomendação para que fique isento de qualquer risco de ser demandado numa ação por incumprimento? Eu penso que não.

55. A Comissão responde que um ato do tipo da Recomendação 94/79 não produz efeitos vinculativos e que o mesmo não pode ter por objeto completar as regras de direito primário em matéria de livre circulação das pessoas.

56. Recordo que, de acordo com o artigo 249.º, quinto parágrafo, CE, os atos não decisórios, como a Recomendação 94/79, «não são vinculativos» para os seus destinatários.

57. No entanto, como a República da Estónia sublinha, resulta da jurisprudência que, mesmo que as recomendações não sejam suscetíveis de criar direitos que os particulares possam invocar perante os tribunais dos Estados-Membros, não estão, no entanto, desprovidas de todo e qualquer efeito jurídico no que diz respeito à interpretação de uma legislação nacional que, à semelhança da que aqui é posta em causa, foi adotada em conjugação com o direito da União, uma vez que os referidos juízes nacionais são obrigados a tê-las em consideração para a resolução dos litígios que lhes são submetidos sobre essa matéria[24].

58. Além disso, as recomendações podem ter efeitos jurídicos indiretos, se se considerar que a instituição que é autora da mesma se vinculou, ela própria, de tal modo que criou uma expectativa legítima suscetível de ser invocada num litígio. No caso em apreço, a Comissão afirma que, ao adotar as disposições constantes da Recomendação 94/79, não pretendeu impedir-se de intentar posteriormente ações por incumprimento no domínio abrangido pela mesma. Com efeito, resulta claramente do terceiro e quarto considerandos da referida recomendação que o parecer que é veiculado nesse ato pela Comissão não obsta à prossecução, por parte da mesma, de uma política ativa em matéria de processos de infração, a fim de garantir a observância dos princípios fundamentais consagrados no Tratado.

59. No meu entender, a circunstância de terem sido dados pela Comissão, na Recomendação 94/79, alguns pontos de referência, não tem qualquer incidência sobre o mérito da presente ação. O facto de existir um ato de tal natureza, não poderia criar, no Estado-Membro em causa ou noutros Estados-Membros, uma expectativa séria de que os critérios expostos na referida recomendação constituiriam, caso fossem reproduzidos no direito nacional, uma garantia de isenção de qualquer ação, tal como a República da Estónia e várias partes intervenientes deixam entender.

60. É jurisprudência assente que o processo previsto no artigo 258.º TFUE assenta na verificação objetiva do incumprimento por um Estado-Membro das obrigações que lhe são impostas pelo Tratado ou por um ato de direito derivado. É irrelevante conhecer as razões que possam ter conduzido o Estado-Membro ao qual o alegado incumprimento é imputável a agir assim[25]. Portanto, nem o princípio da tutela da confiança legítima, que tem por corolário o princípio da segurança jurídica, nem o princípio da cooperação leal, podem, num caso como o presente, ser invocados por um Estado-Membro para se opor à verificação objetiva de que o mesmo não respeitou obrigações que decorrem do direito da União, uma vez que a admissão dessa justificação iria contra o objetivo prosseguido pelo processo de ação por incumprimento[26].

23 — V., igualmente, sexto e sétimo considerandos dessa recomendação, bem como os n.os 14 e 15 da sua exposição de motivos.

24 — V., nomeadamente, acórdãos de 24 de abril de 2008, Arcor (C-55/06, Colet., p. I-2931, n.os 94 e jurisprudência citada), e de 18 de março de 2010, Alassini e o. (C-317/08 a C-320/08, Colet., p. I-2213, n.os 40 e jurisprudência citada).

25 — V., nomeadamente, acórdãos de 1 de outubro de 1998, Comissão/Espanha (C-71/97, Colet., p. I-5991, n.os 14 e 15); de 1 de fevereiro de 2001, Comissão/França (C-333/99, Colet., p. I-1025, n.os 32 e 36); e de 13 de dezembro de 2007, Comissão/Luxemburgo (C-244/07, n.os 10).

26 — V., nomeadamente, acórdão de 6 de outubro de 2009, Comissão/Espanha (C-562/07, Colet., p. I-9553, n.os 18 e segs. e jurisprudência citada).

61. Observo que o facto de uma medida nacional poder ser eventualmente conforme, ou, pelo menos, não ser contrária, a uma disposição do direito derivado, não tem por efeito fazer escapar essa medida ao disposto no Tratado FUE, e isto, mesmo se a referida disposição tem efeitos vinculativos [27], logo, *a fortiori*, se a mesma não tem tal natureza. No caso presente, a constatação de que a legislação da Estónia é decalcada do teor da Recomendação 94/79 parece-me não ter incidência na apreciação quanto ao mérito da ação por incumprimento à luz do artigo 45.º TFUE, uma vez que a Comissão não tem competência para, por meio da adoção de uma recomendação, alterar o âmbito das obrigações decorrentes do Tratado.

b) Defesa baseada na jurisprudência do Tribunal de Justiça

62. A título liminar, assinalo que considero que, no contexto do presente processo, a Comissão não pede que o Tribunal de Justiça proceda a uma mudança completa da sua jurisprudência na matéria, tal como decorre, nomeadamente, do acórdão Schumacker [28]. Trata-se, antes, de colocar interrogações quanto à aplicação, a uma situação nova, dos princípios definidos anteriormente.

63. O Tribunal de Justiça decidiu, reiteradamente, que as disposições nacionais que impedem ou dissuadem um trabalhador nacional de um Estado-Membro de abandonar o seu Estado de origem para exercer o direito de livre circulação constituem, portanto, entraves a essa liberdade definida no artigo 45.º TFUE, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa [29].

64. Em matéria de impostos diretos, só pode existir um entrave resultante de uma discriminação exercida relativamente aos contribuintes não residentes, se a situação destes últimos for objetivamente comparável à dos contribuintes residentes para efeitos da aplicação da medida fiscal em causa [30].

65. Ora, regra geral, essas duas categorias de pessoas encontram-se em situações diferentes. Com efeito, o Tribunal de Justiça decidiu que a situação de um residente é específica, na medida em que, na maioria das vezes, o essencial dos seus rendimentos está centralizado no Estado-Membro no qual, ao mesmo tempo, aquele reside e aufere os seus rendimentos, pelo que resulta que este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do interessado, tendo em conta a sua situação individual e familiar. Ao contrário, um não residente centraliza, habitualmente, a parte preponderante dos seus interesses, tanto financeiros como pessoais, num Estado-Membro diferente daquele que pretende receber um imposto sobre os seus rendimentos, isto é, o Estado onde se instalou. Na ausência de elementos de comparação, não existe qualquer discriminação possível, num tal contexto, e o artigo 45.º TFUE não obsta, em princípio, a que os contribuintes residentes beneficiem de um tratamento fiscal mais favorável do que o que é concedido aos não residentes [31].

66. Em contrapartida, as situações em questão podem ser comparadas, e, portanto, existe um risco de discriminação, no caso particular em que o não residente não aufere rendimentos significativos no Estado-Membro da sua residência e obtém a quase totalidade dos seus recursos tributáveis de uma atividade que tenha sido exercida no Estado-Membro da fonte do rendimento. Nessa hipótese, o Estado no qual este contribuinte reside não está em melhores condições de lhe conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, que o Estado no qual foi prestado o trabalho do qual decorre a pensão de reforma [32].

27 — Acórdão de 16 de maio de 2006, Watts (C-372/04, Colet., p. I-4325, n.º 47 e jurisprudência citada).

28 — Acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colet., p. I-225).

29 — V., nomeadamente, acórdãos de 16 de maio de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Colet., p. I-3337, n.º 18), e de 9 de novembro de 2006, Turpeinen (C-520/04, Colet., p. I-10685, n.º 15 e jurisprudência citada).

30 — V., nomeadamente, acórdãos de 6 de outubro de 2009, Comissão/Espanha (C-562/07, já referido, n.º 59), e de 18 de março de 2010, Gielen (C-440/08, Colet., p. I-2323, n.º 44 e segs.).

31 — V. acórdãos de 1 de julho de 2004, Wallentin (C-169/03, Colet., p. I-6443, n.º 15 e segs. e jurisprudência citada); Turpeinen, já referido (n.º 27 e jurisprudência citada); e de 25 de janeiro de 2007, Meindl (C-329/05, Colet., p. I-1107, n.º 23 e jurisprudência citada).

32 — V. acórdãos, já referidos, Zurstrassen (n.º 22, 23 e jurisprudência citada); Wallentin (n.º 17 e jurisprudência citada); Turpeinen (n.º 28 e jurisprudência citada); bem como acórdão de 16 de outubro de 2008, Renneberg (C-527/06, Colet., p. I-7735, n.º 61 e jurisprudência citada).

67. Observo que, nos acórdãos Wallentin e Turpeinen, já referidos, o Estado de residência não tinha podido tomar em consideração as consequências decorrentes da situação individual do contribuinte, uma vez que, no primeiro processo, os rendimentos em questão não eram, por natureza, tributáveis, e, no segundo, o referido Estado não tinha a competência fiscal necessária, devido à aplicação de uma convenção bilateral. O Tribunal de Justiça concluiu que em tal caso, o Estado da fonte era obrigado a não aplicar o seu próprio sistema fiscal, ou seja, uma tributação na fonte fixa e sem deduções, relativamente aos não residentes, de uma forma que seria suscetível de conduzir a uma carga fiscal mais pesada para eles do que para os residentes.

68. A presente ação por incumprimento diferencia-se destes precedentes jurisprudenciais na medida em que, no caso em apreço, a repartição dos rendimentos tributáveis da pessoa interessada se realiza quase a 50/50, do que resulta que não existe uma quase totalidade dos rendimentos num ou no outro dos Estados-Membros em causa. É verdade que no acórdão Wallentin, já referido, a situação do contribuinte era economicamente próxima da pessoa que aqui apresentou a denúncia à Comissão, uma vez que o mesmo auferia rendimentos de montante similar em dois Estados-Membros, mas era formalmente diferente, dado que o interessado só tinha rendimento tributável no Estado da fonte, uma vez que as ajudas financeiras que recebia no Estado de residência escapavam, por natureza, a qualquer tributação.

69. Na minha opinião, o elemento mais atípico das circunstâncias do presente processo reside no facto de este ser relativo à situação de uma pessoa inativa que acumulou direitos à reforma em diversos Estados-Membros, sem que nenhuma das pensões seja claramente mais importante, e não à de um ativo que exerceu uma atividade profissional em dois Estados-Membros durante o ano fiscal em causa, como era o caso, na maior parte dos processos até agora submetidos à apreciação do Tribunal de Justiça.

70. As convenções internacionais adotadas em matéria de imposto sobre os rendimentos fornecem alguns ensinamentos interessantes com a finalidade de suprimir os obstáculos que travam os movimentos transfronteiriços das pessoas, e, em particular, dos assalariados, aos quais os reformados podem ser equiparados. Ora, parece-me que, no direito fiscal internacional, os rendimentos ligados às pensões de reforma são tratados como uma categoria separada das outras formas de rendimentos.

71. Um exemplo ilustrativo pode ser extraído do artigo 18.º do Modelo da Convenção Fiscal da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) [33], relativo às «pensões» [34] e que prevê, a esse respeito, algumas regras modelo redigidas nestes termos: «[c]om ressalva do disposto no n.º 2 do Artigo 19.º [relativo às funções públicas], as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado». Os redatores da referida convenção inspiraram-se na mesma conceção geral da política fiscal que se encontra no acórdão Schumacker, já referido. No que respeita aos contribuintes reformados, essa posição assenta, a meu ver, em duas razões: por um lado, o Estado de residência é o que melhor dispõe de todas as informações úteis a respeito da situação pessoal do interessado, e, por outro, os reformados são, muitas vezes, pessoas que geram encargos adicionais para o país no qual residem [35].

72. À semelhança da orientação adotada nessa convenção internacional, considero que a situação dos reformados difere da dos trabalhadores ativos, cujo destino pode evoluir em função do seu local de trabalho e cujos rendimentos são, geralmente, mais elevados, e que devem, portanto, ser aplicadas regras particulares aos rendimentos provenientes das pensões. A jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça diz

33 — OCDE, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, versão condensada, 8.ª ed., julho, 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Observo que os autores da Recomendação 94/79 indicaram terem-se inspirado nas disposições desta Convenção, pelo menos, no que diz respeito às definições utilizadas para as categorias de rendimentos contidas neste ato (ponto 12, terceiro parágrafo, da exposição de motivos). Quanto à inspiração que pode, também aí, ser encontrada pelos Estados-Membros, v. acórdão de 7 de setembro de 2006, N (C-470/04, Colet., p. I-7409).

35 — A comparar com os comentários relativos ao artigo 18.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, *op. cit.*, p. 296, n.º 1.

respeito, principalmente, à situação dos ativos que tiveram atividade profissional em diversos Estados-Membros, durante o ano fiscal considerado, ao passo que o presente processo é relativo a um inativo que acumulou, ao longo da sua carreira, portanto, durante vários anos, direitos à pensão de reforma em dois Estados-Membros. No caso em apreço, considero que não se trata de considerar a possibilidade de comparação das situações dos residentes e dos não residentes em relação a um dado ano fiscal, como era o caso nos processos relativos a trabalhadores ativos. A situação em causa prolonga-se no tempo, na atualidade e nos anos vindouros, dado que a pessoa em causa já não trabalha e já não circula.

73. Em minha opinião, a análise da comparabilidade de tais situações não deve ser efetuada de forma abstrata, mas ter em conta o objetivo procurado pelas disposições nacionais em causa. É o referido objetivo que permite determinar se a diferença de tratamento, que tem natureza transfronteiriça, diz respeito a situações que são ou não comparáveis objetivamente [36].

74. Como a Comissão salienta, a legislação da Estónia visa dispensar os contribuintes, cujos rendimentos são demasiado reduzidos, da obrigação de participarem no financiamento das despesas públicas.

75. Na prática, no caso das pessoas reformadas, isso resulta da aplicação combinada da dedução de base, prevista no artigo 23.º da lei estónia relativa aos impostos sobre o rendimento, e da dedução suplementar em caso de pensão, prevista no artigo 23.º[2] dessa mesma lei. Todas as pessoas que tiverem rendimentos reduzidos gozam da primeira dedução, mas apenas os contribuintes reformados podem beneficiar da segunda. Evidentemente, a isenção resultante da aplicação da referida dedução suplementar é justificada pelo facto de os reformados, atendendo à sua idade ou ao seu estado de saúde, se encontrarem, em geral, fora do mercado de trabalho e, por conseguinte, não estarem em condições de aumentar os seus rendimentos.

76. Deve ser referido que a capacidade de um contribuinte reformado contribuir para o financiamento das despesas públicas da República da Estónia não aumenta pelo simples facto da sua deslocação para um outro Estado-Membro. Por essa razão, partilho da opinião da Comissão segundo a qual os contribuintes reformados não residentes que têm um rendimento modesto se encontram numa situação comparável à das pessoas que vivem na Estónia, apesar da diferença relativa ao local da sua residência.

77. A questão principal que aqui se coloca é a de saber se existe uma restrição na hipótese de um rendimento, que não devia ser tributável nem segundo a legislação do Estado-Membro da fonte, nem segundo a do Estado-Membro de residência, ser sujeito a imposto apenas porque o contribuinte exerceu a sua liberdade de circulação de forma a que daí resulta o recebimento de duas pensões que têm quase o mesmo valor. É, com efeito, possível que a situação do contribuinte corra o risco de se deteriorar, se o mesmo fizer a escolha de não regressar para o Estado-Membro de que é originário, depois de ter cessado a atividade laboral num outro Estado-Membro. Ora, penso que tais circunstâncias podem ser bastante frequentes, no que diz respeito aos nacionais dos Estados-Membros que aderiram à União em 2004 ou em 2007.

78. A Comissão demonstra bom senso quando defende que a República da Estónia deveria proceder a um cálculo hipotético para determinar qual seria o resultado, no que diz respeito à possibilidade de o contribuinte reformado não residente gozar da dedução, caso os seus rendimentos finlandeses fossem adicionados aos seus rendimentos estónios.

79. Não é criado um entrave à livre circulação dos trabalhadores pelo simples facto de tributar uma pensão, ainda que a pensão da Estónia em causa não fosse tributada da mesma forma na Finlândia, atendendo ao seu reduzido montante. No entanto, o entrave existe devido às consequências fiscais da combinação das duas pensões, que têm quase o mesmo valor, porque a República da Estónia sujeita

36 — Acórdão de 7 de setembro de 2004, Manninen (C-319/02, Colet., p. I-7477, n.ºs 32 e 33).

uma pensão ao imposto de uma forma mais onerosa, do que teria feito se o contribuinte em causa residisse no território nacional ou se a referida pensão representasse, pelo menos, 75% dos rendimentos globais do contribuinte. Portanto, a legislação da Estónia penaliza as pessoas que fizeram uso da sua liberdade de circulação em diferentes Estados-Membros para trabalhar sucessivamente em diferentes Estados-Membros sem voltar a viver na Estónia.

80. Não penso que o Estado-Membro no qual um indivíduo recebe uma pensão seja obrigado a examinar sistematicamente quais são os rendimentos globais do interessado, mas considero que, se se tratar de um cidadão da União que fez uso da sua liberdade de circulação, de acordo com o artigo 45.º TFUE, e que beneficia de um direito a pensão no referido Estado-Membro por aí ter trabalhado enquanto aí residia, deve ser considerado como estando numa situação comparável à dos contribuintes que residem, ainda, nesse Estado à data da tributação e, portanto, beneficiar de um tratamento igual.

81. Um entrave desse tipo não tem qualquer justificação, na minha opinião, quando o Estado-Membro de residência já toma em consideração o rendimento total do interessado. Com efeito, nessa hipótese, não existem circunstâncias que permitam que uma pessoa que tem rendimentos provenientes de dois Estados-Membros possa abusar do sistema fiscal, e, nomeadamente, da dupla possibilidade de dedução, para escapar a qualquer tributação do seu rendimento.

82. Observo que, na prática, a pessoa que apresentou a denúncia dispõe, aparentemente, de recursos próximos dos mínimos sociais. Parece-me objetivamente incompreensível que um indivíduo que tem um rendimento tão modesto se encontre sujeito, na Estónia, a uma tributação normal, isto é, sem poder beneficiar das deduções previstas na legislação nacional.

83. Assim, proponho, a título subsidiário, que o Tribunal de Justiça declare que o incumprimento imputado à República da Estónia se encontra juridicamente demonstrado, com fundamento no artigo 45.º TFUE.

2. Quanto à violação do artigo 28.º do Acordo EEE

84. O artigo 28.º do Acordo EEE prevê que os Estados devem velar pelo respeito pela livre circulação dos trabalhadores no âmbito do Espaço Económico Europeu, isto é, entre os 27 Estados-Membros da União Europeia e os três dos quatro Estados-Membros da EFTA que aderiram ao referido acordo.

85. A Comissão acusa a República da Estónia de não ter respeitado os compromissos assumidos nos termos do referido artigo do Acordo EEE, pelas mesmas razões invocadas quanto à alegada violação do artigo 45.º TFUE.

86. Na sua contestação, a República da Estónia indica que mantém o ponto de vista que tinha defendido na sua resposta ao parecer fundamentado da Comissão, isto é, que a sua lei relativa ao imposto sobre o rendimento não é contrária ao artigo 28.º do Acordo EEE. A mesma considera, a esse respeito, que a diferença de tratamento exercida quanto aos não residentes, que foi salientada pela Comissão, é, ao mesmo tempo, pertinente e justificada em relação a essa disposição, da mesma maneira que em relação ao artigo 45.º TFUE.

87. Não obstante, é um facto que a República da Estónia admitiu a existência de um incumprimento no que diz respeito às obrigações decorrentes do artigo 28.º do Acordo EEE, contrariamente às decorrentes do artigo 45.º TFUE. Com efeito, o referido Estado-Membro concordou com a necessidade de completar o artigo 28.º[3] da sua lei relativa ao imposto sobre o rendimento, de forma a estender o âmbito de aplicação desse texto igualmente aos nacionais de todos os Estados participantes no Acordo EEE. Todavia, a República da Estónia não o fez antes do termo do prazo de dois meses fixado no parecer fundamentado.

88. Por conseguinte, ainda que a República da Estónia tenha persistido em contestar a infração imputada, quanto ao conteúdo das obrigações que decorrem do artigo 28.º do Acordo EEE, a mesma reconheceu, ainda que só parcialmente, a existência de um incumprimento cometido quanto a esse aspeto, ao afirmar que diligenciaria por lhe pôr termo alterando a lei em causa. A República da Estónia admitiu, assim, que a ação da Comissão, nessa parte, é procedente.

89. Além disso, dado que as disposições do artigo 28.º do Acordo EEE têm o mesmo alcance jurídico que as disposições, essencialmente idênticas, do artigo 45.º TFUE, as considerações acima desenvolvidas quanto à violação deste último texto são aplicáveis *mutatis mutandis* ao referido artigo 28.º, de acordo com o artigo 6.º do Acordo EEE e com a necessidade de uma interpretação uniforme, reconhecida tanto pelo Tribunal de Justiça como pelo Tribunal da EFTA [37].

## VI — Quanto às despesas

90. Nos termos do artigo 69, .°, n.on. 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido.

91. A República da Estónia pediu a condenação da Comissão nas despesas. Deverá ser decidido nesse sentido se, como proponho a título principal, a ação por incumprimento for declarada inadmissível.

92. Tendo a Comissão requerido a condenação da República da Estónia nas despesas, deverá ser acolhido esse pedido se for dado provimento à ação por incumprimento e se, como proponho a título subsidiário, o referido Estado-Membro for vencido no essencial dos seus fundamentos.

93. De acordo com o artigo 69.º, n.on. 4, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo, os Estados-Membros que pediram autorização para intervir no presente processo deverão suportar as respetivas despesas.

## VII — Conclusão

94. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça decida do seguinte modo:

«1. O Tribunal de Justiça declara inadmissível a ação por incumprimento intentada pela Comissão Europeia que tem por objetivo obter a declaração de que, ao aplicar a lei nacional relativa ao imposto sobre o rendimento, a República da Estónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 45.º TFUE e do artigo 28.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992.

2. A Comissão Europeia é condenada nas despesas.

3. A República Federal da Alemanha, o Reino de Espanha, a República Portuguesa, o Reino da Suécia e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportarão as suas próprias despesas.»

37 — V. acórdãos de 26 de outubro de 2006, Comissão/Portugal (C-345/05, Colet., p. I-10633, n.on 39 e segs.); de 18 de janeiro de 2007, Comissão/Suécia (C-104/06, Colet., p. I-671, n.on 31 e segs.); e de 20 de janeiro de 2011, Comissão/Grécia (C-155/09, Colet., p. I-65, n.on 61 e segs.); bem como, por analogia, acórdão de 6 de outubro de 2009, Comissão/Espanha (C-562/07, já referido, n.on 67).

95. A título subsidiário, caso o Tribunal de Justiça não adote essa proposta, sugiro que o mesmo se pronuncie do seguinte modo:

«1. O Tribunal de Justiça declara que a República da Estónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 45.º TFUE e do artigo 28.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992, ao manter em vigor a sua lei relativa ao imposto sobre o rendimento por aplicação da qual resulta que os reformados não residentes, que trabalharam e residiram tanto na Estónia como num outro Estado-Membro, só beneficiam de uma dedução para rendimentos reduzidos se auferirem, pelo menos, 75% do seu rendimento tributável na Estónia, ao passo que esse benefício fiscal lhes seria concedido, se os mesmos residissem no território nacional. O Tribunal de Justiça declara improcedente a ação por incumprimento da Comissão quanto ao mais, visto que diz respeito a outras categorias de contribuintes não-residentes.

2. A República da Estónia é condenada nas despesas.

3. A República Federal da Alemanha, o Reino de Espanha, a República Portuguesa, o Reino da Suécia e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportarão as suas próprias despesas.»