

Asunto C-520/04

Procedimiento promovido por

Pirkko Marjatta Turpeinen

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus)

«Libre circulación de personas — Impuesto sobre la renta — Pensión de jubilación — Tributación más elevada de los jubilados residentes en otro Estado miembro»

Conclusiones del Abogado General Sr. P. Léger, presentadas el 18 de mayo de 2006

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 9 de noviembre de 2006

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de personas — Trabajadores — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación personal*

(Art. 39 CE)

2. *Ciudadanía de la Unión Europea — Derecho de libre circulación y de libre residencia en el territorio de los Estados miembros — Legislación tributaria*

(Art. 18 CE)

1. No pueden invocar la libre circulación garantizada por el artículo 39 CE las personas que han ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que son nacionales y sólo han hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena.

(véase el apartado 16)

2. El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

En efecto, una normativa nacional que perjudique a determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercido su libertad de circular y de residir en otro Estado miembro provoca una desigualdad de trato contraria a los principios que subyacen al estatuto de ciudadano de la Unión, a saber, la garantía de un mismo trato jurídico en el ejercicio de su libertad de circulación.

Es cierto que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por lo general, comparables. No obstante, en la medida en que la pensión de jubilación pagada en un Estado miembro constituye la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos, los jubilados no residentes se encuentran, objetivamente, en lo que atañe al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la misma situación que los jubilados

residentes en dicho Estado que perciben una pensión de jubilación idéntica.

(véanse los apartados 22, 26, 31 y 39 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 9 de noviembre de 2006 (*)

«Libre circulación de personas – Impuesto sobre la renta – Pensión de jubilación – Tributación más elevada de los jubilados residentes en otro Estado miembro»

En el asunto C-520/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), mediante resolución de 20 de diciembre de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de diciembre de 2004, en el procedimiento promovido por

Pirkko Marjatta Turpeinen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. K. Lenaerts, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešić y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de marzo de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Sra. Turpeinen, por la Sra. K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti;
- en nombre del Gobierno finlandés, por las Sras. T. Pynnä y E. Bygglin, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por los Sres. I. del Cuillo Contreras y M. Muñoz Pérez, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. M. Condou y los Sres. G. Rozet y P. Aalto, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de mayo de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 CE y 39 CE, así como de la Directiva 90/365/CEE del Consejo, de 28 de junio de 1990, relativa al derecho de residencia de los trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia que hayan dejado de ejercer su actividad profesional (DO L 180, p. 28).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un procedimiento promovido por la Sra. Turpeinen, jubilada de nacionalidad finlandesa que residía en España en el momento de los hechos del asunto principal, en relación con la tributación, en Finlandia, de la pensión de jubilación que le abona una institución finlandesa.

Procedimiento principal y marco jurídico

3 Hasta 1998, la Sra. Turpeinen tuvo su domicilio en Finlandia y trabajaba como psiquiatra infantil en el servicio público finlandés. En 1998 se acogió a la jubilación anticipada y se trasladó a Bélgica. En 1999, cuando se jubiló con carácter definitivo, se instaló de manera permanente en España.

4 Los únicos ingresos de la Sra. Turpeinen consisten en una pensión de jubilación que le paga el Kuntien Eläkevakuutus (seguro de vejez municipal). En virtud del convenio celebrado entre la República de Finlandia y el Reino de España en materia de doble imposición, dicha pensión de jubilación, pagada en consideración a servicios prestados en el ejercicio de funciones de carácter público, sólo puede gravarse en Finlandia.

5 Hasta 2001, la Sra. Turpeinen fue sujeto pasivo del impuesto por obligación personal, régimen que grava la totalidad de sus ingresos a escala mundial. Dicho régimen establece una tributación progresiva, según la cual era aplicable un tipo de gravamen del 28,5 % a los rendimientos constituidos por la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen.

6 En 2002, ejercicio fiscal a que se refiere el procedimiento principal, el Uudenmaan verovirasto (oficina tributaria de Uusimaa) informó a la Sra. Turpeinen de que a partir de ese momento quedaba sujeta al impuesto por obligación real, régimen en el que se gravan únicamente los rendimientos de origen finlandés y se aplica a los nacionales finlandeses que carecen de domicilio en Finlandia durante tres años consecutivos, de conformidad con los artículos 9 y 11 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre la renta (tuloverolaki, Ley nº 1535/1992). En virtud de este régimen, la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen quedó sujeta a una retención en la fuente al tipo fijo del 35 %, con arreglo a los artículos 1, apartado 1, 2, apartado 1, 3, apartado 1, y 7 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio de los contribuyentes sujetos pasivos por obligación real (lähdeverolaki, Ley nº 627/1978).

7 Al considerar que debería tributar como si se tratara de un sujeto pasivo por obligación personal en Finlandia, es decir, de forma progresiva, la Sra. Turpeinen presentó una reclamación contra la mencionada decisión del Uudenmaan verovirasto. A su juicio, dentro de la Unión Europea, el trato que se dispensa a una persona debe permanecer inalterado cuando el organismo competente sea el mismo y todos los demás elementos, salvo el lugar del domicilio, no hayan experimentado ninguna modificación. Dado que su reclamación fue infructuosa, interpuso un recurso ante el Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administrativo de Helsinki).

8 Por cuanto el hallinto-oikeus desestimó el recurso de la Sra. Turpeinen, ésta interpuso un recurso de apelación contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

Cuestiones prejudiciales

9 El Korkein hallinto-oikeus (tribunal superior administrativo) acordó suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 18 CE, relativo al derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, o el artículo 39 CE, que asegura la libre circulación de los trabajadores en el interior de la Comunidad, en el sentido de que uno de estos artículos o ambos se oponen a una normativa nacional en cuya virtud, respecto a un contribuyente sujeto pasivo por obligación real, residente en el extranjero, el impuesto retenido en la fuente aplicable a la pensión de jubilación abonada en consideración a una relación laboral de Derecho público por el Estado miembro en el que esta pensión está sujeta a gravamen, supera, en ciertos casos, la cuota del impuesto que el contribuyente debería haber pagado en ese Estado miembro en calidad de residente y, por lo tanto, si fuera sujeto pasivo por obligación personal?»

2) ¿Debe interpretarse la Directiva [90/365] en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la mencionada en la cuestión anterior?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

10 Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se elucide si los artículos 18 CE y 39 CE, así como la Directiva 90/365 se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, según la cual, la cuota del impuesto sobre la pensión de jubilación abonada en el Estado miembro de que se trate a una persona residente en otro Estado miembro supera, en determinados casos, aquella del impuesto que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro.

11 Ante todo, debe recordarse que, si bien en el estado actual del Derecho comunitario la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario, en particular, las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad reconocida a todo ciudadano de la Unión Europea de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros (sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C?403/03, Rec. p. I?6421, apartado 19 y la jurisprudencia citada en dicho apartado).

12 En estas circunstancias, procede comprobar, en primer lugar, si los artículos 18 CE y 39 CE se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal.

Los artículos 18 CE y 39 CE

13 El artículo 39 CE es la expresión específica, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, del artículo 18 CE, que establece, de manera general, el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros (véase la sentencia de 26 de noviembre de 2002, Oteiza Olazábal, C?100/01, Rec. p. I?10981, apartado 26). En estas circunstancias, debe verificarse, en primer lugar, si el artículo 39 CE es aplicable al asunto principal.

14 El Tribunal de Justicia ha considerado en numerosas ocasiones que las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales

comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que deseen ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 26 de enero de 1999, Terhoeve, C?18/95, Rec. p. I?345, apartado 37; de 15 de junio de 2000, Seherer, C?302/98, Rec. p. I?4585, apartado 32, y de 17 de marzo de 2005, Kranemann, C?109/04, Rec. p. I?2421, apartado 25).

15 Las disposiciones nacionales que impiden o disuaden a un trabajador nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (sentencias, antes citadas, Terhoeve, apartado 39; Seherer, apartado 33, y Kranemann, apartado 26).

16 No obstante, como ha observado el Abogado General en el apartado 60 de sus conclusiones, no pueden invocar la libre circulación garantizada por el artículo 39 CE las personas que han ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que son nacionales y sólo han hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena. Es evidente que es éste el caso de la Sra. Turpeinen, habida cuenta de los hechos del asunto principal tal como resultan de la resolución de remisión.

17 Dado que el artículo 39 CE no es aplicable en el asunto principal, es necesario pronunciarse sobre la aplicabilidad del artículo 18 CE.

18 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de tales nacionales que se encuentran en la misma situación obtener el mismo trato jurídico en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Tratado, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto (véanse, en particular, las sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C?184/99, Rec. p. I?6193, apartado 31, y de 29 abril de 2004, Pusa, C?224/02, Rec. p. I?5763, apartado 16).

19 Entre las situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario se incluyen las relativas al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, en particular, las relativas a la libertad de circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros, tal y como se halla reconocida en el artículo 18 CE (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Grzelczyk, apartado 33, y Pusa, apartado 17).

20 En la medida en que debe reconocerse a un ciudadano de la Unión, en todos los Estados miembros, el mismo trato jurídico que se otorga a los nacionales de dichos Estados miembros que se encuentran en la misma situación, sería incompatible con el derecho a la libre circulación que pudiese aplicarse a ese ciudadano, en el Estado miembro del que es nacional, un trato menos favorable del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación (sentencias de 11 julio de 2002, D'Hoop, C?224/98, Rec. p. I?6191, apartado 30, y Pusa, antes citada, apartado 18).

21 En efecto, dichas facilidades no podrían producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquéllas por los obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida derivados de una normativa de su Estado de origen que penaliza el hecho de que las haya ejercido (sentencia Pusa, antes citada, apartado 19).

22 Una normativa nacional que perjudicara a determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercido su libertad de circular y de residir en otro Estado miembro provocaría así una

desigualdad de trato contraria a los principios que subyacen al estatuto de ciudadano de la Unión, a saber, la garantía de un mismo trato jurídico en el ejercicio de su libertad de circulación (sentencia Pusa, antes citada, apartado 20).

23 Por consiguiente, al haber ejercido los derechos de libre circulación y de residencia conferidos por el artículo 18 CE, apartado 1, la Sra. Turpeinen puede invocar esta disposición contra su Estado de origen.

24 Ha quedado acreditado que, en determinados casos, la normativa finlandesa controvertida en el asunto principal establece entre los nacionales finlandeses que siguen residiendo en Finlandia y los que han establecido su residencia en otro Estado miembro una diferencia de trato desfavorable para los segundos por el mero hecho de que han ejercido su derecho a la libre circulación.

25 En efecto, en la medida en que, en función del importe bruto de la pensión de jubilación abonada por el organismo público finlandés, el tipo de gravamen progresivo aplicable a los jubilados residentes es inferior al tipo fijo del 35 % aplicable a los jubilados no residentes, los jubilados que residen desde hace tres años consecutivos en otro Estado miembro y que perciben una pensión idéntica deben soportar una carga fiscal más gravosa.

26 Es cierto que, en materia de impuestos directos, el Tribunal de Justicia ha admitido que, por lo general, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C?279/93, Rec. p. I?225, apartado 31).

27 De este modo, en relación con el impuesto sobre la renta, el Tribunal de Justicia ha considerado que la situación del residente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia, es diferente de la del no residente. Por otra parte, ese Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 33, y de 5 de julio de 2005, D., C?376/03, Rec. p. I?5821, apartado 27).

28 No obstante, el Tribunal de Justicia ha admitido asimismo que, cuando el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o por cuenta propia, percibe la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos en el Estado en que desarrolla sus actividades profesionales, se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que el residente en dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades. Ambos están sujetos a gravamen únicamente en ese Estado y la base imponible de su impuesto es la misma (sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C?80/94, Rec. p. I?2493, apartado 20).

29 Este razonamiento se aplica, *mutatis mutandis*, en una situación como la del asunto principal, en la que los ingresos imposables consisten en una pensión de jubilación.

30 En efecto, como señala acerdadamente el Abogado General en el punto 74 de sus conclusiones, la normativa tributaria finlandesa establece que, en lo que atañe a los sujetos pasivos residentes, las pensiones de jubilación, como la pagada a la Sra. Turpeinen, están sujetas a imposición de la misma forma que cualquier renta proveniente directamente de una actividad económica, con la aplicación de una escala progresiva y de deducciones destinadas a tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, así como su situación personal y familiar.

31 Por consiguiente, procede observar que, en la medida en que la pensión de jubilación

pagada en Finlandia constituye la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos, los jubilados no residentes, como la Sra. Turpeinen, se encuentran, objetivamente, en lo que atañe al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la misma situación que los jubilados residentes en Finlandia que perciben una pensión de jubilación idéntica.

32 La diferencia de trato que resulta de una normativa como la controvertida en el asunto principal sólo podría estar justificada si se basara en consideraciones objetivas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (véase, en este sentido, la sentencia Pusa, antes citada, apartado 20).

33 No puede acogerse ninguna de las alegaciones formuladas por el Gobierno finlandés ante el Tribunal de Justicia para justificar la diferencia de trato controvertida en el asunto principal.

34 En efecto, como señala el Abogado General en el punto 78 de sus conclusiones, los objetivos de simplificación y claridad del régimen fiscal finlandés para los sujetos pasivos no residentes podrían conseguirse mediante medidas menos restrictivas de la libre circulación de los ciudadanos de la Unión que una tributación que, en determinados casos, puede resultar superior a la aplicable a los sujetos pasivos residentes que perciben rentas idénticas.

35 En cuanto a las supuestas dificultades para percibir el impuesto definitivo de los sujetos pasivos no residentes, procede señalar que el régimen fiscal controvertido en el asunto principal va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación efectiva del impuesto.

36 A este respecto, procede recordar que la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), permite a un Estado miembro obtener, de las autoridades competentes de otro Estado miembro, toda la información para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta o todos los datos que considere necesarios para calcular la cuota exacta del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo en función de la legislación que aplique (sentencia de 26 junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 42 y la jurisprudencia citada en dicho apartado).

37 Además, según la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos relativos a determinadas cotizaciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), en su versión resultante de la Directiva 2001/44/CE, del Consejo de 15 de junio de 2001 (DO L 175, p. 17), un Estado miembro puede pedir la asistencia de otro Estado miembro en lo que atañe al cobro del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo residente en este último Estado miembro.

38 Por otra parte, en el acto de la vista el Gobierno finlandés confirmó que, desde el 1 de enero de 2006, el régimen fiscal controvertido fue modificado de forma que, desde ese momento, la pensión de jubilación de un sujeto pasivo por obligación real resulta gravada en Finlandia del mismo modo que la de un sujeto pasivo por obligación personal, es decir, según la escala progresiva, con las mismas deducciones fiscales y según el mismo procedimiento de declaración fiscal. Según dicho Gobierno, esta solución se basa en consideraciones prácticas, así como en la elección política de moderar la tributación de las personas que tengan una pensión modesta.

39 Teniendo en cuenta las consideraciones que preceden, debe responderse a las cuestiones planteadas que el artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida

pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

40 En estas circunstancias, no es necesario pronunciarse sobre la interpretación de la Directiva 90/365.

Costas

41 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

Firmas

* Lengua de procedimiento: finés.