



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

10 de maio de 2012*

«Incumprimento de Estado — Livre circulação de trabalhadores — Imposto sobre o rendimento — Dedução — Pensões de reforma — Efeitos nas pensões de reduzido montante — Discriminação entre contribuintes residentes e não residentes»

No processo C-39/10,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, que deu entrada em 22 de janeiro de 2010,

Comissão Europeia, representada por W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov e R. Lyal, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República da Estónia, representada por M. Linntam, na qualidade de agente,

demandada,

apoiada por:

Reino de Espanha, representado por M. Muñoz Pérez e A. Rubio González, na qualidade de agentes,

República Portuguesa, representada por L. Inez Fernandes, na qualidade de agente,

Reino da Suécia, representado por A. Falk, na qualidade de agente,

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por S. Ossowski, na qualidade de agente,

República Federal da Alemanha, representada por J. Möller, C. Blaschke e B. Klein, na qualidade de agentes,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (relatora) e E. Jarašiūnas, juízes,

* Língua do processo: estónio.

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 15 de setembro de 2011,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 24 de novembro de 2011,

profere o presente

Acórdão

- 1 Na sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao não prever, na Lei do imposto sobre o rendimento (tulumaksuseadus) de 15 de dezembro de 1999 (RT I 1999, 101, 903), alterada pela Lei de 26 de novembro de 2009 (RT I 2009, 62, 405, a seguir «lei do imposto sobre o rendimento»), a aplicação da dedução individual aos não residentes cujo rendimento total é tão baixo que beneficiariam dessa dedução se fossem residentes, a República da Estónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 45.º TFUE e 28.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»).

Quadro jurídico

Recomendação 94/79/CE

- 2 Nos termos do terceiro, quarto e sexto considerandos da Recomendação 94/79/CE 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):

«[...] se devem tomar iniciativas a fim de garantir plenamente a livre circulação das pessoas e que é necessário dar a conhecer aos Estados-Membros as disposições que, segundo a Comissão, são suscetíveis de assegurar aos não residentes o benefício de um tratamento fiscal tão favorável como o aplicado aos residentes;

[...] esta iniciativa não obsta à prossecução de uma política ativa por parte da Comissão em matéria de processos de infração, a fim de garantir a observância dos princípios fundamentais consagrados no Tratado [CE];

[...]

[...] o princípio da igualdade de tratamento decorrente dos artigos [45.º TFUE] e [49.º TFUE] impõe que as pessoas que auferem os rendimentos [...] não sejam privadas dos benefícios e deduções fiscais de que usufruem os residentes, sempre que uma parte preponderante dos seus rendimentos seja obtida no país da atividade;»

- 3 Decorre do artigo 1.º, n.º 1, desta recomendação que ela diz respeito a várias categorias de rendimentos, entre os quais as pensões.
- 4 O artigo 2.º, n.º 1 e 2, primeiro parágrafo, da referida recomendação tem a seguinte redação:

«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 estabelecerá 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.»

A convenção celebrada entre a República da Finlândia e a República da Estónia, destinada a evitar a dupla tributação

- 5 O artigo 18.º, n.º 2, alínea a), da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a impedir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna, celebrada em 23 de março de 1993, em Helsínquia, entre a República da Finlândia e a República da Estónia (a seguir «convenção destinada a evitar a dupla tributação») prevê:

«As pensões pagas e outras prestações, sob a forma de pagamentos periódicos ou de compensações forfetárias, concedidas ao abrigo da legislação relativa à segurança social de um Estado contratante ou ao abrigo de qualquer outro regime público organizado por um Estado contratante com o fim de proteção social, só são tributáveis nesse Estado.»

Lei do imposto sobre o rendimento

- 6 O artigo 1.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o rendimento prevê:

«O imposto sobre o rendimento é cobrado sobre o rendimento do contribuinte, uma vez efetuadas as deduções previstas na lei.»

- 7 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da referida lei, esse imposto:

«[...] é devido pelas pessoas singulares e pelas pessoas coletivas não residentes que auferiram rendimentos tributáveis.»

- 8 Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, da mesma lei:

«O imposto sobre o rendimento tributa os rendimentos auferidos por uma pessoa singular residente durante um exercício fiscal, provenientes de qualquer fonte de rendimentos na Estónia e fora deste país [...].»

- 9 Além disso, segundo os artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 9, da lei do imposto sobre o rendimento, este imposto é cobrado igualmente sobre as pensões e, nos termos do artigo 41.º, n.º 6, desta lei, o imposto é retido na fonte.

- 10 O artigo 23.º da lei do imposto sobre o rendimento dispõe:

«Em cada exercício fiscal, uma pessoa singular residente pode deduzir do seu rendimento 27 000 EEK.»

- 11 O artigo 23.º, n.º 2, desta lei prevê, além disso, uma dedução suplementar sobre a base tributável das pensões. Segundo esta disposição:

«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, durante o exercício fiscal.»

- 12 Além disso, no que diz respeito às pensões recebidas pelos residentes da República da Estónia, o artigo 42.º, n.º 1, da referida lei prevê:

«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, n.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, n.º 2.»

- 13 Quanto aos rendimentos auferidos pelos não residentes, o artigo 28.º, n.º 3, da lei do imposto sobre o rendimento dispõe:

«Uma pessoa singular residente noutro Estado da União Europeia pode, igualmente, aplicar ao seu rendimento tributável na Estónia as deduções referidas no presente capítulo, desde que afixa, por exercício fiscal, 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.»

Procedimento pré-contencioso

- 14 Uma cidadã da Estónia, residente na Finlândia (a seguir «queixosa»), apresentou à Comissão uma queixa relativa ao cálculo do imposto sobre o rendimento que é aplicado na Estónia à pensão de reforma que lhe é paga por esse Estado-Membro. A queixosa contestava o facto de as autoridades estónias lhe recusarem o benefício da dedução à base tributável bem como da dedução suplementar que a lei do imposto sobre o rendimento prevê para os contribuintes não residentes na Estónia.
- 15 Decorre da petição inicial da Comissão que a queixosa, depois de ter atingido a idade de reforma na Estónia, se instalou na Finlândia, onde trabalhou e adquiriu o direito a uma pensão. Assim, a queixosa recebe duas pensões de reforma, respetivamente, na Estónia e na Finlândia, de montante quase idêntico. A pensão recebida na Estónia está sujeita ao imposto sobre o rendimento, ao passo que, na Finlândia, tendo em consideração o nível muito reduzido dos seus rendimentos globais, a queixosa não está sujeita ao imposto. Por outro lado, o montante cumulado das duas pensões só ultrapassa ligeiramente o limiar da dedução previsto no artigo 23.º, n.º 2, da lei do imposto sobre o rendimento.
- 16 Face a estes elementos, a Comissão considerou que, nos termos do direito estónio, a carga fiscal suportada pelos não residentes que se encontram numa situação análoga à da queixosa é mais elevada do que seria se auferissem a totalidade dos seus rendimentos unicamente na Estónia.
- 17 Em 4 de fevereiro de 2008, a Comissão enviou uma notificação para cumprir à República da Estónia, na qual chamava a atenção deste Estado-Membro para a eventual incompatibilidade das disposições da legislação nacional relativa à tributação das pensões pagas aos não residentes com o artigo 45.º TFUE e com o artigo 28.º do Acordo EEE.
- 18 Por carta de 9 de abril de 2008, a República da Estónia contestou a opinião expressa pela Comissão. Sublinhou que a lei do imposto sobre o rendimento permite aplicar as deduções nela previstas aos não residentes que recebem na Estónia a maioria dos seus rendimentos, quer dizer, pelo menos, 75% do seu total. Esta lei aplica-lhes, assim, o mesmo tratamento que é previsto para os residentes. Em contrapartida, quando o montante dos rendimentos auferidos na Estónia for inferior a essa percentagem, compete ao Estado-Membro de residência garantir a imposição apropriada aos contribuintes não residentes na Estónia.

- 19 Em 17 de outubro de 2008, a Comissão enviou um parecer fundamentado à República da Estónia, no qual reiterava os seus argumentos apresentados na notificação para cumprir e convidava esse Estado-Membro a tomar as medidas exigidas, no prazo de dois meses a contar da receção do referido parecer.
- 20 Na sua resposta de 18 de dezembro de 2008 ao referido parecer fundamentado, a República da Estónia expressou o seu desacordo com as alegações da Comissão no que diz respeito à incompatibilidade da lei do imposto sobre o rendimento com o artigo 45.º TFUE. No entanto, reconheceu que essa lei continha lacunas em relação às obrigações que lhe incumbem por força do artigo 28.º do Acordo EEE e declarou-se pronta para alargar o âmbito de aplicação do artigo 28.º, n.º 3, da referida lei também aos nacionais dos Estados-Membros do Espaço Económico Europeu.
- 21 Não convencida pelos argumentos apresentados pela República da Estónia, a Comissão decidiu propor a presente ação.
- 22 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 4 de junho de 2010, o Reino de Espanha, a República Portuguesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte foram autorizados a intervir em apoio dos pedidos da República da Estónia. Por despachos de 7 de julho de 2010 e de 14 de janeiro de 2011, o presidente do Tribunal de Justiça admitiu a intervir em apoio dos pedidos da República da Estónia, respetivamente a República Federal da Alemanha e o Reino da Suécia. Todavia, a República Federal da Alemanha não apresentou observações.

Quanto à ação

Quanto à admissibilidade da ação

- 23 Em primeiro lugar, na tréplica, a República da Estónia, apoiada pelo Reino de Espanha, alega que a ação deve ser julgada inadmissível na medida em que o seu objeto não é definido de modo claro e preciso e que os pedidos foram formulados de forma equívoca. A Comissão não indicou claramente em que casos a República da Estónia deveria aplicar a dedução prevista no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento dos não residentes, para pôr termo ao incumprimento censurado, porque, na sua petição, a Comissão declarou que essa dedução deve ser concedida quando o rendimento mundial dos não residentes que recebem uma pensão na Estónia for inferior aos limiares de dedução fixados no direito da Estónia para os contribuintes que residem nesse Estado-Membro, ao passo que, na réplica, indicou que a República da Estónia deveria ter em consideração, para efeitos da concessão da referida dedução, os limiares de dedução eventualmente previstos no Estado-Membro de residência da pessoa em causa.
- 24 A este respeito, há que recordar que resulta do artigo 38.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento de Processo e da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta disposição que qualquer petição inicial deve indicar de modo claro e preciso o objeto do litígio assim como a exposição sumária dos fundamentos invocados, para permitir à demandada preparar a sua defesa e ao Tribunal de Justiça exercer a sua fiscalização. Daqui resulta que os elementos essenciais de facto e de direito em que se funda uma acção devem decorrer de forma coerente e compreensível do próprio texto da petição e que os pedidos devem ser formulados de maneira inequívoca a fim de evitar que o Tribunal de Justiça decida *ultra petita* ou que se abstenha de se pronunciar sobre uma alegação (v., designadamente, acórdãos de 12 de fevereiro de 2009, Comissão/Polónia, C-475/07, n.º 43, e de 24 de março de 2011, Comissão/Espanha, C-375/10, n.º 10).
- 25 Tais exigências podem ser objeto de conhecimento oficioso pelo Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdão de 26 de abril de 2007, Comissão/Finlândia, C-195/04, Colet., p. I-3351, n.º 21 e 22).

- 26 O Tribunal de Justiça também decidiu que, numa ação proposta nos termos do artigo 258.º TFUE, esta deve apresentar as alegações de forma coerente e precisa, a fim de permitir ao Estado-Membro e ao Tribunal de Justiça entenderem exatamente o alcance da violação do direito da União invocada, condição necessária para que o referido Estado possa fazer utilmente valer os seus meios de defesa e para que o Tribunal de Justiça possa verificar a existência do incumprimento alegado (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Comissão/Polónia, n.º 44, e Comissão/Espanha, n.º 11).
- 27 Ora, no presente processo por incumprimento, há que declarar, por um lado, que, na sua petição, nomeadamente no seu n.º 25, a Comissão salientou que, «[q]uando a legislação de um Estado-Membro prevê um limiar abaixo do qual se considera que o contribuinte não dispõe dos meios necessários para financiar as despesas públicas, não há razão para fazer uma distinção entre esses contribuintes, cujo rendimento é inferior ao limiar fixado, em função da sua residência». Assim, a Comissão indicou claramente que, em sua opinião, é efetivamente o limiar de dedução fixado pela lei do imposto sobre o rendimento que deve ser tido em conta pela República da Estónia para determinar se o não residente que recebe uma pensão de reforma nesse Estado-Membro tem direito à dedução prevista para o imposto sobre o rendimento.
- 28 Por outro lado, quanto à referência feita pela Comissão aos limiares de dedução fixados no Estado-Membro de residência, há que observar que essa referência se insere no contexto de uma análise, pela referida instituição, da jurisprudência decorrente do acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colet., p. I-225), análise da qual a Comissão deduziu precisamente que, quando o rendimento total do contribuinte for tão reduzido que não está sujeito a imposto no Estado-Membro de residência, esse contribuinte está numa situação semelhante à do residente no Estado-Membro onde são auferidos os rendimentos em causa. Esse Estado deveria, portanto, «aplicar as suas próprias regras em matéria de dedução fiscal, que definem em que medida os contribuintes estão em condições de pagar impostos destinados a cobrir as necessidades do país».
- 29 Em todo o caso, nenhum dos elementos que decorrem dos autos permite concluir que a petição não permitiu à República da Estónia invocar os seus meios de defesa e que o Tribunal de Justiça não está em condições de examinar a existência do incumprimento.
- 30 Em consequência, a exceção de inadmissibilidade suscitada pela República da Estónia é infundada e não é procedente.
- 31 Em segundo lugar, dado que a exceção de inadmissibilidade suscitada pelo Reino de Espanha e pela República Portuguesa coincide em larga medida com o meio de defesa baseado na Recomendação 94/79, que a República da Estónia invoca, o Tribunal de Justiça considera oportuno proceder à sua eventual análise quando conhecer do mérito da causa.
- 32 Em terceiro lugar, há que salientar que, segundo os termos dos pedidos da petição, a Comissão requer ao Tribunal de Justiça que declare que a República da Estónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 45.º TFUE e 28.º do Acordo EEE, ao não prever, na lei do imposto sobre o rendimento, a aplicação de uma dedução aos não residentes cujo rendimento total é tão reduzido que dela beneficiariam se fossem residentes. Assim, esses pedidos referem-se à legislação nacional na medida em que esta respeite a todos os rendimentos sujeitos à referida lei.
- 33 No entanto, resulta dos articulados da Comissão que, na argumentação avançada em apoio das alegações contra a República da Estónia, esta instituição se refere ao tratamento fiscal apenas dos reformados que estão na mesma situação que a queixosa. Por outro lado, na audiência, a Comissão precisou que o seu pedido de declaração de incumprimento diz unicamente respeito às pensões dos não residentes.
- 34 Por conseguinte, há que considerar que a presente ação por incumprimento tem unicamente por objeto a aplicação das regras da lei do imposto sobre o rendimento às pensões de reforma pagas aos não residentes que estão numa situação como a da queixosa.

Quanto ao mérito

Argumentação das partes

- 35 Na sua ação, a Comissão sustenta no essencial que, ao excluir os reformados não residentes do benefício das deduções previstas pela lei do imposto sobre o rendimento quando os interessados auferem menos de 75% do seu rendimento na Estónia, essa lei coloca estes contribuintes, devido ao facto de, como a queixosa, terem exercido o seu direito à livre circulação dos trabalhadores, numa situação menos favorável do que se não tivessem exercido esse direito, quando, tendo em consideração o reduzido montante das suas pensões, estão numa situação comparável à dos residentes que auferem rendimentos de nível análogo. Assim, a referida lei constitui um entrave à livre circulação de pessoas, como está consagrada no artigo 45.º TFUE e no artigo 28.º do Acordo EEE.
- 36 Com efeito, como decorre do acórdão Schumacker, já referido, confirmado pelo acórdão de 1 de julho de 2004, Wallentin (C-169/03, Colet., p. I-6443), as pessoas que só auferem uma parte do seu rendimento no Estado-Membro de residência estão, do ponto de vista do seu tratamento fiscal, numa situação comparável à das que residem no Estado-Membro onde auferem os seus rendimentos. Quando os rendimentos de uma pessoa estão sujeitos a uma tributação muito reduzida ou não são tributados no seu Estado-Membro de residência, esse Estado não pode garantir a dedução da base tributável dos impostos pagos sobre os rendimentos auferidos noutro Estado-Membro. Nestas circunstâncias, segundo a Comissão, incumbe ao Estado-Membro de origem do rendimento aplicar-lhe as suas próprias regras em matéria fiscal, designadamente o benefício de deduções fiscais.
- 37 Por conseguinte, como reconheceu o Tribunal de Justiça no acórdão de 14 de setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, Colet., p. I-5451), e no acórdão Wallentin, já referido, quando um Estado-Membro concede uma dedução aos rendimentos situados abaixo de certos montantes, para garantir aos contribuintes o mínimo vital, essa vantagem deve ser também reconhecida aos não residentes, dado que é concedida em função da situação pessoal do contribuinte.
- 38 A República da Estónia, com o apoio de todos os intervenientes, replica que a diferença de tratamento entre os residentes e os não residentes, prevista pela lei do imposto sobre o rendimento, não constitui uma restrição à livre circulação de pessoas, uma vez que não dá origem a uma discriminação entre pessoas que estão em situações comparáveis.
- 39 Recorda, a este respeito, que decorre do acórdão Schumacker, já referido, que a situação dos residentes e a dos não residentes devem ser consideradas comparáveis unicamente quando estes últimos auferem a parte mais significativa do seu rendimento não no Estado-Membro de residência mas noutro Estado-Membro. Só neste caso é que este último Estado-Membro não pode aplicar aos não residentes um tratamento fiscal diferente do aplicado aos residentes.
- 40 Assim, a lei do imposto sobre o rendimento, a fim de garantir a igualdade de tratamento entre os residentes e os não residentes que estão numa situação comparável, aplica aos não residentes as deduções em causa, quando auferem 75% do seu rendimento mundial na Estónia. O cálculo do rendimento tributável é fundado na lei do Estado-Membro de residência da pessoa em causa e, para a determinação da parte auferida na Estónia, o não residente é obrigado a apresentar uma prova da Administração Fiscal do seu Estado-Membro de residência.
- 41 Por outro lado, segundo a República da Estónia, ao propor esta ação, a Comissão não respeitou a Recomendação 94/79, na qual indicou que a igualdade de tratamento fiscal dos residentes e dos não residentes é imposta unicamente quando os não residentes auferem no Estado-Membro que os tributa, pelo menos, 75% dos rendimentos auferidos durante o ano fiscal em causa.

- 42 No que respeita, mais precisamente, à situação da queixosa, o Reino de Espanha e a República Portuguesa sublinham, além disso, que o Estado-Membro de residência, no caso concreto a República da Finlândia, tomou em conta a totalidade dos rendimentos auferidos pela contribuinte em causa, tanto neste Estado-Membro como noutro Estado-Membro, e não os tributou porque o montante total dos rendimentos não ultrapassava o rendimento mínimo isento de imposto. Através de um raciocínio *a contrario*, salientam que se o Estado-Membro de residência tivesse fixado um rendimento mínimo isento mais baixo, os rendimentos desse contribuinte poderiam ser sujeitos a imposto e, nesse caso, o montante do imposto pago na Estónia teria sido deduzido. Assim, segundo esses Estados, a lei do imposto sobre o rendimento não seria contrária à livre circulação dos trabalhadores.
- 43 O Reino Unido acrescenta que a solução proposta pela Comissão para evitar que o não residente na Estónia beneficie de uma vantagem social superior ao residente, que consiste em as autoridades desse Estado-Membro tomarem em consideração, para efeitos da aplicação da dedução, o rendimento mundial do contribuinte em causa, não é correta. Com efeito, nos termos da convenção destinada a evitar a dupla tributação, é impossível submeter ao imposto na Estónia os rendimentos auferidos na Finlândia. A República da Estónia não está, pois, em condições de calcular o rendimento mundial do contribuinte em causa, ao passo que a República da Finlândia o pode fazer, tendo em conta o facto de que esse contribuinte reside na Finlândia e que as autoridades finlandesas têm a competência para obter informações e documentos dessa pessoa. A análise da Comissão tem por resultado que a República da Estónia deve aplicar a sua parcela de base não tributável, exclusivamente, ao rendimento auferido na Estónia e que o não residente beneficia da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, simultaneamente, na Estónia e na Finlândia.
- 44 Quanto a estes diferentes aspetos, a Comissão assinala que, contrariamente ao que sustentam a demandada e os intervenientes, no acórdão Schumacker, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que, quando o contribuinte não auferir um rendimento significativo no Estado-Membro de residência, o Estado-Membro onde auferir os seus rendimentos lhe deve conceder as mesmas vantagens que as dadas aos residentes que auferem unicamente rendimentos nesse Estado. Portanto, o Tribunal de Justiça reconheceu que, embora, em circunstâncias normais, o Estado-Membro onde é auferido o rendimento possa deixar ao Estado-Membro de residência a incumbência de garantir um nível de tributação adaptado aos meios do contribuinte, o Estado-Membro onde é auferido esse rendimento é, por seu turno, obrigado a ter em consideração a situação pessoal do contribuinte, quando o Estado-Membro de residência não está em condições de o fazer. Do mesmo modo, quando os rendimentos de um contribuinte estão sujeitos a uma tributação muito reduzida ou não são tributados no seu Estado-Membro de residência, esse Estado não pode garantir a dedução da base tributável dos impostos pagos sobre os rendimentos auferidos noutro Estado-Membro.
- 45 No que diz respeito às modalidades de cálculo dos rendimentos do não residente, a Comissão sublinha que a República da Estónia tem o direito de tomar em consideração o rendimento mundial do contribuinte, para calcular o imposto ao qual este está eventualmente sujeito na Estónia. Se o rendimento mundial do contribuinte for inferior ao limiar de tributação aplicável na Estónia, este não deve ser sujeito a imposto na Estónia. Se, em contrapartida, o seu rendimento mundial ultrapassar o limiar aplicável na Estónia, este poderá ser sujeito ao imposto sobre o rendimento. Isto não daria lugar a tributação sobre os rendimentos nos Estados-Membros que não a República da Estónia, mas equivaleria apenas a determinar a capacidade do contribuinte para efeitos unicamente da tributação dos rendimentos auferidos na Estónia.
- 46 Quanto à argumentação da demandada relativa à Recomendação 94/79, a Comissão afirma que este ato não é vinculativo. Não pode ter por objeto completar as regras de direito primário sobre a livre circulação de pessoas e, de qualquer forma, não limita o poder de apreciação da Comissão. Esta recomendação só propõe a adoção de medidas nacionais para aplicação do direito da União, sem se intrometer na correta execução das obrigações que decorrem dos Tratados. Por outro lado, uma vez que a referida recomendação foi adotada antes da prolação do acórdão Schumacker, já referido, perdeu inclusivamente a sua razão de ser.

Apreciação do Tribunal de Justiça

– Quanto à alegação fundada na violação do artigo 45.º TFUE

- 47 A título preliminar, importa recordar que resulta de jurisprudência constante que, embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, contudo, exercer essa competência no respeito do direito da União (v., designadamente, acórdãos Schumacker, já referido, n.º 21; de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colet., p. I-10837, n.º 29; e de 19 de novembro de 2009, Comissão/Itália, C-540/07, Colet., p. I-10983, n.º 28). Assim, as regras fiscais de direito nacional devem ser adotadas no respeito das liberdades garantidas pelos Tratados e, em especial, da liberdade de circulação dos trabalhadores reconhecida pelo artigo 45.º TFUE.
- 48 A este respeito, é em princípio incompatível com as regras sobre a livre circulação que, a um trabalhador que exerceu esse direito, seja aplicável, no Estado-Membro de que é nacional, um tratamento menos favorável do que aquele de que beneficiaria se não tivesse feito uso das facilidades concedidas pelas referidas regras. Todavia, é necessário recordar que a discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 30, e Gschwind, n.º 21; e acórdão de 22 de março de 2007, Talotta, C-383/05, Colet., p. I-2555, n.º 18).
- 49 Ora, em matéria de impostos diretos, os residentes e os não residentes não estão, regra geral, em situações comparáveis, na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado-Membro por um não residente constitui, na maioria das vezes, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e que a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode ser mais facilmente apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, ao lugar da sua residência habitual (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 31 e 32, e Gschwind, n.º 22).
- 50 No n.º 34 do acórdão Schumacker, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que o facto de um Estado-Membro não conceder a um não residente certos benefícios fiscais que concede ao residente não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objetivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (v. acórdão Gschwind, já referido, n.º 23).
- 51 Segundo o Tribunal de Justiça, na aceção do Tratado, só pode haver discriminação entre residentes e não residentes, quando, não obstante a sua residência em Estados-Membros diferentes, se verificar que, em relação ao conteúdo e ao objeto das disposições nacionais em causa, as duas categorias de contribuintes se encontram numa situação análoga (v. acórdão Gschwind, já referido, n.º 26).
- 52 É o que acontece quando um não residente que não auferir rendimentos significativos no Estado-Membro de residência e obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma atividade exercida no Estado-Membro de emprego está numa situação análoga à dos residentes deste último Estado, uma vez que, nesse caso, o Estado de residência não está em condições de lhe conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar. Por conseguinte, do ponto de vista do seu tratamento fiscal, deve ser tratado como um residente no Estado-Membro de emprego e esse Estado deve conceder-lhe as vantagens fiscais que prevê para os residentes (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 36 e 37, e Gschwind, n.º 27).
- 53 Também segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, numa situação em que não houve nenhum rendimento tributável no Estado-Membro de residência, por força da legislação fiscal desse Estado (v., neste sentido, acórdão Wallentin, já referido, n.º 18), pode haver discriminação se a situação pessoal e

familiar de uma pessoa como a queixosa não foi tomada em consideração no Estado-Membro de residência nem no Estado-Membro de emprego (v., neste sentido, acórdão Wallentin, já referido, n.º 17).

- 54 Assim, quando cerca de 50% dos rendimentos totais do interessado são auferidos no seu Estado-Membro de residência, este último deve, em princípio, estar em condições de tomar em consideração a sua capacidade contributiva e a sua situação pessoal e familiar, segundo as modalidades previstas pela legislação desse Estado (v. acórdão Gschwind, já referido, n.º 29).
- 55 No entanto, num caso como o da queixosa, que, devido ao reduzido montante dos seus rendimentos globais, não é, por força da legislação fiscal do Estado-Membro de residência, tributável neste último, esse Estado não está em situação de tomar em consideração a capacidade contributiva e a situação pessoal e familiar da interessada, em especial as consequências que para esta decorrem da tributação dos rendimentos auferidos noutro Estado-Membro.
- 56 Nestas circunstâncias, a recusa, pelo Estado-Membro onde são auferidos os rendimentos em causa, de conceder uma dedução prevista pela sua regulamentação fiscal penaliza os contribuintes não residentes, como a queixosa, pelo simples facto de terem exercido a liberdade de circulação garantida pelo Tratado FUE.
- 57 A diferença de tratamento que resulta dessa regulamentação só poderia ser justificada se assentasse em considerações objetivas e proporcionadas ao objetivo legitimamente prosseguido pelo direito nacional (acórdão de 9 de novembro de 2006, Turpeinen, C-520/04, Colet., p. I-10685, n.º 32). A este respeito, mesmo que a República da Estónia invoque que a condição em causa visa evitar que o contribuinte não residente cumule deduções em cada um dos Estados-Membros em questão, há que declarar que, num caso como o da queixosa, não pode haver cúmulo de vantagens injustificado.
- 58 Por conseguinte, e na medida antes especificada, a natureza geral da condição prevista no artigo 28.º, n.º 3, da lei do imposto sobre o rendimento, que não tem em consideração a situação pessoal e familiar dos contribuintes interessados, pode penalizar as pessoas, como a queixosa, que usaram as facilidades concedidas pelas regras sobre a livre circulação dos trabalhadores e, em consequência, é incompatível com as exigências dos Tratados, decorrentes do artigo 45.º TFUE.
- 59 A alegação fundada no artigo 45.º TFUE deve, portanto, ser considerada procedente.
- 60 Todavia, segundo a República da Estónia, a Recomendação 94/79, em virtude do seu conteúdo e da sua natureza, opõe-se à declaração do incumprimento invocado.
- 61 É verdade que, no artigo 2.º, n.º 2, da referida recomendação, a Comissão indicou que os Estados-Membros não devem sujeitar os rendimentos das pessoas singulares não residentes a um imposto superior ao dos residentes, quando os rendimentos que são tributáveis no Estado-Membro onde a pessoa singular não for residente constituírem, pelo menos, 75% do rendimento total tributável da referida pessoa, durante o exercício fiscal.
- 62 A República da Estónia alega que, no caso contrário, pode validamente tratar de maneira diferente os residentes e os não residentes.
- 63 No entanto, há que recordar que, por força do artigo 288.º, último parágrafo, TFUE, as recomendações figuram entre os atos não vinculativos das instituições da União. Por outro lado, como recordou o advogado-geral no n.º 60 das suas conclusões, a ação por incumprimento assenta na verificação objetiva do incumprimento, por um Estado-Membro, das obrigações que lhe são impostas pelo direito da União, pelo que o princípio da tutela da confiança legítima não pode, no caso em apreço, ser invocado pela República da Estónia para se opor à verificação objetiva do desrespeito, por parte do mesmo Estado-Membro, das obrigações que lhe são impostas pelo Tratado (v., neste sentido, acórdão de 6 de outubro de 2009, Comissão/Espanha, C-562/07, Colet., p. I-9553, n.º 18).

- 64 Também há que salientar que o quarto considerando da Recomendação 94/79 prevê que esta não obsta à prossecução de uma política ativa, por parte da Comissão, em matéria de processos de infração, a fim de garantir a observância dos princípios fundamentais consagrados no Tratado.
- 65 Nestas circunstâncias, a Recomendação 94/79 não constitui um obstáculo à declaração do incumprimento das obrigações do artigo 45.º TFUE. Portanto, o Tribunal de Justiça não se deve pronunciar sobre a questão de saber se o Reino de Espanha e a República Portuguesa tinham o direito, na sua intervenção, de suscitar uma exceção de inadmissibilidade, baseada na adoção dessa recomendação, contra a ação da Comissão.
- Quanto à alegação fundada na violação do artigo 28.º do Acordo EEE
- 66 Embora, na sua defesa, a República da Estónia tenha invocado argumentos relacionados com a alegação fundada no artigo 45.º TFUE para refutar também a alegação relativa ao artigo 28.º do Acordo EEE, reconheceu a necessidade de completar o artigo 28.º, n.º 3, da lei do imposto sobre o rendimento, «para alargar o âmbito da sua aplicação também aos cidadãos dos Estados-Membros do Espaço Económico Europeu».
- 67 A este respeito, há que assinalar que a legislação da Estónia não reconhece nenhuma possibilidade de concessão da vantagem fiscal em causa às pessoas titulares de uma pensão na Estónia que residam num dos Estados terceiros, membros do Acordo EEE. Na medida em que as disposições do artigo 28.º do Acordo EEE têm o mesmo alcance jurídico que as disposições, substancialmente idênticas, do artigo 45.º TFUE, as considerações precedentes são aplicáveis *mutatis mutandis* ao referido artigo 28.º (v., neste sentido, acórdão de 18 de janeiro de 2007, Comissão/Suécia, C-104/06, Colet., p. I-671, n.º 32).
- 68 Decorre de todas as considerações precedentes 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 EEE, ao não conceder aos pensionistas não residentes o benefício das deduções previstas pela lei do imposto sobre o rendimento, quando, devido ao reduzido montante das suas pensões, não são tributáveis no Estado-Membro de residência, por força da legislação fiscal deste último.

Quanto às despesas

- 69 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República da Estónia e tendo esta sido vencida, há que a condenar nas despesas.
- 70 Nos termos do artigo 69.º, n.º 4, do Regulamento de Processo, o Reino de Espanha, a República Portuguesa, o Reino da Suécia, o Reino Unido e a República Federal da Alemanha suportarão as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) decide:

- 1) **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 não conceder aos pensionistas não residentes o benefício das deduções previstas pela Lei do imposto sobre o rendimento (tulumaksuseadus) de 15 de dezembro de 1999, alterada pela Lei de 26 de novembro de 2009, quando, devido ao reduzido montante das suas pensões, não são tributáveis no Estado-Membro de residência, por força da legislação fiscal deste último.**
- 2) **A República da Estónia é condenada nas despesas.**
- 3) **O Reino de Espanha, a República Portuguesa, o Reino da Suécia, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e a República Federal da Alemanha suportarão as suas próprias despesas.**

Assinaturas