Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
de 28 de enero de 2016 [1]

Asunto C-122/15

C

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo) (Finlandia)]

«Legislación tributaria — Normativa nacional en materia de impuesto sobre la renta — Artículo 21, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales — Directiva 2000/78/CE — Discriminación por razón de edad — Impuesto complementario sobre rentas procedentes de una pensión de jubilación»

I. **Introducción**

1. El presente asunto abre probablemente un nuevo capítulo en lo que se refiere a la influencia del Derecho de la Unión en la normativa en materia del impuesto sobre la renta de los Estados miembros. Debe darse respuesta a la cuestión, planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo finlandés, de si la prohibición de la discriminación por razón de la edad del Derecho de la Unión también es aplicable a la normativa nacional en materia del impuesto sobre la renta.

2. Pues a dicha prohibición se remite un sujeto pasivo finlandés que debe pagar un impuesto complementario que en Finlandia recae exclusivamente sobre las rentas procedentes de pensiones de jubilación. ¿Es de aplicación en este caso la prohibición de la discriminación por razón de la edad del Derecho de la Unión, regulada por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y una Directiva, y en caso afirmativo, prohíbe a un Estado miembro establecer un impuesto superior sobre las rentas procedentes de pensiones?

3. En lo que se refiere a la aplicación de la prohibición de discriminación por razón de la edad del Derecho de la Unión sobre la normativa en materia del impuesto sobre la renta de los Estados miembros, actualmente sigue pendiente otro asunto ante el Tribunal de Justicia. [2] A pesar de que tal procedimiento neerlandés versa sobre una regulación completamente diferente de la normativa en materia del impuesto sobre la renta, subraya sin embargo la importancia de la decisión que debe adoptar el Tribunal de Justicia en el presente asunto.

1 — Lengua original: alemán.

2 — Asunto de Lange (C-548/15).

II. **Marco jurídico**

A. *Derecho de la Unión*

4. El artículo 21, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, en su redacción adaptada en Estrasburgo el 12 de diciembre de 2007[3] (en lo sucesivo, «Carta»), regula de forma extractada lo siguiente:

«1. Se prohíbe toda discriminación, y en particular la ejercida por razón de [...] edad.»

5. El artículo 51, apartado 1, de la Carta establece como su «ámbito de aplicación»:

«1. Las disposiciones de la presente Carta están dirigidas [...] a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. [...]»

6. El artículo 13 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea en su redacción establecida por el Tratado de Ámsterdam[4] (en lo sucesivo: «CE»), actualmente artículo 19 TFUE,[5] otorga al Consejo la siguiente facultad:

«Sin perjuicio de las demás disposiciones de los Tratados y dentro de los límites de las competencias atribuidas a la Unión por los mismos, el Consejo [...] podrá adoptar acciones adecuadas para luchar contra la discriminación por motivos de [...] edad.»

7. Sobre la base del artículo 13 CE se dictó la Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación.[6]

8. Sobre su «ámbito de aplicación» la Directiva 2000/78 establece en su artículo 3:

«1. Dentro del límite de las competencias conferidas a la Comunidad, la presente Directiva se aplicará a todas las personas, por lo que respecta tanto al sector público como al privado, incluidos los organismos públicos, en relación con:

[...]

c) las condiciones de empleo y trabajo, incluidas las de despido y remuneración;

[...]

3. La presente Directiva no se aplicará a los pagos de cualquier tipo efectuados por los regímenes públicos o asimilados, incluidos los regímenes públicos de seguridad social o de protección social.

[...]»

3 — DO 2012, C 326, p. 391.

4 — DO 1997, C 340, p. 173.

5 — Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2012, C 326, p. 47).

6 — DO L 303, p. 16.

9. El artículo 16 de la Directiva 2000/78 determina:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para velar por que:

a) se supriman las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas contrarias al principio de igualdad de trato;

[…]»

10. El artículo 2 de la Directiva 2000/78 recoge las siguientes definiciones:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por principio de igualdad de trato la ausencia de toda discriminación directa o indirecta basada en cualquiera de los motivos mencionados en el artículo 1.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1:

a) existirá discriminación directa cuando una persona sea, haya sido o pudiera ser tratada de manera menos favorable que otra en situación análoga por alguno de los motivos mencionados en el artículo 1;

b) existirá discriminación indirecta cuando una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros pueda ocasionar una desventaja particular a personas [...] de una edad, [...] respecto de otras personas, salvo que:

   i) dicha disposición, criterio o práctica pueda justificarse objetivamente con una finalidad legítima y salvo que los medios para la consecución de esta finalidad sean adecuados y necesarios; o que [...]

[...]»

11. El artículo 1 de la Directiva 2000/78, al que se hace referencia en el artículo 2, apartado 1, presenta en resumen el siguiente tenor:

«La presente Directiva tiene por objeto establecer un marco para luchar contra la discriminación por motivos [...] de edad [...] en el ámbito del empleo y la ocupación, con el fin de que se aplique en los Estados miembros el principio de igualdad de trato.»

12. El artículo 6 de la Directiva 2000/78 titulado «Justificación de diferencias de trato por motivos de edad» determina:

«1. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2, los Estados miembros podrán disponer que las diferencias de trato por motivos de edad no constituirán discriminación si están justificadas objetiva y razonablemente, en el marco del Derecho nacional, por una finalidad legítima, incluidos los objetivos legítimos de las políticas de empleo, del mercado de trabajo y de la formación profesional, y si los medios para lograr este objetivo son adecuados y necesarios.

[...]»

B. *Derecho nacional*

13. En Finlandia se cobra un impuesto sobre la renta en virtud de la Tuloverolaki (Ley del impuesto sobre la renta); en el artículo 124, apartados 1 y 4, de su redacción modificada a partir del 1 de enero de 2013 por la Laki tuloverolain muuttamisesta (Ley modificadora de la Ley del impuesto sobre la renta) (785/2012) (en lo sucesivo, «Ley finlandesa del impuesto sobre la renta»), recoge un impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones.

14. Dicho impuesto complementario supone un 6 %, siempre y cuando las rentas, una vez deducida la cuantía libre de impuestos, superen los 45 000 euros. Ha de ser abonado adicionalmente al impuesto sobre la renta que se determina con arreglo a un tipo impositivo progresivo general aplicable a tales ingresos.

III. **Litigio principal**

15. El litigio principal versa sobre la determinación del impuesto sobre la renta de C (en lo sucesivo, «el sujeto pasivo»), para el ejercicio fiscal 2013.

16. El sujeto pasivo es nacional finlandés y reside en Finlandia. En el año 2013 percibió rentas procedentes de una pensión de jubilación por importe de alrededor de 460 000 euros de una sociedad finlandesa. La cuantía de su pensión se calculó tomando como base sus últimos diez años de actividad. Durante este tiempo el sujeto pasivo trabajó para una sociedad sueca, tanto en Suecia como en Finlandia. La pensión del sujeto pasivo fue parcialmente financiada por una caja de pensiones de su empresa.

17. La administración tributaria finlandesa aplicó el impuesto complementario del 6 % sobre las rentas procedentes de pensiones conforme al artículo 124, apartados 1 y 4 de la Ley finlandesa del impuesto sobre la renta. El sujeto pasivo recurrió dicho proceder por la vía judicial, al considerar que el impuesto complementario constituye una discriminación por razón de la edad prohibida.

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

18. El Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Finlandia) que conoce actualmente del litigio, considera que es determinante la interpretación del Derecho de la Unión, motivo por el cual el 10 de marzo de 2015 remitió las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

«1) El artículo 3, apartado 1, letra c), de la Directiva 2000/78/CE ¿debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional, como las disposiciones del artículo 124, apartados 1 y 4, de la Ley finlandesa del impuesto sobre la renta, referentes a un impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones, está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, por lo que le es aplicable la prohibición de discriminación por razón de la edad en el sentido del artículo 21, apartado 1, de la Carta?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿deben interpretarse el artículo 2, apartados 1 y 2, letras a) o b), de la Directiva 2000/78 y el artículo 21, apartado 1, de la Carta en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la del artículo 124, apartados 1 y 4, de la Ley finlandesa del impuesto sobre la renta, que se refiere a un impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones, según la cual por las rentas procedentes de pensiones de una persona natural, cuya percepción está vinculada al menos de manera indirecta a la edad de la persona, en determinadas situaciones se exige un impuesto sobre la renta superior a las rentas del trabajo que sean de igual importe?

3) En el supuesto de que las disposiciones de la Directiva 2000/78/CE y de la Carta se opongan a una normativa nacional como la relativa al impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones, habrá de examinarse en el presente asunto si el artículo 6, apartado 1, de la citada Directiva debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional, como la que establece el impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones, puede considerarse objetiva y adecuada en el sentido de esta disposición, así como justificada por una finalidad legítima, en particular, un objetivo legítimo de las políticas de empleo, del mercado de trabajo y de la formación profesional, puesto que el impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones tiene por objeto, tal como se desprende de los trabajos preparatorios a la Ley finlandesa del impuesto sobre la renta, recaudar impuestos de pensionistas con elevada capacidad contributiva, reducir la diferencia entre la carga fiscal de las rentas procedentes de pensiones y la de las rentas del trabajo y aumentar los alicientes para que las personas de mayor edad continúen activas en el mercado laboral?»

19. A estas cuestiones han presentado observaciones por escrito ante el Tribunal de Justicia el sujeto pasivo, Irlanda, la República Portuguesa, la República de Finlandia, el Reino de Suecia y la Comisión Europea. En la vista oral que tuvo lugar el 10 de diciembre de 2015 intervinieron el sujeto pasivo, la República de Finlandia, el Reino de Suecia y la Comisión.

V. **Apreciación jurídica**

20. El órgano jurisdiccional remitente, con su primera cuestión prejudicial, desea saber en esencia si la Directiva 2000/78, así como el artículo 21, apartado 1, de la Carta, son de aplicación al litigio principal.

21. A mi juicio, ha de darse una respuesta negativa a esta cuestión. Una regulación de un Estado miembro que regula el tipo impositivo aplicable a los ingresos procedentes de pensiones de jubilación no entra ni en el ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78 (véase punto A) ni en el de la Carta (véase punto B). En consecuencia no procede tampoco responder a las cuestiones segunda y tercera.

A. *Sobre el ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78*

22. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la Directiva 2000/78 concreta la prohibición de discriminación por razón de la edad [7] que establece el Derecho de la Unión y que resulta de la Carta y de los principios generales [8] que forman parte del Derecho de la Unión en virtud del artículo 6 TUE, apartado 3. [9] Por lo tanto, en el ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78 los Estados miembros deben cumplir sus requisitos. [10]

23. El ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78 se determina en su artículo 3. En el presente caso se plantea la cuestión de si la tributación de rentas procedentes de pensiones de jubilación relativas a una ocupación ejercida con anterioridad se ve afectada por el apartado 1, letra c), de esta disposición. Conforme a este, la Directiva se aplicará a todas las personas «en relación con las condiciones de empleo y trabajo, incluidas las de [...] remuneración».

7 — Véanse entre otras las sentencias Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21), apartado 21, Prigge y otros (C-447/09, EU:C:2011:573), apartado 38, Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359), apartados 22 y 23, y O (C-432/14, EU:C:2015:643), apartado 21.

8 — Véase en este sentido la sentencia Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709), apartados 74 y 75.

9 — Tratado de la Unión Europea (DO 2012, C 326, p. 13).

10 — Véanse las sentencias Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359), apartado 23, y Felber (C-529/13, EU:C:2015:20), apartado 16.

24. Por lo tanto son dos las cuestiones que se plantean, en primer lugar, ¿es la renta que percibe en el presente caso el sujeto pasivo una «remuneración»? y, en segundo lugar, ¿la *tributación* de esta renta debe contemplarse como una regulación de la remuneración que recoge el artículo 3, apartado 1, letra c) de la Directiva 2000/78?

1. Pensión de jubilación como remuneración

25. Según reiterada jurisprudencia, el concepto de remuneración se define en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra c) de la Directiva 2000/78, tomando en cuenta su decimotercer considerando y remitiéndose al artículo 157 TFUE (antiguo artículo 141 CE), que establece el principio de igualdad de retribución para hombres y mujeres. Aquí se tiene en cuenta la limitación del artículo 3, apartado 3, según el cual la Directiva 2000/78 no se aplicará a los pagos efectuados por regímenes públicos. [11]

26. El artículo 157 TFUE, en la segunda parte del apartado 2, define la «retribución», entre otras cosas, como «cualesquiera otras gratificaciones satisfechas, directa o indirectamente, [...] por el empresario al trabajador en razón de la relación de trabajo.» El Tribunal de Justicia ha precisado esta definición en el sentido de que engloba todas las gratificaciones presentes o futuras, siempre y cuando le sean concedidas al trabajador por el empresario como consecuencia de la relación de empleo. [12] Por lo tanto. las prestaciones recibidas una vez finalizada la relación de empleo también pueden incluirse aquí. [13]

27. Siempre y cuando el empresario —tal y como se pone de manifiesto en el presente caso— conceda prestaciones procedentes de una caja de pensiones de la propia empresa, se cumplen los requisitos indicados. Del artículo 6, apartado 2, de la Directiva 2000/78 también se desprende que la percepción de pensiones de jubilación por los regímenes profesionales de seguridad social entra dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

28. A partir de los datos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente no se puede determinar de manera clara hasta qué punto el resto de los elementos de la pensión de jubilación del sujeto pasivo se incluyen también dentro del concepto de retribución en el sentido del artículo 157 TFUE, segunda parte del apartado 2. En su caso, el órgano jurisdiccional remitente deberá aclarar esta cuestión por sí mismo.

29. Para continuar con el análisis de la cuestión prejudicial, mantendremos sin embargo que la pensión de jubilación percibida por el sujeto pasivo en el presente caso se considera, al menos parcialmente, una remuneración en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra c), de la Directiva 2000/78.

2. Tributación de la remuneración

30. Así pues se plantea la cuestión decisiva de si la *tributación* de esta remuneración, conforme al artículo 3, apartado 1, letra c), también se incluye dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78.

11 — Véanse entre otras las sentencias Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179), apartados 40 y 41; HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590), apartado 25, y Felber (C-529/13, EU:C:2015:20), apartado 20.

12 — Véanse aquí las sentencias HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590), apartado 26, Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603), apartado 26, y Felber (C-529/13, EU:C:2015:20), apartado 21.

13 — Véanse al respecto las sentencias Barber (C-262/88, EU:C:1990:209), apartado 12, y Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179), apartado 44.

a) Redacción

31. Al menos la redacción en alemán de la disposición es bastante amplia. En virtud del artículo 16, letra a), en conexión con el artículo 3, apartado 1, letra c), los Estados miembros están obligados a suprimir todas las disposiciones legales discriminatorias «en relación con» la remuneración, entre otras cosas. [14] Una disposición de un Estado miembro, que grava una remuneración de este tipo, presenta claramente tal relación.

b) Comparación con otras prohibiciones de discriminación

32. Por otra parte, en el caso de otras disposiciones del Derecho de la Unión que prevén prohibiciones de discriminación relacionadas con las condiciones de trabajo, el Tribunal de Justicia ha asumido la extensión de su ámbito de aplicación a la tributación de la remuneración.

33. En este sentido el artículo 45 TFUE, apartado 2, en el marco de la libre circulación de los trabajadores, establece la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, especialmente en lo que respecta a la retribución. El Tribunal de Justicia viene interpretando en su jurisprudencia que el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de impuesto sobre la renta. [15] Esta extensión de la prohibición de discriminación en la libre circulación de trabajadores a la tributación de la remuneración, si bien se ve sustentada por la disposición explícita que recoge el artículo 7, apartado 2, del Reglamento (UE) nº 492/2011, [16] también parece derivarse directamente, según la jurisprudencia, de la interpretación del concepto de «retribución» del artículo 45 TFUE, apartado 2. [17]

34. Así mismo, en relación a la prohibición de la discriminación por razón de sexo, el Tribunal de Justicia optó por una interpretación según la cual las condiciones de trabajo también engloban una tributación de la actividad. Así, en una sentencia, remitiéndose al en aquel momento vigente artículo 5, apartado 1, de la Directiva 76/207/CEE, [18] consideró que dentro de las condiciones de trabajo, en especial de las condiciones de despido, en las cuales los Estados miembros deben acatar la prohibición de discriminación por razón de sexo, se incluye también una regulación fiscal de un Estado miembro por la cual se conceden diferentes bonificaciones fiscales a las indemnizaciones al quedar extinguida la relación laboral. [19]

c) Sentido y finalidad

35. Los objetivos de la Directiva 2000/78 también se verían cumplidos con la extensión de su ámbito de aplicación a la tributación de la remuneración.

14 — La redacción francesa del artículo 3, apartado 1, letra c) de la Directiva 2000/78 presenta un tenor ligeramente más restrictivo, al hablar de las *condiciones* de la remuneración («les conditions [...] de rémunération»); pero también aquí se puede incluir la tributación de la remuneración.

15 — Véanse entre otras las sentencias Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), apartado 12; Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 23, y Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 20.

16 — Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión (texto codificado) (DO L 141, p. 1); anteriormente era de aplicación el Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2).

17 — Véase por ejemplo la sentencia Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108), apartado 22, que en este sentido, no hace ya referencia al Reglamento nº 492/2011.

18 — Directiva del Consejo de 9 de febrero de 1976 relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en lo que se refiere al acceso al empleo, a la formación y a la promoción profesionales, y a las condiciones de trabajo (DO L 39, p. 40); actualmente está en vigor dentro de este ámbito la Directiva 2006/54/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2006, relativa a la aplicación del principio de igualdad de oportunidades e igualdad de trato entre hombres y mujeres en asuntos de empleo y ocupación (refundición) (DO L 204, p. 23).

19 — Sentencia Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495), apartados 25 a 29.

36. En la prohibición de las distintas formas de discriminación la Directiva no sólo ve un valor en sí mismo [20] de suma importancia para la igualdad de oportunidades, la plena participación en la vida económica, cultural y social, así como para el desarrollo personal. [21] Más allá de esto, las prohibiciones de discriminación recogidas en la Directiva 2000/78 deben evitar que se vean perjudicados determinados objetivos de la Unión, como un alto nivel de empleo y de protección social, la elevación del nivel y la calidad de vida, la cohesión económica y social, la solidaridad y la libre circulación de personas. [22]

37. Todos estos objetivos también pueden verse perjudicados por una imposición fiscal discriminatoria de la remuneración, puesto que la cantidad de la remuneración de la que puede disponer finalmente el trabajador depende en gran medida de su carga impositiva.

d) Limitación de las competencias de la Comunidad

38. Sin embargo el artículo 3, apartado 1, que define el ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78, recoge justo al principio la limitación de que la Directiva solo se aplica «dentro del límite de las competencias conferidas a la Comunidad». Esta limitación se basa en una restricción similar que subyace en el fundamento jurídico de la Directiva, el artículo 13 CE.

39. Por lo tanto, el ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78 no puede ser más extenso que las competencias de la Comunidad. A la vista de esta limitación, en el presente caso se plantea la cuestión de si la tributación de rentas se incluye entre las competencias transferidas a la Comunidad, y ahora a la Unión.

40. El Tribunal de Justicia repite sin embargo en reiterada jurisprudencia, que los impuestos directos —entre los que se incluyen entre otros los impuestos sobre la renta de las pensiones como en el presente caso— son competencia de los *Estados miembros*. [23]

41. Pero esta no es toda la verdad.

– Competencias especiales en el ámbito de los impuestos directos

42. Dispersas por todo el Tratado se encuentran toda una serie de disposiciones, que otorgan también determinadas competencias especiales a la Comunidad en el ámbito de los impuestos directos.

43. Así, por ejemplo en el marco de la política medioambiental existía, conforme al artículo 175 CE, apartado 2, primer guion [actualmente artículo 192 TFUE, apartado 2, letra a)] una competencia legislativa de la Comunidad para «disposiciones esencialmente de carácter fiscal» que incluye también los impuestos directos. Esto mismo se aplica también a la política energética de la Unión en virtud del artículo 194 TFUE, apartado 3.

20 — Véase el quinto considerando de la Directiva 2000/78.

21 — Véase el noveno considerando de la Directiva 2000/78.

22 — Véase el decimoprimer considerando de la Directiva 2000/78.

23 — Véanse las sentencias Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 21; Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartado 19, y Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), apartado 28.

44. Pero estas y otras competencias especiales de la Comunidad o de la Unión relacionadas con los impuestos directos [24] no son relevantes en el presente caso, puesto que ninguna de ellas expresa una competencia general para la adopción de actos jurídicos en el ámbito de la tributación de rentas procedentes de pensiones, y en especial en lo referente al tipo impositivo general. [25] En este sentido la situación es diferente a la que se da en el caso de los impuestos indirectos, para la cual el artículo 93 CE (actualmente artículo 113 TFUE) preveía una competencia general de la Comunidad, y también diferente a la de las prestaciones de la seguridad social, recogidas como competencia general de la Comunidad en el ámbito de la seguridad social conforme al artículo 137, apartado 3, primer guion [actualmente artículo 153 TFUE, apartado 1, letra c)]. [26]

– Competencia general en materia del mercado interior

45. Más allá de las competencias especiales mencionadas en el ámbito de los impuestos directos, la Comunidad, en virtud del artículo 94 CE (actualmente artículo 115 TFUE), también podía adoptar directivas en cualquier ámbito legal «que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior». Partiendo de esta base se promulgaron también varias directivas que regulan aspectos parciales de los impuestos directos de los Estados miembros, aunque no la tributación de las rentas. [27]

46. Pero siempre que la tributación de las rentas procedentes de pensiones por parte de los Estados miembros en el sentido del artículo 94 CE repercuta directamente en el funcionamiento del mercado común, la Comunidad también podría haber dictado Directivas dentro de este ámbito. En especial la tributación de rentas en relación con asuntos transfronterizos podría tener tal repercusión. También podría haberse promulgado una armonización más amplia de la tributación de las rentas en determinadas circunstancias para crear condiciones competitivas iguales, partiendo del artículo 94 CE.

47. Sin embargo, en mi opinión, la competencia legislativa de la Comunidad en el marco del mercado común conforme al artículo 94 CE no es suficiente por sí sola para poder hablar de una competencia de la Comunidad en el sentido del artículo 13 CE y del artículo 3 de la Directiva 2000/78.

48. Pues el artículo 94 CE engloba de manera potencial todos los ámbitos del Derecho. Si el artículo 94 CE resultara suficiente como competencia de la Comunidad en el marco de artículo 13 CE, entonces la Unión podría dictar también prohibiciones de discriminación en todos los ámbitos del Derecho. Pero esto despojaría de su eficacia a efectos prácticos al añadido recogido en el artículo 13 CE y el artículo 19 TFUE, apartado 1, «dentro de los límites de las competencias atribuidas a la Unión por los mismos», pues entonces dejaría de tener efecto.

49. Nuestra jurisprudencia ofrece también evidencias que hablan a favor de una interpretación del artículo 13 CE en el sentido de que considera el artículo 94 CE como competencia de la Comunidad tan sólo de manera limitada.

24 — Véase el artículo 182 TFUE, apartado 5, en conexión con el artículo 179 TFUE, apartado 2, para la supresión de los obstáculos fiscales a la cooperación en la investigación, el artículo 223 TFUE, apartado 2, en lo referente al régimen fiscal de los miembros del Parlamento Europeo, y el artículo 12, apartado 1 del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea adjunto al Tratado UE, al Tratado FUE y al Tratado Euratom (DO 2012, C 326, p. 266) en relación con el régimen fiscal de los agentes de la Unión.

25 — La cuestión es establecer si la referencia general del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2000/78 a las competencias de la «Comunidad» — quizás debido a un entendimiento dinámico— incluye las competencias de la Unión reguladas entonces en el Tratado FUE.

26 — Aunque algunos detalles de la disposición de estas prestaciones son competencia de los Estados miembros, véase en este sentido la sentencia Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179) apartado 59.

27 — Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1) (actualmente Directiva 2009/133/CE); Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6) (actualmente Directiva 2011/96/UE); Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses (DO L 157, p. 38), y Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157, p. 49).

50. En la sentencia Specht el Tribunal de Justicia analiza si la Directiva 2000/78 se mueve fuera de las fronteras de la competencia de la Unión, ya que el artículo 153 TFUE, apartado 5 (antiguo artículo 137 CE, apartado 6) excluye la regulación de las remuneraciones de la competencia de la Unión en el ámbito de la política social.[28] Sin embargo el Tribunal de Justicia no reflexionó en la motivación de la sentencia acerca de si la limitación del ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78 recogida en el artículo 153 TFUE, apartado 5, carece de efecto,[29] porque la competencia de la Unión en los ámbitos legales excluidos en el marco de la política social puede resultar de las competencias del mercado interior referidas en los artículos 114 TFUE y 115 TFUE (antiguos artículos 95 CE y 94 CE).

51. También en la reciente sentencia CHEZ Razpredelenie Bulgaria el Tribunal de Justicia ha deliberado sobre una cuestión parecida, referente a cómo debe interpretarse la limitación del ámbito de aplicación de la Directiva 2000/43/CE[30] en cuanto a las competencias de la Comunidad. En la motivación de la sentencia el Tribunal de Justicia expuso que en aquel caso esta competencia estaba fuera de toda duda, puesto que en el ámbito legal controvertido existían ya regulaciones de la Unión que se habían dictado, entre otros aspectos, tomando como base la competencia en materia del mercado interior del artículo 95 CE (actualmente artículo 114 TFUE).[31] En este sentido pareció no ser decisivo para el Tribunal de Justicia si existía una competencia de la Comunidad o de la Unión tomando como base de manera abstracta la competencia en materia del mercado interior, sino el hecho de que esta se materializara también de manera concreta mediante actos jurídicos.

52. Dicho planteamiento lo considero acertado también en el caso de la competencia en materia del mercado interior del artículo 94 CE (actualmente artículo 115 TFUE). La competencia de la Comunidad o de la Unión apenas se ve afectada por límites de contenido según esta disposición. Un número inabarcable de ámbitos del Derecho pueden tener efecto directo sobre el mercado interior. Por otra parte la determinación de tal efecto podría quedar reservada en gran parte a la prerrogativa de valoración del legislador. Esta amplitud de contenido de la competencia en materia del mercado interior del artículo 94 CE, en la esfera procedimental se ve limitada por la exigencia de unanimidad en el Consejo. Los Estados miembros reunidos en el Consejo pueden de esta forma regular parcialmente ámbitos del Derecho que en principio no son competencia de la Unión. Pero la limitación de la competencia en materia del mercado interior que establece la exigencia de unanimidad no se plasma adecuadamente en el marco del artículo 13 CE (actualmente artículo 19 TFUE). Por lo tanto y en este sentido, tan sólo debe aceptarse la competencia de la Comunidad en lo que se refiere al artículo 94 CE, si el Consejo, partiendo de esta base, ya ha actuado en un determinado ámbito del Derecho.

53. Pero puesto que ni en el momento de promulgación de la Directiva 2000/78 ni en el momento actual existe una Directiva en el ámbito de la tributación de las rentas, ésta no se incluye en ningún caso dentro de las competencias conferidas a la Comunidad en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2000/78. Por consiguiente, el ámbito de aplicación de la Directiva no se extiende a la tributación de las rentas.

e) Voluntad del legislador

54. Además de todo ello, hay que señalar que el legislador de la Unión, al dictar la Directiva 2000/78 no quería regular prohibiciones de discriminación en materia de Derecho fiscal, aunque hubiera podido hacerlo en virtud del artículo 13 CE.

28 — Sentencia Specht y otros (C-501/12 a C-506/12, C-540/12 y C-541/12, EU:C:2014:2005), apartados 32 a 35.

29 — De ahí la propuesta de la Comisión de 6 de enero de 2000 de una Directiva del Consejo relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación [COM(1999) 565 final], explicaciones relativas al artículo 3.

30 — Directiva del Consejo de 29 de junio de 2000 relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato de las personas independientemente de su origen racial o étnico (DO L 180, p. 22).

31 — Sentencia CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480), apartado 44.

55. En primer lugar, esto se pone de manifiesto en cierta medida ya en el título de la Directiva 2000/78, en el cual la discriminación solo se debe combatir «en» el ámbito del empleo y la ocupación.

56. En segundo lugar, en los 37 considerandos no se encuentra ni una sola alusión a que la Directiva deba tener efecto también en el ámbito de la tributación de los Estados miembros. Tal silencio no podría entenderse si el legislador de la Unión realmente hubiera querido asociar consecuencias de tan amplio alcance ligadas a la legislación fiscal directa de los Estados miembros.

57. En tercer lugar, los comentarios sobre la propuesta de la Directiva no hacen ninguna referencia al Derecho tributario. Cuando la Comisión hace referencia a las competencias de la Comunidad, se trata únicamente de las facultades en el marco de la política social conforme al artículo 137 CE (actualmente artículo 153 TFUE). [32]

58. En cuarto lugar, en el marco del procedimiento legislativo, la Comisión de Libertades y Derechos de los Ciudadanos, Justicia y Asuntos Interiores del Parlamento Europeo manifestó incluso el deseo de que la tributación de las personas se recogiera como discriminación indirecta. [33] Pero la correspondiente solicitud de modificación no fue incorporada al dictamen sobre la propuesta de Directiva ni por parte de la Comisión de Empleo y Asuntos Sociales competente [34] ni por parte del Pleno del Parlamento Europeo. [35]

f) Conclusión

59. Por lo tanto, en el presente caso, la Directiva 2000/78 no se aplica a la tributación de rentas procedentes de pensiones.

B. *Sobre el ámbito de aplicación de la Carta*

60. Si por tanto la Directiva 2000/78 no desempeña ningún papel en el litigio principal, entonces se plantea también la cuestión de si ha de aplicarse directamente la prohibición de discriminación contenida en el artículo 21, apartado 1 de la Carta. Pues fuera del ámbito de validez de la Directiva 2000/78, los Estados miembros quedan ligados a ella siempre que la Carta sea aplicable en virtud de su artículo 51.

61. Conforme al artículo 51, apartado 1, primera frase de la Carta, la República de Finlandia debe contemplar la prohibición de discriminación por razón de la edad del Derecho de la Unión «cuando aplique[n] el Derecho de la Unión». Esta formulación significa, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión han de aplicarse en todos los supuestos *regulados* por el Derecho de la Unión, pero no fuera de estos. [36]

32 — Véanse las observaciones sobre los fundamentos jurídicos (punto 4) y las aclaraciones sobre el artículo 3 de la propuesta (citado en la nota a pie de página nº 29).

33 — Informe de la Comisión de Empleo y Asuntos Sociales del Parlamento Europeo de 21 de septiembre de 2000 sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación (A5-0264/2000), p. 63.

34 — *Ibidem*, pp. 1 y ss.

35 — Véase la Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 5 de octubre de 2010 sobre la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación (DO C 178, p. 270).

36 — Véanse entre otras las sentencias Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 19; Pfleger y otros (C-390/12, EU:C:2014:281), apartado 33, y Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648), apartado 26.

62. Dentro de los supuestos regulados por el Derecho de la Unión se incluyen, según la sentencia Pfleger y otros, también aquellos en los que el Derecho nacional es adecuado para limitar las libertades fundamentales garantizadas en el Tratado. Un Estado miembro tan solo puede justificar tal limitación si al mismo tiempo contempla los derechos fundamentales de la Carta. [37]

63. En el presente caso la tributación de la pensión de jubilación del sujeto pasivo podría suponer una limitación de una libertad fundamental y, por lo tanto, la Carta podría resultar aplicable. Puesto que la renta percibida por el sujeto pasivo en el año 2013 procedía, al menos parcialmente, de una actividad ejercida anteriormente en un Estado miembro diferente a la República de Finlandia. En este sentido y dada la tributación de la renta en Finlandia cabe apreciar una limitación a la libre circulación de los trabajadores que afecta al sujeto pasivo.

64. En virtud del artículo 45 TFUE, apartado 1, se garantiza la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión. Según reiterada jurisprudencia, esta disposición se opone a cualquier medida que, aunque sea aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por los nacionales de la Unión, de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. [38]

65. En este aspecto, por un lado, al sujeto pasivo como ciudadano finlandés no le está prohibido invocar frente a su propio Estado la libre circulación de trabajadores. Por otro lado, una pensión de jubilación percibida por una relación laboral anterior también queda protegida por el artículo 45 TFUE. [39]

66. A pesar de que la tributación de la renta del sujeto pasivo en Finlandia, adquirida al menos en parte por una actividad realizada en Suecia, grava el ejercicio de la libre circulación de trabajadores, según la jurisprudencia existente no se da una limitación de esta libertad fundamental. Según ésta, tan sólo se considera que una medida nacional en el ámbito del Derecho tributario puede obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de una libertad fundamental cuando establece diferencias entre una actividad nacional y una actividad transfronteriza. Al aplicar un impuesto directo indistintamente tanto a casos nacionales como transfronterizos —tal y como resulta en el presente caso al existir un tipo impositivo unitario para todos los ingresos procedentes de pensiones de jubilación— no se pueden ver limitadas las libertades fundamentales. [40]

67. Por lo tanto, en el presente caso, la República de Finlandia, al aplicar el impuesto sobre la renta a los ingresos procedentes de una pensión de jubilación, no aplica el Derecho de la Unión. En consecuencia, en el litigio principal, de acuerdo con el artículo 51, apartado 1, primera frase, tampoco es de aplicación directa la prohibición de discriminación por razón de la edad del Derecho de la Unión establecida en el artículo 21 de la Carta, apartado 1.

37 — C-390/12, EU:C:2014:281, apartados 35 y 36.

38 — Véase al respecto la sentencia Comisión/Bélgica (C-317/14, EU:C:2015:63), apartado 23 y la jurisprudencia allí citada.

39 — Véase la sentencia Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322), apartados 29 y 30.

40 — Véanse mis conclusiones en los asuntos X (C-498/10, EU:C:2011:870), punto 28; Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), puntos 83 y 84, y X (C-686/13, EU:C:2015:31), punto 40; puede constituir una excepción un impuesto confiscatorio, véase la sentencia Berlington Hungary y otros (C-98/14, EU:C:2015:386), apartados 40 y 41, así como mis conclusiones en el asunto Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676), punto 63.

VI. **Conclusión**

68. En virtud de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo) del modo siguiente:

«Una normativa nacional, como las disposiciones del artículo 124, apartados 1 y 4, de la Ley finlandesa del impuesto sobre la renta, referentes a un impuesto complementario sobre las rentas procedentes de pensiones, no puede valorarse en base a la prohibición de discriminación por razón de la edad que establece el Derecho de la Unión, tal y como se desprende del artículo 21, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y de la Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación.»