Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 28 janvier 2016 [1]

**Affaire C-122/15**

**C**

[demande de décision préjudicielle formée par le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) (Finlande)]

«Droit fiscal — Réglementation nationale en matière d'impôt sur le revenu — Article 21, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne — Directive 2000/78/CE — Discrimination fondée sur l'âge — Impôt additionnel sur des revenus tirés d'une pension de vieillesse»

## I – Introduction

1. La présente affaire est susceptible d'ouvrir un nouveau chapitre concernant l'influence du droit de l'Union sur le droit des États membres en matière d'imposition des revenus. La Cour, statuant sur le renvoi préjudiciel déféré par le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême, Finlande), doit trancher la question essentielle de savoir si l'interdiction prévue par le droit de l'Union de la discrimination fondée sur l'âge s'applique également à la législation nationale en matière d'impôt sur le revenu.

2. Un contribuable finlandais soumis à un impôt additionnel qui, en Finlande, n'est prélevé que sur les revenus tirés de pensions de vieillesse invoque en effet cette interdiction. L'interdiction de la discrimination fondée sur l'âge, prévue par le droit de l'Union et régie par la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte ») ainsi que par une directive, est-elle en principe applicable dans une telle hypothèse et, dans l'affirmative, s'oppose-t-elle à ce qu'un État membre prévoie un niveau d'imposition plus élevé pour les revenus tirés de pensions de vieillesse ?

3. Une autre procédure relative à l'applicabilité, dans le cadre de la législation des États membres en matière d'impôt sur le revenu, de l'interdiction prévue par le droit de l'Union de la discrimination fondée sur l'âge est également pendante devant la Cour [2]. Bien que cette procédure néerlandaise porte sur une tout autre réglementation en matière d'impôt sur le revenu, cela souligne toutefois l'importance de l'orientation que la Cour doit donner dans la présente affaire.

1 — Langue originale : l'allemand.

2 — Affaire de Lange, C-548/15.

## II – Le cadre juridique

### A – *Le droit de l'Union*

4. L'article 21, paragraphe 1, de la Charte, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg [3], dispose notamment ce qui suit :

« 1. Est interdite toute discrimination fondée notamment sur […] l'âge […] »

5. L'article 51, paragraphe 1, de la Charte énonce, concernant son champ d'application :

« 1. Les dispositions de la présente Charte s'adressent […] aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. […] »

6. L'article 13 du traité instituant la Communauté européenne tel que modifié par le traité d'Amsterdam [4], devenu l'article 19 TFUE [5], autorise le Conseil de l'Union européenne à prendre les mesures suivantes :

« Sans préjudice des autres dispositions du présent traité et dans les limites des compétences que celui-ci confère à la Communauté, le Conseil […] peut prendre les mesures nécessaires en vue de combattre toute discrimination fondée sur […] l'âge […] »

7. La directive 2000/78/CE du Conseil, du 27 novembre 2000, portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail [6] a été adoptée sur le fondement de l'article 13 CE.

8. S'agissant du champ d'application de la directive 2000/78, son article 3 énonce :

« 1. Dans les limites des compétences conférées à la Communauté, la présente directive s'applique à toutes les personnes, tant pour le secteur public que pour le secteur privé, y compris les organismes publics, en ce qui concerne :

[…]

c) les conditions d'emploi et de travail, y compris les conditions de licenciement et de rémunération ;

[…]

3. La présente directive ne s'applique pas aux versements de toute nature effectués par les régimes publics ou assimilés, y compris les régimes publics de sécurité sociale ou de protection sociale.

[…] »

3 — JO C 326, p. 391.

4 — JO 1997, C 340, p. 173.

5 — Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 326, p. 47).

6 — JO L 303, p. 16.

9. L'article 16 de la directive 2000/78 dispose :

« Les États membres prennent les mesures nécessaires afin que :

a) soient supprimées les dispositions législatives, réglementaires et administratives contraires au principe de l'égalité de traitement ;

[…] »

10. L'article 2 de la directive 2000/78 contient les définitions suivantes :

« 1. Aux fins de la présente directive, on entend par "principe de l'égalité de traitement" l'absence de toute discrimination directe ou indirecte, fondée sur un des motifs visés à l'article 1er.

2. Aux fins du paragraphe 1 :

a) une discrimination directe se produit lorsqu'une personne est traitée de manière moins favorable qu'une autre ne l'est, ne l'a été ou ne le serait dans une situation comparable, sur la base de l'un des motifs visés à l'article 1er ;

b) une discrimination indirecte se produit lorsqu'une disposition, un critère ou une pratique apparemment neutre est susceptible d'entraîner un désavantage particulier pour des personnes […] d'un âge […] donné […], par rapport à d'autres personnes, à moins que :

   i) cette disposition, ce critère ou cette pratique ne soit objectivement justifié par un objectif légitime et que les moyens de réaliser cet objectif ne soient appropriés et nécessaires, ou que […]

[…] »

11. L'article 1er de la directive 2000/78, auquel se réfère l'article 2, paragraphe 1, énonce notamment ce qui suit :

« La présente directive a pour objet d'établir un cadre général pour lutter contre la discrimination fondée sur […] l'âge […] en ce qui concerne l'emploi et le travail, en vue de mettre en œuvre, dans les États membres, le principe de l'égalité de traitement. »

12. Sous l'intitulé « Justification des différences de traitement fondées sur l'âge », l'article 6 de la directive 2000/78 dispose ce qui suit :

« 1. Nonobstant l'article 2, paragraphe 2, les États membres peuvent prévoir que des différences de traitement fondées sur l'âge ne constituent pas une discrimination lorsqu'elles sont objectivement et raisonnablement justifiées, dans le cadre du droit national, par un objectif légitime, notamment par des objectifs légitimes de politique de l'emploi, du marché du travail et de la formation professionnelle, et que les moyens de réaliser cet objectif sont appropriés et nécessaires.

[…] »

B – *Le droit finlandais*

13. En Finlande, l'impôt sur le revenu est prélevé conformément à la loi relative à l'impôt sur le revenu (tuloverolaki). Dans sa version en vigueur à compter du 1er janvier 2013, telle que modifiée par la loi portant modification de la loi relative à l'impôt sur le revenu (laki tuloverolain muuttamisesta – 785/2012), cette loi prévoit, à l'article 124, premier et quatrième alinéas, un impôt additionnel sur les revenus tirés d'une pension de vieillesse.

14. L'impôt additionnel s'élève à 6 % de la fraction des revenus tirés de pensions de vieillesse qui, après déduction de l'abattement sur les pensions, dépassent 45 000 euros. Cet impôt additionnel doit être acquitté en sus de l'impôt dû au titre de ces revenus en application du barème général progressif de l'impôt sur le revenu.

## III – Le litige au principal

15. Le litige au principal porte sur la détermination de l'impôt sur le revenu de C (ci-après le « contribuable ») pour la période d'imposition correspondant à l'année 2013.

16. Le contribuable est un ressortissant finlandais qui vit en Finlande. En 2013, il a disposé d'environ 460 000 euros de revenus tirés d'une pension de vieillesse qui lui a été versée par une société finlandaise. Le montant de sa pension a été calculé sur la base des dix dernières années de son activité. Au cours de cette période, le contribuable a travaillé pour une société suédoise, tant en Suède qu'en Finlande. La pension du contribuable a été en partie financée par une caisse de pension de son employeur.

17. L'administration fiscale finlandaise a prélevé l'impôt additionnel de 6 % sur les revenus du contribuable tirés de sa pension de vieillesse, conformément à l'article 124, premier et quatrième alinéas, de la loi relative à l'impôt sur le revenu. Le contribuable s'est pourvu en justice contre cette imposition, dans la mesure où, selon lui, l'impôt additionnel constitue une discrimination prohibée fondée sur l'âge.

## IV – La procédure devant la Cour

18. Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), saisi entre-temps du litige, considère que l'interprétation du droit de l'Union est déterminante pour la solution du litige et, le 10 mars 2015, il a déféré à la Cour les questions préjudicielles suivantes, conformément à l'article 267 TFUE :

« 1) Les dispositions de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de la directive 2000/78/CE doivent-elles être interprétées en ce sens qu'une réglementation nationale telle que l'article 124, premier et quatrième alinéas, de la loi finlandaise relative à l'impôt sur le revenu, qui concerne l'impôt additionnel sur le revenu tiré de pensions de vieillesse, ressortit au champ d'application du droit de l'Union, de sorte que la disposition interdisant la discrimination en raison de l'âge figurant à l'article 21, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne est applicable en l'espèce ?

2) S'il est répondu à la première question par l'affirmative, les dispositions de l'article 2, paragraphe 1 et paragraphe 2, sous a) ou b), de la directive 2000/78/CE ainsi que de l'article 21, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent-elles être interprétées comme s'opposant à une réglementation nationale telle que l'article 124, premier et quatrième alinéas, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, qui concerne l'impôt additionnel sur le revenu tiré de pensions de vieillesse, sur la base de laquelle les revenus de pension de vieillesse d'une personne

physique, dont le versement est au moins indirectement lié à l'âge, donnent lieu dans certaines situations à un impôt sur le revenu plus élevé que celui qui serait dû pour un revenu salarial d'un niveau équivalent ?

3) Si les dispositions précitées de la directive 2000/78/CE et de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne s'opposent à une réglementation nationale telle que l'impôt additionnel sur le revenu tiré de pensions de vieillesse, l'article 6, paragraphe 1, de la directive doit-il être interprété en ce sens qu'une réglementation nationale comme cet impôt additionnel peut néanmoins être considérée comme objectivement et raisonnablement justifiée par son objectif, au sens de cette disposition, en particulier par un objectif légitime tenant à la politique de l'emploi, au marché du travail et à la formation professionnelle, lorsque le but déclaré dans les travaux préparatoires de la loi finlandaise relative à l'impôt sur le revenu est de recourir à l'impôt additionnel en cause pour collecter des recettes fiscales auprès des bénéficiaires de pensions de vieillesse ayant une capacité contributive, de réduire les différences de niveau d'imposition entre les pensions de vieillesse et les salaires et de mieux inciter les personnes âgées à poursuivre leur activité professionnelle ? »

19. Des observations écrites sur ces questions ont été déposées devant la Cour par le contribuable, l'Irlande, la République portugaise, la République de Finlande, le Royaume de Suède et la Commission européenne. Le contribuable, la République de Finlande, le Royaume de Suède et la Commission ont présenté des observations orales lors de l'audience du 10 décembre 2015.

## V – Analyse juridique

20. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2000/78 et l'article 21, paragraphe 1, de la Charte s'appliquent au litige au principal.

21. Selon moi, il convient de répondre à cette question par la négative. Une réglementation d'un État membre qui fixe le montant du taux d'imposition applicable aux revenus tirés d'une pension de vieillesse ne relève du champ d'application ni de la directive 2000/78 (voir ci-dessous, sous A) ni de la Charte (voir ci-dessous, sous B). Dès lors, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions préjudicielles.

### A – *Sur le champ d'application de la directive 2000/78*

22. Ainsi qu'il découle de la jurisprudence de la Cour, la directive 2000/78 concrétise l'interdiction de la discrimination fondée sur l'âge [7] prévue par le droit de l'Union, qui résulte de la Charte et des principes généraux [8], qui, conformément à l'article 6, paragraphe 3, TUE [9], font partie du droit de l'Union. Les États membres doivent donc satisfaire aux exigences de la directive 2000/78 lorsqu'ils adoptent des mesures relevant de son champ d'application [10].

23. Le champ d'application de la directive 2000/78 est défini à son article 3. En l'espèce, la question se pose de savoir si l'imposition de revenus tirés d'une pension de vieillesse en rapport avec un emploi exercé auparavant relève du paragraphe 1, sous c), de cette disposition. Celle-ci prévoit que la directive s'applique à toutes les personnes « en ce qui concerne […] les conditions d'emploi et de travail, y compris les conditions […] de rémunération ».

7 — Voir notamment arrêts Kücükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, point 21 ; Prigge e.a., C-447/09, EU:C:2011:573, point 38 ; Schmitzer, C-530/13, EU:C:2014:2359, points 22 et 23, ainsi qu'O, C-432/14, EU:C:2015:643, point 21.

8 — Voir, en ce sens, arrêt Mangold, C-144/04, EU:C:2005:709, points 74 et 75.

9 — Traité sur l'Union européenne (JO C 326, p. 13).

10 — Voir arrêts Schmitzer, C-530/13, EU:C:2014:2359, point 23, et Felber, C-529/13, EU:C:2015:20, point 16.

24. Dès lors, deux questions se posent : premièrement, la pension que le contribuable perçoit en l'espèce est-elle une « rémunération » et, deuxièmement, l'*imposition* de cette pension doit-elle être considérée comme une réglementation relative aux conditions de la rémunération au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de la directive 2000/78 ?

1. La pension de vieillesse envisagée en tant que rémunération

25. Selon une jurisprudence constante, la notion de « rémunération », au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de la directive 2000/78, est définie à la lumière du considérant 13 de ladite directive, en s'inspirant de l'article 157 TFUE (ex-article 141 CE) qui pose le principe de l'égalité des rémunérations entre travailleurs masculins et travailleurs féminins. Parallèlement, il est également tenu compte de la restriction prévue à l'article 3, paragraphe 3, selon laquelle la directive 2000/78 ne s'applique pas aux versements effectués par les régimes publics [11].

26. L'article 157, paragraphe 2, premier alinéa, TFUE définit en tant que « rémunération » notamment « tous autres avantages payés directement ou indirectement […] par l'employeur au travailleur en raison de l'emploi de ce dernier ». La Cour a précisé cette définition en ce sens que celle-ci comprend tous les avantages actuels ou futurs pourvu qu'ils soient payés, serait-ce indirectement, par l'employeur au travailleur en raison de l'emploi de ce dernier [12]. Des prestations versées après la cessation de la relation d'emploi peuvent donc également en faire partie [13].

27. Les conditions mentionnées précédemment sont remplies à tout le moins lorsque l'employeur verse des prestations provenant d'une caisse de pension propre à l'entreprise, comme cela est apparemment le cas en l'espèce. Il découle également de l'article 6, paragraphe 2, de la directive 2000/78 que la perception des prestations de retraite versées par les régimes professionnels de sécurité sociale entre dans le champ d'application de ladite directive.

28. Les informations fournies par la juridiction de renvoi ne permettent pas de déterminer avec certitude dans quelle mesure les autres éléments constitutifs de la pension de vieillesse du contribuable peuvent également relever de la notion de « rémunération » au sens de l'article 157, paragraphe 2, premier alinéa, TFUE. Le cas échéant, il appartiendrait donc à la juridiction de renvoi d'examiner elle-même cette question.

29. Pour la suite de l'examen de la question préjudicielle, il convient toutefois de retenir que la pension de vieillesse perçue en l'espèce par le contribuable est, à tout le moins en partie, une rémunération au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de la directive 2000/78.

2. L'imposition de la rémunération

30. Dès lors, se pose la question décisive de savoir si l'*imposition* de cette rémunération, au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous c), relève également du champ d'application de la directive 2000/78.

11 — Voir, notamment, arrêts Maruko, C-267/06, EU:C:2008:179, points 40 et 41 ; HK Danmark, C-476/11, EU:C:2013:590, point 25, ainsi que Felber, C-529/13, EU:C:2015:20, point 20.

12 — Voir, entre autres, arrêts HK Danmark, C-476/11, EU:C:2013:590, point 26 ; Dansk Jurist- og Økonomforbund, C-546/11, EU:C:2013:603, point 26, et Felber, C-529/13, EU:C:2015:20, point 21.

13 — Voir, notamment, arrêts Barber, C-262/88, EU:C:1990:209, point 12, et Maruko, C-267/06, EU:C:2008:179, point 44.

a) Le libellé

31. Cette disposition est formulée, à tout le moins dans la version en langue allemande, de manière large. Conformément à l'article 16, sous a), lu en combinaison avec l'article 3, paragraphe 1, sous c), les États membres sont tenus de supprimer toutes les dispositions discriminatoires « en ce qui concerne » notamment la rémunération [14]. Une disposition nationale qui soumet une telle rémunération à l'impôt présente d'emblée un tel lien.

b) La comparaison avec d'autres règles de non-discrimination

32. En outre, la Cour a admis, concernant d'autres dispositions du droit de l'Union prévoyant des règles de non-discrimination en matière de conditions de travail, l'extension de leur champ d'application à l'imposition de la rémunération.

33. L'article 45, paragraphe 2, TFUE prévoit ainsi l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, notamment en ce qui concerne la rémunération. Selon une jurisprudence constante, la Cour considère que ce principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en matière d'impôt sur le revenu [15]. Cette extension du principe de non-discrimination de la libre circulation des travailleurs à l'imposition de la rémunération est certes étayée par une disposition expresse figurant à l'article 7, paragraphe 2, du règlement (UE) nº 492/2011 [16], mais, selon la jurisprudence, il semble qu'elle résulte également directement de l'interprétation de la notion de « rémunération » visée à l'article 45, paragraphe 2, TFUE [17].

34. S'agissant du principe de non-discrimination en fonction du sexe, la Cour a également retenu une interprétation selon laquelle les conditions de travail comprennent aussi une imposition de l'activité. Elle a ainsi jugé, concernant l'article 5, paragraphe 1, de la directive 76/207/CEE alors en vigueur [18], qu'un régime fiscal national qui octroie des avantages fiscaux différents pour des indemnités versées à l'occasion de la cessation de la relation de travail fait partie des conditions de travail, notamment des conditions de licenciement, au titre desquelles les États membres doivent respecter le principe de non-discrimination en fonction du sexe [19].

c) Finalité

35. L'extension du champ d'application de la directive 2000/78 à l'imposition de la rémunération servirait également pleinement les objectifs de cette directive.

14 — Le libellé de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de la directive 2000/78 est formulé de manière légèrement plus étroite dans la version en langue française, dans la mesure où il y est question des « conditions […] de rémunération » ; l'imposition de la rémunération est néanmoins toujours susceptible de relever du champ d'application de cet article, même ainsi formulé.

15 — Voir notamment arrêts Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, point 12 ; Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 23, et Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 20.

16 — Règlement du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union (JO L 141, p. 1), abrogeant le règlement (CEE) nº 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968 (JO L 257, p. 2).

17 — Voir notamment arrêt Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, point 22, dans lequel la Cour ne fait, à cet égard, aucune référence au règlement nº 492/2011.

18 — Directive du Conseil du 9 février 1976 relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en ce qui concerne l'accès à l'emploi, à la formation et à la promotion professionnelles, et les conditions de travail (JO L 39, p. 40), telle que modifiée par la directive 2006/54/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 juillet 2006, relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité des chances et de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en matière d'emploi et de travail (JO L 204, p. 23).

19 — Arrêt Vergani, C-207/04, EU:C:2005:495, points 25 à 29.

36. La directive n'envisage pas l'interdiction de diverses discriminations uniquement comme une valeur en soi [20] qui contribue dans une large mesure à l'égalité des chances, à la pleine participation des citoyens à la vie économique, culturelle et sociale, ainsi qu'à l'épanouissement personnel [21]. Les règles de non-discrimination prévues dans le cadre de la directive 2000/78 visent également à éviter qu'il ne soit porté atteinte à certains objectifs de l'Union européenne, notamment à un niveau d'emploi et de protection sociale élevé, au relèvement du niveau et de la qualité de la vie, à la cohésion économique et sociale, à la solidarité et à la libre circulation des personnes [22].

37. Une imposition discriminatoire de la rémunération est également susceptible de porter atteinte à l'ensemble de ces objectifs. En effet, la part de rémunération dont dispose en fin de compte le travailleur dépend, de manière décisive, de l'imposition de cette rémunération.

d) Limitation aux compétences de la Communauté

38. Toutefois, l'article 3, paragraphe 1, qui définit le champ d'application de la directive 2000/78, comporte d'emblée une restriction prévoyant que la directive ne s'applique que « [d]ans les limites des compétences conférées à la Communauté ». Cette restriction se fonde sur une restriction équivalente qui figure dans le fondement juridique de la directive, à savoir l'article 13 CE.

39. Le champ d'application de la directive 2000/78 ne saurait donc s'étendre au-delà des compétences de la Communauté. Au vu de cette restriction, la question se pose en l'espèce de savoir si l'imposition des pensions relève des compétences conférées à la Communauté et désormais à l'Union.

40. La Cour réaffirme, certes, dans une jurisprudence constante, que la fiscalité directe – dont fait également partie un impôt sur le revenu prélevé notamment sur des pensions tel que celui en cause en l'espèce – relève de la compétence des *États membres* [23].

41. Cela n'est cependant pas tout à fait exact.

– Compétences spécifiques en matière de fiscalité directe

42. L'on trouve de manière éparse dans l'ensemble du traité toute une série de dispositions qui ont conféré à la Communauté également certaines compétences spécifiques en matière de fiscalité directe.

43. Ainsi, il existait, dans le cadre de la politique en matière d'environnement, conformément à l'article 175, paragraphe 2, premier tiret, CE [devenu article 192, paragraphe 2, sous a), TFUE], une compétence législative de la Communauté pour « des dispositions essentiellement de nature fiscale » englobant également la fiscalité directe. Il en va désormais également ainsi pour la politique de l'Union dans le domaine de l'énergie, en application de l'article 194, paragraphe 3, TFUE.

20 — Voir considérant 5 de la directive 2000/78.

21 — Voir considérant 9 de la directive 2000/78.

22 — Voir considérant 11 de la directive 2000/78.

23 — Voir, notamment, arrêts Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 21 ; Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, point 19, et Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765, point 28.

44. Ces compétences ainsi que d'autres compétences spécifiques de la Communauté ou de l'Union dans le domaine de la fiscalité directe [24] ne sont toutefois pas pertinentes en l'espèce, dans la mesure où aucune d'entre elles ne confère de compétence générale pour adopter des actes en matière d'imposition de revenus tirés de pensions de vieillesse, notamment pas en ce qui concerne le montant du taux d'imposition applicable de manière générale [25]. Dès lors, la situation est différente de celle relative aux impôts indirects, pour lesquels l'article 93 CE (devenu article 113 TFUE) prévoyait une compétence générale de la Communauté, et elle diffère également de celle qui prévaut pour les prestations de sécurité sociale qui, conformément à l'article 137, paragraphe 3, premier tiret, CE [devenu article 153, paragraphe 1, sous c), TFUE], relèvent de la compétence générale de la Communauté dans le domaine de la sécurité sociale [26].

– Compétence générale liée au marché intérieur

45. Outre les compétences spécifiques en matière de fiscalité directe, précédemment mentionnées, la Communauté pouvait cependant aussi adopter, conformément à l'article 94 CE (devenu article 115 TFUE), des directives dans tous les domaines juridiques qui ont « une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun ». De nombreuses directives qui régissent certains aspects de la fiscalité directe des États membres, mais pas l'imposition des pensions de vieillesse, ont d'ailleurs été adoptées sur ce fondement [27].

46. Sous réserve que l'imposition, par les États membres, des revenus tirés de pensions de vieillesse ait, au sens de l'article 94 CE, une incidence directe sur le fonctionnement du marché commun, la Communauté aurait également pu adopter des directives dans ce domaine. L'imposition des pensions en rapport avec des situations transfrontalières serait notamment susceptible d'avoir une telle incidence. De plus, des mesures tendant à une plus grande harmonisation du mode d'imposition des pensions auraient éventuellement pu être adoptées sur le fondement de l'article 94 CE aux fins d'établir des conditions de concurrence identiques.

47. Toutefois, j'estime que la compétence législative de la Communauté dans le cadre du marché commun, visée à l'article 94 CE, ne suffit pas à elle seule pour que l'on puisse parler de compétence de la Communauté au sens de l'article 13 CE et de l'article 3 de la directive 2000/78.

48. En effet, l'article 94 CE englobe potentiellement l'ensemble des domaines du droit. Par conséquent, si l'on considérait que l'article 94 CE suffit à fonder la compétence de la Communauté dans le cadre de l'article 13 CE, l'Union pourrait adopter des règles de non-discrimination également dans l'ensemble des domaines du droit. Cela priverait cependant la précision complémentaire figurant à l'article 13 CE et à l'article 19, paragraphe 1, TFUE, « dans les limites des compétences que [les traités] confèrent à l'Union » de son effet utile, car cette précision complémentaire ne produirait plus aucun effet.

24 — Voir, concernant l'élimination des obstacles fiscaux à la coopération en matière de recherche, article 182, paragraphe 5, lu en combinaison avec l'article 179, paragraphe 2, TFUE ; concernant l'imposition des membres du Parlement, article 223, paragraphe 2, TFUE ainsi que, concernant l'imposition des agents de l'Union, article 12, premier alinéa, du protocole (n° 7) sur les privilèges et immunités de l'Union européenne, annexé au traité sur l'Union européenne, au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et au traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO C 326, p. 266).

25 — Il n'est pas nécessaire de trancher à cet égard la question de savoir si la référence aux compétences de la « Communauté », figurant à l'article 3, paragraphe 1, de la directive 2000/78, englobe – éventuellement sur le fondement d'une compréhension dynamique – les compétences de l'Union qui n'ont été régies que dans le cadre du TFUE.

26 — Même si les modalités selon lesquelles il convient de déterminer ces prestations relèvent de la compétence des États membres ; voir, en ce sens, arrêt Maruko, C-267/06, EU:C:2008:179, point 59.

27 — Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO L 225, p. 1), abrogée par la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009 (JO L 310, p. 34) ; directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6), abrogée par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011 (JO L 345, p. 8) ; directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157, p. 38), et directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO L 157, p. 49).

49. Notre jurisprudence comporte également déjà des éléments en faveur d'une interprétation de l'article 13 CE considérant à cet égard l'article 94 CE uniquement de manière limitée comme une compétence de la Communauté.

50. La Cour a ainsi examiné dans l'arrêt Specht e.a. si le champ d'application de la directive 2000/78 dépasse les limites de la compétence conférée à l'Union, dans la mesure où l'article 153, paragraphe 5, TFUE (ex-article 137, paragraphe 6, CE) exclut les rémunérations de la compétence de l'Union en matière de politique sociale [28]. Ce faisant, la Cour n'a cependant pas envisagé, dans le cadre de la motivation de l'arrêt, si la restriction prévue à l'article 153, paragraphe 5, TFUE est totalement dépourvue d'effet concernant le champ d'application de la directive 2000/78 [29], étant donné que, pour les domaines du droit exclus dans le cadre de la politique sociale, une compétence de l'Union peut résulter des compétences liées au marché intérieur visées aux articles 114 TFUE et 115 TFUE (ex-articles 95 CE et 94 CE).

51. En outre, la Cour a été saisie récemment, dans l'arrêt CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480), d'une question comparable portant sur le point de savoir comment la limitation du champ d'application de la directive 2000/43/CE [30] doit être interprétée au regard des compétences de la Communauté. Dans les motifs de l'arrêt, la Cour a indiqué que cette compétence ne faisait aucun doute dans cette affaire, dans la mesure où des dispositions du droit de l'Union, adoptées notamment sur le fondement de la compétence liée au marché intérieur prévue à l'article 95 CE (devenu article 114 TFUE), existaient déjà dans le domaine juridique en question [31]. La Cour a donc, semble-t-il, considéré à cet égard comme décisive non pas la question de savoir si une compétence de la Communauté ou de l'Union fondée sur une compétence liée au marché intérieur existait de manière théorique, mais celle de savoir si cette compétence était concrètement exercée par des actes juridiques.

52. Je considère que cette approche est également appropriée concernant la compétence liée au marché intérieur prévue à l'article 94 CE (devenu article 115 TFUE). Conformément à cette disposition, la compétence de la Communauté ne connaît, du point de vue de son contenu, que peu de limitations. Un nombre incommensurable de domaines juridiques sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le marché intérieur. En outre, le constat d'une telle incidence devrait être réservé, dans une large mesure, à la prérogative d'appréciation du législateur. Cette étendue matérielle de la compétence liée au marché intérieur prévue à l'article 94 CE est néanmoins limitée au niveau procédural par l'exigence d'unanimité au sein du Conseil. Les États membres réunis au sein du Conseil peuvent ainsi réglementer partiellement des domaines du droit qui ne relèvent en principe pas de la compétence de l'Union. Cette exigence d'unanimité, qui délimite la compétence liée au marché intérieur, n'est toutefois pas dûment reflétée dans le cadre de l'article 13 CE (devenu article 19 TFUE). Par conséquent, la compétence de la Communauté ou de l'Union ne devrait être admise au regard de l'article 94 CE que si le Conseil a déjà adopté des mesures sur ce fondement dans un domaine juridique donné.

53. Étant donné, cependant, qu'aucune directive en matière d'imposition des pensions n'existait au moment où la directive 2000/78 a été adoptée ni n'existe à l'heure actuelle, l'imposition des pensions ne fait en aucun cas partie des compétences conférées à la Communauté au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 2000/78. Le champ d'application de la directive ne s'étend donc pas à l'imposition des pensions.

28 — Arrêt Specht e.a., C-501/12 à C-506/12, C-540/12 et C-541/12, EU:C:2014:2005, points 32 à 35.

29 — Voir également explications relatives à l'article 3 figurant dans la proposition de directive du Conseil portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail, présentée par la Commission le 6 janvier 2000 [COM(1999) 565 final].

30 — Directive du Conseil du 29 juin 2000 relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité de traitement entre les personnes sans distinction de race ou d'origine ethnique (JO L 180, p. 22).

31 — Arrêt CHEZ Razpredelenie Bulgaria, C-83/14, EU:C:2015:480, point 44.

e) La volonté du législateur

54. De surcroît, il convient de constater que, en adoptant la directive 2000/78, le législateur de l'Union n'entendait pas non plus prévoir de règles de non-discrimination dans le domaine de la fiscalité, même si, conformément à l'article 13 CE, il y aurait été autorisé.

55. Premièrement, cela est déjà exprimé de manière embryonnaire dans l'intitulé de la directive 2000/78 qui prévoit que cette directive ne lutte contre les discriminations qu'« en matière » d'emploi et de travail.

56. Deuxièmement, aucun des 37 considérants ne comporte la moindre indication en ce sens que le champ d'application de la directive couvre également le domaine de l'imposition au sein des États membres. L'on concevrait difficilement un tel silence du texte si le législateur de l'Union avait effectivement entendu tirer de l'adoption de la directive de telles conséquences majeures pour la fiscalité directe des États membres.

57. Troisièmement, les explications relatives à la proposition de directive ne contiennent pas non plus la moindre référence à la fiscalité. Pour autant que la Commission y mentionne les compétences de la Communauté, il s'agit seulement des compétences dans le cadre de la politique sociale prévues à l'article l37 CE (devenu article 153 TFUE) [32].

58. Quatrièmement, la commission des libertés et des droits des citoyens, de la justice et des affaires intérieures du Parlement a même proposé, dans le cadre de la procédure législative, d'inclure l'imposition des personnes dans les discriminations indirectes [33]. L'amendement correspondant n'a cependant été repris ni par la commission compétente, à savoir la commission de l'emploi et des affaires sociales [34], ni par l'assemblée plénière du Parlement [35] dans leurs avis respectifs sur la proposition de directive.

f) Conclusion

59. La directive 2000/78 ne s'applique donc pas en l'espèce à l'imposition des revenus tirés de pensions de vieillesse.

B – *Sur le champ d'application de la Charte*

60. Si la directive 2000/78 n'est pas pertinente dans le cadre de l'affaire au principal, la question se pose néanmoins de savoir si le principe de non-discrimination prévu à l'article 21, paragraphe 1, de la Charte est directement applicable. En effet, les États membres sont tenus de respecter ce principe également dans des domaines qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive 2000/78, pour autant que la Charte ait vocation à s'appliquer en vertu de son article 51.

32 — Voir développements relatifs à la base juridique (titre 4), ainsi que explications (titre 5) concernant l'article 3 de la proposition de la directive (citée à la note de bas de page 29).

33 — Rapport présenté le 21 septembre 2000 par la commission de l'emploi et des affaires sociales du Parlement, sur la proposition de directive du Conseil portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail (A5-0264/2000), p. 63 (JO 2001, C 178, p. 270).

34 — Ibidem, p. 1 et suiv.

35 — Voir résolution législative du Parlement sur la proposition de directive du Conseil portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail, du 5 octobre 2010.

61. Lorsqu'elle met « en œuvre le droit de l'Union », la République de Finlande est tenue de respecter, conformément à l'article 51, paragraphe 1, première phrase, de la Charte, l'interdiction, prévue par ledit droit, de la discrimination fondée sur l'âge. Selon une jurisprudence constante de la Cour, cette formulation signifie que les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations *régies* par le droit de l'Union, mais pas en dehors de telles situations [36].

62. Aux termes de l'arrêt Pfleger e.a., les situations dans lesquelles une réglementation nationale est de nature à entraver l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité font également partie des situations régies par le droit de l'Union. Un État membre ne peut justifier une telle entrave que s'il respecte parallèlement les droits fondamentaux de la Charte [37].

63. En l'espèce, l'imposition de la pension de vieillesse perçue par le contribuable pourrait constituer une restriction à une liberté fondamentale et la Charte aurait donc vocation à s'appliquer. En effet, la pension que le contribuable a perçue en 2013 provient, à tout le moins en partie, d'une activité qu'il a exercée auparavant dans un autre État membre que la République de Finlande. À la suite de l'imposition de la pension en Finlande, l'on peut dès lors envisager une restriction à la libre circulation du contribuable en tant que travailleur.

64. Conformément à l'article 45, paragraphe 1, TFUE, la libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union. Selon une jurisprudence constante, cette disposition s'oppose à toute mesure qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants de l'Union, de cette liberté fondamentale garantie par le traité [38].

65. D'une part, rien ne s'oppose à cet égard à ce que le contribuable se prévale, en tant que ressortissant finlandais, de la libre circulation des travailleurs à l'encontre de son propre État. D'autre part, une pension de vieillesse perçue au titre d'un rapport de travail antérieur relève également de la protection offerte par l'article 45 TFUE [39].

66. Bien que l'imposition en Finlande de la pension perçue par le contribuable, à tout le moins en partie, au titre d'une activité exercée en Suède affecte l'exercice de son droit de circuler librement en tant que travailleur, l'on n'est toutefois pas en présence, selon la jurisprudence actuelle, d'une restriction à cette liberté fondamentale. En effet, conformément à la jurisprudence, une mesure nationale dans le domaine du droit fiscal n'est de nature à entraver ou à rendre moins attrayant l'exercice d'une liberté fondamentale que si elle opère une distinction entre les activités nationales et les activités transfrontalières. En revanche, le fait de prélever un impôt direct sans opérer de distinction entre situations nationales et situations transfrontalières – comme cela est le cas en l'espèce avec l'application d'un taux d'imposition uniforme pour tous les revenus tirés de pensions de vieillesse – n'est pas susceptible de restreindre les libertés fondamentales [40].

36 — Voir notamment arrêts Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 19 ; Pfleger e.a., C-390/12, EU:C:2014:281, point 33, ainsi que Delvigne, C-650/13, EU:C:2015:648, point 26.

37 — Voir arrêt Pfleger e.a., C-390/12, EU:C:2014:281, points 35 et 36.

38 — Voir, notamment, arrêt Commission/Belgique, C-317/14, EU:C:2015:63, point 23 et jurisprudence citée.

39 — Voir Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, points 29 et 30.

40 — Voir conclusions que j'ai présentées dans les affaires X, C-498/10, EU:C:2011:870, point 28, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2013:531, points 83 et 84, ainsi que X, C-686/13, EU:C:2015:31, point 40 ; une exception pourrait s'appliquer à un impôt produisant un effet prohibitif : voir arrêt Berlington Hungary e.a., C-98/14, EU:C:2015:386, points 40 et 41, ainsi que point 63 des conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Viacom Outdoor, C-134/03, EU:C:2004:676.

67. La République de Finlande ne met donc pas en œuvre le droit de l'Union lorsque, en l'espèce, elle soumet les revenus tirés d'une pension de vieillesse à l'impôt sur le revenu. Par conséquent, l'interdiction prévue par le droit de l'Union de la discrimination fondée sur l'âge, visée à l'article 21, paragraphe 1, de la Charte n'est pas non plus directement applicable au litige au principal, conformément à l'article 51, paragraphe 1, première phrase.

## VI – Conclusion

68. Au vu des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions préjudicielles posées par le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) comme suit :

Une réglementation nationale telle que l'article 124, premier et quatrième alinéas, de la loi finlandaise relative à l'impôt sur le revenu, qui prévoit un impôt additionnel sur les revenus tirés de pensions de vieillesse, ne relève pas de l'interdiction prévue par le droit de l'Union de la discrimination fondée sur l'âge telle qu'elle résulte de l'article 21, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de la directive 2000/78/CE du Conseil, du 27 novembre 2000, portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail.