

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

9 de Novembro de 2006\*

No processo C-520/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia), por decisão de 20 de Dezembro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 22 de Dezembro de 2004, no processo instaurado por

**Pirkko Marjatta Turpeinen,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann (relator), presidente de secção, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič e E. Levits, juízes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 9 de Março de 2006,

\* Língua do processo: finlandês.

vistas as observações apresentadas:

- em representação de P. Turpeinen, por K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- em representação do Governo finlandês, por T. Pynnä e E. Bygglin, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por I. del Cuvillo Contreras e M. Muñoz Pérez, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por P. Gentili, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Condou, G. Rozet e P. Aalto, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 18 de Maio de 2006,

profere o presente

### **Acórdão**

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 18.º CE e 43.º CE, bem como da Directiva 90/365/CEE do Conselho, de 28 de Junho de 1990, relativa ao direito de residência dos trabalhadores assalariados e não assalariados que cessaram a sua actividade profissional (JO L 180, p. 28).

- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um processo instaurado por P. Turpeinen, reformada de nacionalidade finlandesa, residente em Espanha à época dos factos na causa principal, a respeito da tributação, na Finlândia, da pensão de reforma que lhe é paga por uma instituição finlandesa.

### **Processo principal e quadro jurídico**

- 3 Até 1998, P. Turpeinen estava domiciliada na Finlândia e trabalhava como psiquiatra infantil para o serviço público finlandês. Em 1998, acedeu à reforma antecipada e transferiu a sua residência para a Bélgica. Em 1999, quando passou à reforma definitiva, instalou-se de modo permanente em Espanha.
- 4 Os rendimentos de P. Turpeinen consistem unicamente na pensão de reforma que lhe paga o Kuntien Eläkevakuutus (seguro de velhice das comunas). Ao abrigo da convenção celebrada entre a República da Finlândia e o Reino de Espanha em matéria de dupla tributação, a referida pensão de reforma, paga a título de uma actividade no sector público, só é tributável na Finlândia.
- 5 Até 2001, P. Turpeinen esteve sujeita ao regime fiscal dos residentes plenamente tributados, regime que cobre a totalidade dos rendimentos mundiais do sujeito passivo. O referido regime prevê uma tributação progressiva, nos termos da qual era aplicável uma taxa de 28,5% aos rendimentos constituídos pela pensão de reforma de P. Turpeinen.
- 6 Em 2002, ano fiscal em causa no processo principal, a Uudenmaan verovirasto (repartição de finanças de Uudenmaa) informou P. Turpeinen de que, a partir desse

momento, passava a estar sujeita ao regime de tributação parcial, que cobre unicamente os rendimentos de origem finlandesa e que se aplica aos nacionais finlandeses sem domicílio na Finlândia durante três anos consecutivos, em conformidade com os artigos 9.º e 11.º da Lei finlandesa relativa ao imposto sobre o rendimento (tuloverolaki, Lei n.º 1535/1992). No quadro desse regime, a pensão de reforma de P. Turpeinen foi sujeita a uma retenção na fonte à taxa fixa de 35%, por força dos artigos 1.º, n.º 1, 2.º, n.º 1, 3.º, n.º 1, e 7.º da Lei finlandesa relativa ao imposto sobre o rendimento e o património dos sujeitos passivos parcialmente tributáveis (lähdeverolaki, Lei n.º 627/1978).

- 7 Por entender que devia ser tributada como se fosse um contribuinte plenamente tributável na Finlândia, isto é, de forma progressiva, P. Turpeinen apresentou reclamação contra a referida decisão da Uudenmaan verovirasto. Alegou que, no interior da União Europeia, o tratamento de que é alvo uma pessoa deve manter-se inalterado quando o organismo que o presta é o mesmo e todos os demais elementos do processo, salvo o local de domicílio, não tenham sofrido alteração. Não tendo a sua reclamação sido deferida, P. Turpeinen interpôs recurso para o Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia).
- 8 Uma vez que o hallinto-oikeus negou provimento ao seu recurso, P. Turpeinen interpôs recurso desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

### **Questões prejudiciais**

- 9 O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem o artigo 18.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, relativo ao direito de os cidadãos da União Europeia circularem e residirem livremente no

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

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

### **Quanto às questões prejudiciais**

- 10 Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, essencialmente, saber se os artigos 18.º CE e 39.º CE, bem como a Directiva 90/365, se opõem a uma legislação nacional como a do processo principal, nos termos da qual o imposto sobre a pensão de reforma paga no Estado-Membro em questão a uma pessoa residente noutra Estado-Membro excede, em certos casos, o imposto que seria devido caso essa pessoa residisse no primeiro Estado-Membro.
- 11 Importa começar por recordar que, embora, no estado actual do direito comunitário, a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem exercê-la no respeito do direito comunitário, em especial das disposições do Tratado CE relativas ao direito reconhecido a qualquer cidadão da

União Europeia de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros (acórdão de 12 de Julho de 2005, Schempp, C-403/03, Colect., p. I-6421, n.º 19, e a jurisprudência aí referida).

- 12 Nestas condições, há, antes de mais, que verificar se os artigos 18.º CE e 39.º CE se opõem a uma legislação nacional como a do processo principal.

*Os artigos 18.º CE e 39.º CE*

- 13 O artigo 18.º CE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União de circular e de permanecer livremente no território dos Estados-Membros, tem expressão concreta no artigo 39.º CE, no que respeita à livre circulação dos trabalhadores (v. acórdão de 26 de Novembro de 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, Colect., p. I-10981, n.º 26). Importa, nestas condições, começar por verificar se o processo principal se enquadra no âmbito do artigo 39.º CE.
- 14 O Tribunal de Justiça já por diversas vezes declarou que as disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visam facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade e opõem-se às medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro (acórdãos de 26 de Janeiro de 1999, Terhoeve, C-18/95, Colect., p. I-345, n.º 37; de 15 de Junho de 2000, Seherer, C-302/98, Colect., p. I-4585, n.º 32, e de 17 de Março de 2005, Kranemann, C-109/04, Colect., p. I-2421, n.º 25).

- 15 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, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa (acórdãos, já referidos, Terhoeve, n.º 39; Seherer, n.º 33, e Kranemann, n.º 26).
- 16 Todavia, como observou o advogado-geral no n.º 60 das suas conclusões, não podem invocar a livre circulação garantida pelo artigo 39.º CE as pessoas que exerceram toda a sua actividade profissional no Estado-Membro de que são nacionais e só fizeram uso do direito de residência noutro Estado-Membro depois de reformados, sem qualquer intenção de aí exercerem uma actividade assalariada. Verifica-se ser este o caso de P. Turpeinen, à luz dos factos do processo principal, como resultam da decisão de reenvio.
- 17 Não sendo o artigo 39.º CE aplicável ao presente processo principal, há que apreciar a aplicabilidade do artigo 18.º CE.
- 18 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o estatuto de cidadão da União tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos Estados-Membros, permitindo aos que de entre esses nacionais se encontrem na mesma situação obter, no domínio de aplicação *ratione materiae* do Tratado, independentemente da sua nacionalidade e sem prejuízo das excepções expressamente previstas a este respeito, o mesmo tratamento jurídico (v., designadamente, acórdãos de 20 de Setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Colect., p. I-6193, n.º 31, e de 29 de Abril de 2004, Pusa, C-224/02, Colect., p. I-5763, n.º 16).
- 19 Entre as situações que se inserem no domínio de aplicação do direito comunitário, figuram as relativas ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, nomeadamente as que se enquadram no exercício da liberdade de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros, como conferida pelo artigo 18.º CE (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Grzelczyk, n.º 33, e Pusa, n.º 17).

- 20 Na medida em que se deve conferir a um cidadão da União, em todos os Estados-Membros, o mesmo tratamento jurídico que é concedido aos nacionais desses Estados-Membros que se encontrem na mesma situação, seria incompatível com o direito à livre circulação aplicar a esse cidadão, no Estado-Membro de que é nacional, um tratamento menos favorável do que aquele de que beneficiaria se não tivesse feito uso dos direitos conferidos pelo Tratado em matéria de livre circulação (acórdãos de 11 de Julho de 2002, D'Hoop, C-224/98, Colect., p. I-6191, n.º 30, e Pusa, já referido, n.º 18).
- 21 Com efeito, esses direitos não poderiam produzir a plenitude dos seus efeitos se um nacional de um Estado-Membro fosse dissuadido de os exercer em virtude dos obstáculos colocados à sua permanência no Estado-Membro de acolhimento por uma regulamentação do seu Estado de origem que penaliza o facto de os ter exercido (acórdão Pusa, já referido, n.º 19).
- 22 Uma legislação nacional que colocasse certos nacionais numa situação de desvantagem pelo simples facto de terem exercido o seu direito de livre circulação e de permanência noutro Estado-Membro geraria, portanto, uma desigualdade de tratamento contrária aos princípios subjacentes ao estatuto de cidadão da União, ou seja, a garantia de um mesmo tratamento jurídico no exercício da sua liberdade de circulação (acórdão Pusa, já referido, n.º 20).
- 23 Uma vez que fez uso dos direitos de livre circulação e de permanência conferidos pelo artigo 18.º, n.º 1, CE, P. Turpeinen pode, pois, invocar esta disposição contra o seu Estado de origem.
- 24 Está assente que a legislação finlandesa em causa no processo principal introduz, em certos casos, entre os nacionais finlandeses que continuam a residir na Finlândia e os que fixaram a sua residência noutro Estado-Membro, uma diferença de tratamento desfavorável aos segundos unicamente pelo facto de terem exercido o seu direito de livre circulação.

- 25 Com efeito, na medida em que a taxa progressiva do imposto aplicável aos reformados residentes se mantém, em função do montante bruto da pensão de reforma paga pelo organismo público finlandês, inferior à taxa fixa de 35% aplicável aos reformados não residentes, os reformados que residem há três anos consecutivos noutro Estado-Membro e auferem uma reforma idêntica devem suportar uma carga fiscal mais pesada.
- 26 É certo que, em matéria de impostos directos, o Tribunal admitiu que a situação dos residentes e dos não residentes não é, em regra, comparável (acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 31).
- 27 Assim, quanto ao imposto sobre o rendimento, o Tribunal declarou que a situação do residente é diferente da do não residente na medida em que o essencial dos rendimentos do primeiro está normalmente centralizado no Estado de residência. Por outro lado, este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar (acórdãos Schumacker, já referido, n.º 33, e de 5 de Julho de 2005, D., C-376/03, Colect., p. I-5821, n.º 27).
- 28 Todavia, o Tribunal admitiu igualmente que, quando o contribuinte não residente — assalariado ou independente — aufere a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado onde exerce as suas actividades profissionais, está, objectivamente, na mesma situação, no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento, que o residente desse Estado que aí exerça as mesmas actividades. Ambos são tributados nesse único Estado e a base da matéria colectável do seu imposto é a mesma (acórdão de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 20).
- 29 Este raciocínio aplica-se, *mutatis mutandis*, numa situação como a que está em causa no processo principal, na qual os rendimentos tributáveis são constituídos por uma pensão de reforma.

- 30 De facto, como correctamente salientou o advogado-geral no n.º 74 das suas conclusões, a legislação fiscal finlandesa prevê que as pensões de reforma como a que é paga a P. Turpeinen sejam, no que respeita aos contribuintes residentes, tributadas como qualquer rendimento directamente proveniente de uma actividade económica, com aplicação de um escalão progressivo e deduções que visam ter em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, bem como a sua situação pessoal e familiar.
- 31 Há, pois, que concluir que, na medida em que a pensão de reforma paga na Finlândia constitua a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos, os reformados não residentes, como P. Turpeinen, estão, no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento, objectivamente na mesma situação que os reformados residentes na Finlândia que auferem uma pensão de reforma idêntica.
- 32 A diferença de tratamento que resulta de uma legislação como a que está em causa no processo principal só poderia ser justificada se assentasse em considerações objectivas e proporcionadas ao objectivo legitimamente prosseguido pelo direito nacional (v., neste sentido, acórdão Pusa, já referido, n.º 20).
- 33 Não pode ser acolhido nenhum dos argumentos apresentados no Tribunal pelo Governo finlandês para justificar a diferença de tratamento em causa no processo principal.
- 34 Com efeito, como referiu o advogado-geral no n.º 78 das suas conclusões, os objectivos de simplificação e de clareza do regime fiscal finlandês para os contribuintes não residentes poderiam ser alcançados através de medidas menos restritivas para a livre circulação dos cidadãos da União do que uma tributação que, em certos casos, pode ser superior à aplicável aos contribuintes residentes que auferem rendimentos idênticos.

35 Quanto às alegadas dificuldades para cobrar o imposto definitivo dos contribuintes não residentes, há que concluir que o regime fiscal em causa no processo principal vai além do necessário para assegurar a cobrança efectiva do imposto.

36 A este respeito, há que recordar que a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), permite a um Estado-Membro obter, das autoridades competentes de outro Estado-Membro, todas as informações susceptíveis de lhe permitir determinar o montante correcto do imposto sobre o rendimento ou todas as informações que entender necessárias para apreciar o montante exacto do imposto sobre o rendimento devido por um sujeito passivo em função da legislação que aplica (acórdão de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 42, e jurisprudência aí referida).

37 Ao que acresce que, nos termos da Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46), na sua versão resultante da Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001 (JO L 175, p. 17), um Estado-Membro pode solicitar a assistência de outro Estado-Membro no que respeita à cobrança do imposto sobre o rendimento devido por um contribuinte residente nesse último Estado-Membro.

38 Refira-se ainda que o Governo finlandês confirmou na audiência que, desde 1 de Janeiro de 2006, o regime fiscal em causa foi alterado no sentido de que, a partir desse momento, a pensão de reforma de uma pessoa parcialmente sujeita a imposto

é tributada do mesmo modo que uma pessoa plenamente sujeita a imposto na Finlândia, isto é, em função de uma tabela progressiva, com as mesmas deduções fiscais e segundo o mesmo processo de declaração fiscal. Esta solução assenta, segundo o referido governo, em considerações de ordem prática e na opção política de reduzir a tributação das pessoas com uma pensão modesta.

39 Tendo em conta as considerações precedentes, importa responder às questões submetidas que o artigo 18.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional nos termos da qual o imposto sobre o rendimento relativo à pensão de reforma paga por uma instituição do Estado-Membro em questão a uma pessoa residente noutro Estado-Membro excede, em certos casos, o imposto que seria devido caso essa pessoa residisse no primeiro Estado-Membro, quando a referida pensão constitua a totalidade ou a quase totalidade dos rendimentos dessa mesma pessoa.

40 Nestas condições, não é necessário apreciar a questão da interpretação da Directiva 90/365.

### **Quanto às despesas**

41 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

**O artigo 18.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional nos termos da qual o imposto sobre o rendimento relativo à pensão de reforma paga por uma instituição do Estado-Membro em questão a uma pessoa residente noutro Estado-Membro excede, em certos casos, o imposto que seria devido caso essa pessoa residisse no primeiro Estado-Membro, quando a referida pensão constitua a totalidade ou a quase totalidade dos rendimentos dessa mesma pessoa.**

Assinaturas