Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 28 gennaio 2016 [1]

**Causa C-122/15**

**C**

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Korkein hallinto-oikeus (Corte suprema amministrativa, Finlandia)]

«Normativa tributaria — Normativa nazionale in materia d'imposta sul reddito — Articolo 21, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali — Direttiva 2000/78/CE — Discriminazione fondata sull'età — Imposta suppletiva sui redditi derivanti da una pensione di vecchiaia»

## I – **Introduzione**

1. La presente causa apre probabilmente un nuovo capitolo concernente l'influsso del diritto dell'Unione sulla normativa degli Stati membri in materia d'imposta sul reddito. Su istanza della Corte suprema amministrativa finlandese, occorre chiarire la questione significativa se il divieto di discriminazione fondata sull'età, previsto dal diritto dell'Unione, incida anche sulla suddetta normativa nazionale.

2. Tale divieto è invocato infatti da un contribuente finlandese, soggetto a un'imposta suppletiva la cui riscossione, in Finlandia, avviene unicamente sui redditi derivanti da pensioni di vecchiaia. In un simile caso, è applicabile il divieto di discriminazione fondata sull'età, previsto dal diritto dell'Unione e sancito dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, nonché da una direttiva? In caso affermativo, esso impedisce a uno Stato membro una tassazione superiore dei redditi derivanti da una pensione di vecchiaia?

3. Attualmente dinanzi alla Corte pende ancora un altro procedimento circa la validità del divieto di discriminazione fondata sull'età, previsto dal diritto dell'Unione, nella normativa degli Stati membri in materia d'imposta sul reddito [2]. Pur vertendo su una normativa totalmente diversa relativa all'imposta sul reddito, questo procedimento olandese sottolinea l'importanza della scelta che la Corte è chiamata a compiere nell'ambito della causa in esame.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Causa de Lange (C-548/15).

## II – **Contesto normativo**

### A – *Diritto dell'Unione*

4. L'articolo 21, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, del 7 dicembre 2000 statuisce, nella versione adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007[3] (in prosieguo: la «Carta»), per estratto quanto segue:

«1. È vietata qualsiasi forma di discriminazione fondata, in particolare [sul]l'età».

5. L'articolo 51, paragrafo 1, della Carta riguarda l'«Ambito di applicazione» di quest'ultima:

«1. Le disposizioni della presente Carta si applicano (…) agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. (…)».

6. L'articolo 13 del Trattato che istituisce la Comunità europea, nella versione del Trattato di Amsterdam[4] (in prosieguo: il «Trattato CE»), attualmente articolo 19 TFUE[5], conferisce al Consiglio la seguente facoltà:

«Fatte salve le altre disposizioni del presente trattato e nell'ambito delle competenze da esso conferite alla Comunità, il Consiglio, (…) può prendere i provvedimenti opportuni per combattere le discriminazioni fondate (…) [sul]l'età (…)».

7. Sulla base dell'articolo 13 del Trattato CE è stata emanata la direttiva 2000/78/CE del Consiglio, del 27 novembre 2000, che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro[6] (in prosieguo: la «direttiva 2000/78»).

8. Circa il «Campo d'applicazione» della direttiva in parola, l'articolo 3 della medesima così stabilisce:

«1. Nei limiti dei poteri conferiti alla Comunità, la presente direttiva, si applica a tutte le persone, sia del settore pubblico che del settore privato, compresi gli organismi di diritto pubblico, per quanto attiene:

(…)

c) all'occupazione e alle condizioni di lavoro, comprese le condizioni di licenziamento e la retribuzione;

(…)

2. (…)

3. La presente direttiva non si applica ai pagamenti di qualsiasi genere, effettuati dai regimi statali o da regimi assimilabili, ivi inclusi i regimi statali di sicurezza sociale o di protezione sociale.

(…)».

3 — GU 2012, C 326, pag. 391.

4 — GU 1997, C 340, pag. 173.

5 — Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) (GU 2012, C 326, pag. 47).

6 — GU L 303, pag. 16.

9. L'articolo 16 della direttiva 2000/78 così recita:

«Gli Stati membri prendono le misure necessarie per assicurare che:

a) tutte le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative contrarie al principio della parità di trattamento siano abrogate;

(…)».

10. L'articolo 2 della direttiva 2000/78 contiene le seguenti definizioni:

«1. Ai fini della presente direttiva, per "principio della parità di trattamento" si intende l'assenza di qualsiasi discriminazione diretta o indiretta basata su uno dei motivi di cui all'articolo 1.

2. Ai fini del paragrafo 1:

a) sussiste discriminazione diretta quando, sulla base di uno qualsiasi dei motivi di cui all'articolo 1, una persona è trattata meno favorevolmente di quanto sia, sia stata o sarebbe trattata un'altra in una situazione analoga;

b) sussiste discriminazione indiretta quando una disposizione, un criterio o una prassi apparentemente neutri possono mettere in una posizione di particolare svantaggio le persone (…) di una particolare età (…) rispetto ad altre persone, a meno che:

   i) tale disposizione, tale criterio o tale prassi siano oggettivamente giustificati da una finalità legittima e i mezzi impiegati per il suo conseguimento siano appropriati e necessari; o che

   ii) (…)

(…)».

11. L'articolo 1 della direttiva 2000/78, cui fa riferimento l'articolo 2, paragrafo 1, della medesima, recita per estratto quanto segue:

«La presente direttiva mira a stabilire un quadro generale per la lotta alle discriminazioni fondate (…) [sul]l'età (…), per quanto concerne l'occupazione e le condizioni di lavoro al fine di rendere effettivo negli Stati membri il principio della parità di trattamento».

12. L'articolo 6 della direttiva 2000/78, rubricato «Giustificazione delle disparità di trattamento collegate all'età», così statuisce:

«1. Fatto salvo l'articolo 2, paragrafo 2, gli Stati membri possono prevedere che le disparità di trattamento in ragione dell'età non costituiscano discriminazione laddove esse siano oggettivamente e ragionevolmente giustificate, nell'ambito del diritto nazionale, da una finalità legittima, compresi giustificati obiettivi di politica del lavoro, di mercato del lavoro e di formazione professionale, e i mezzi per il conseguimento di tale finalità siano appropriati e necessari.

(…)».

B – *Diritto nazionale*

13. In Finlandia la riscossione di un'imposta sul reddito è disciplinata dalla Tuloverolaki (legge sull'imposta sul reddito) che, nella versione modificata dal Laki tuloverolain muuttamisesta (785/2012), con decorrenza dal 1º gennaio 2013, (in prosieguo: la «legge finlandese sull'imposta sul reddito») prevede, all'articolo 124, paragrafi 1 e 4, un'imposta suppletiva sui redditi derivanti da una pensione di vecchiaia.

14. Tale imposta ammonta al 6%, nella misura in cui i redditi pensionistici, al netto della deduzione per la pensione, superano l'importo di EUR 45 000. Il suo versamento avviene in aggiunta all'imposta sul reddito, dovuta su detti redditi secondo l'aliquota progressiva generalmente applicabile.

## III – **Procedimento principale**

15. Il procedimento principale verte sulla determinazione dell'imposta sul reddito di C (in prosieguo: il «contribuente») per il periodo imponibile 2013.

16. Il contribuente è un cittadino finlandese residente in Finlandia. Nel 2013 aveva percepito da una società finlandese redditi derivanti da una pensione di vecchiaia per un importo di circa EUR 460 000. L'ammontare della sua pensione era stato calcolato in base agli ultimi dieci anni della sua attività. In questo periodo egli aveva lavorato per una società svedese sia in Svezia, sia in Finlandia. Il finanziamento della sua pensione avveniva in parte attraverso una cassa pensionistica del suo datore di lavoro.

17. L'amministrazione tributaria finlandese riscuoteva sui redditi pensionistici del contribuente l'imposta suppletiva del 6% ai sensi dell'articolo 124, paragrafi 1 e 4, della legge finlandese sull'imposta sul reddito. Il contribuente impugnava tale riscossione, sostenendo che l'imposta suppletiva costituiva una discriminazione ingiustificata fondata sull'età.

## IV – **Procedimento dinanzi alla Corte**

18. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte suprema amministrativa), chiamato nel frattempo a pronunciarsi sulla controversia, ritiene decisiva l'interpretazione del diritto dell'Unione e, il 10 marzo 2015, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

1) Se l'articolo 3, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2000/78/CE debba essere interpretato nel senso che una normativa nazionale come quella di cui alle disposizioni dell'articolo 124, paragrafi 1 e 4, della legge sull'imposta sul reddito (Tuloverolaki), riguardanti un'imposta suppletiva sui redditi pensionistici, rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione e, di conseguenza, se a tale ipotesi si applichi il divieto di discriminazioni fondate sull'età ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

[La seconda e la terza questione vengono poste soltanto per il caso in cui la Corte affermi che tale ipotesi rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione].

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: se l'articolo 2, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera a) o b), della direttiva 2000/78/CE e l'articolo 21, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che ostano a una norma nazionale come l'articolo 124, paragrafi 1 e 4 della legge sull'imposta sul reddito (Tuloverolaki), riguardante un'imposta suppletiva sui redditi pensionistici, secondo la quale, in determinate situazioni, sui redditi di una persona fisica, il cui percepimento è legato quantomeno

indirettamente all'età della persona, venga effettuato un prelievo dell'imposta sul reddito maggiore rispetto a quello che verrebbe effettuato sui redditi di corrispondente entità derivanti da attività lavorativa.

3) Qualora le suddette disposizioni della direttiva 2000/78/CE e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ostino a una normativa nazionale come quella relativa all'imposta suppletiva sui redditi pensionistici, nel caso di specie resta da chiarire se l'articolo 6, paragrafo 1, della suddetta direttiva debba essere interpretato nel senso che una normativa nazionale come quella relativa all'imposta suppletiva sui redditi pensionistici, ai sensi di tale disposizione, possa essere considerata sia obiettiva e ragionevole, sia giustificata da una finalità legittima, in particolare da un giustificato obiettivo di politica del lavoro, di mercato del lavoro e di formazione professionale, poiché con l'imposta suppletiva sui redditi pensionistici, come si desume dai lavori preparatori della legge sull'imposta sul reddito, si persegue l'obiettivo di ottenere prelievi fiscali da percettori di redditi pensionistici aventi capacità contributiva, di ridurre il divario tra la pressione fiscale sui redditi pensionistici e quella sui redditi da attività lavorativa e di migliorare [gli] stimoli per le persone anziane a rimanere attive nella vita lavorativa.

19. In merito a tali questioni hanno presentato osservazioni scritte dinanzi alla Corte il contribuente, l'Irlanda, la Repubblica portoghese, la Repubblica di Finlandia, il Regno di Svezia e la Commissione europea. All'udienza del 10 dicembre 2015 sono comparsi il contribuente, la Repubblica di Finlandia, il Regno di Svezia e la Commissione.

## V – **Analisi**

20. Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, essenzialmente, se la direttiva 2000/78 o l'articolo 21, paragrafo 1, della Carta trovino applicazione nella fattispecie oggetto del procedimento principale.

21. A mio avviso tale questione va risolta negativamente. Una disposizione nazionale, che stabilisce l'importo dell'aliquota per la tassazione dei redditi derivanti da una pensione di vecchiaia, non ricade né nel campo d'applicazione della direttiva 2000/78 (v., sul punto, sub A), né nell'ambito di applicazione della Carta (v., al riguardo, sub B). Pertanto, anche una risposta alla seconda e alla terza questione pregiudiziale appare superflua.

### A – *Sul campo d'applicazione della direttiva 2000/78*

22. Secondo la giurisprudenza della Corte, la direttiva 2000/78 dà espressione concreta al divieto di discriminazione fondata sull'età, previsto dal diritto dell'Unione europea [7], risultante dalla Carta e dai principi generali [8] che, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 3, TUE [9], fanno parte del diritto dell'Unione. Nel campo d'applicazione della direttiva 2000/78 gli Stati membri devono pertanto rispettarne i requisiti [10].

7 — V., inter alia, sentenze Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, punto 21), Prigge e a. (C-447/09, EU:C:2011:573, punto 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punti 22 e 23) e O (C-432/14, EU:C:2015:643, punto 21).

8 — V. in tal senso sentenza Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punti 74 e 75).

9 — Trattato sull'Unione europea (GU 2012, C 326, pag. 13).

10 — V. sentenze Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punto 23) e Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punto 16).

23. Il campo d'applicazione della direttiva 2000/78 viene stabilito dal suo articolo 3. Nel caso di specie si pone la questione se l'articolo 1, lettera c), della disposizione comprenda la tassazione dei redditi derivanti da una pensione di vecchiaia in relazione a un'attività precedentemente svolta. Conformemente al suddetto articolo 3, la direttiva si applica a tutte le persone «per quanto attiene (…) all'occupazione e alle condizioni di lavoro, comprese (…) la retribuzione».

24. Ciò solleva due questioni: in primo luogo, se la pensione, che il contribuente percepisce nel caso di specie, integri una «retribuzione» e, in secondo luogo, se la *tassazione* di questa pensione debba essere intesa come norma relativa alla retribuzione ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2000/78.

1. Pensione di vecchiaia come retribuzione

25. Secondo giurisprudenza costante, la nozione di retribuzione ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2000/78, in combinato disposto con il considerando 13 della stessa, è definita in base all'articolo 157 TFUE (ex articolo 141 CE), che stabilisce il principio della parità di retribuzione tra lavoratori di sesso maschile e quelli di sesso femminile. In tal modo viene presa in considerazione anche la restrizione di cui all'articolo 3, paragrafo 3, secondo cui la direttiva in parola non si applica ai pagamenti effettuati dai regimi statali [11].

26. L'articolo 157, paragrafo 2, primo comma, TFUE; definisce come «retribuzione», tra l'altro, «tutti gli altri vantaggi pagati direttamente o indirettamente (…) dal datore di lavoro al lavoratore in ragione dell'impiego di quest'ultimo». La Corte ha precisato questa definizione nella misura in cui essa comprende tutti i vantaggi, attuali o futuri, purché siano pagati, sia pure indirettamente, dal datore di lavoro al lavoratore in ragione dell'impiego di quest'ultimo [12]. Pertanto, è altresì possibile ivi annoverare le prestazioni corrisposte dopo la cessazione del rapporto di lavoro [13].

27. In ogni caso, i succitati requisiti risultano soddisfatti nella misura in cui il datore di lavoro – come emerge nel caso di specie – garantisce prestazioni erogate da una cassa pensionistica della società. Anche dall'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva 2000/78 discende che il titolo alle prestazioni pensionistiche derivanti da regimi professionali di sicurezza sociale ricade nel campo d'applicazione della direttiva.

28. Le informazioni fornite dal giudice a quo non consentono di valutare in modo inequivocabile in che misura gli altri elementi della pensione di vecchiaia del contribuente possano ugualmente rientrare nella nozione di retribuzione ai sensi dell'articolo 157, paragrafo 2, primo comma, TFUE. Se del caso, pertanto, il giudice del rinvio dovrebbe ancora esaminare la questione autonomamente.

29. Per l'ulteriore analisi della questione pregiudiziale occorre tuttavia rilevare che la pensione di vecchiaia percepita, nella fattispecie, dal contribuente si configura, almeno in parte, come retribuzione a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2000/78.

2. Tassazione della retribuzione

30. Si pone poi la questione decisiva se anche la *tassazione* di questa retribuzione ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera c), della direttiva in questione rientri nel campo d'applicazione di quest'ultima.

11 — V., inter alia, sentenze Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punti 40 e 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punto 25) e Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punto 20).

12 — V., ex multis, sentenze HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punto 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, punto 26) e Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punto 21).

13 — V., ex multis, sentenze Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punto 12) e Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punto 44).

a) Tenore letterale

31. Quantomeno nella versione tedesca, il tenore letterale della disposizione presenta una formulazione ampia. Ai sensi dell'articolo 16, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 3, paragrafo 1, lettera c), gli Stati membri sono tenuti ad abrogare tutte le disposizioni discriminatorie «per quanto attiene», segnatamente, alla retribuzione [14]. Una disposizione nazionale che preveda una tassazione su tale retribuzione presenta senz'altro una simile attinenza.

b) Confronto con altri divieti di discriminazione

32. Nell'ambito di altre disposizioni di diritto dell'Unione, che prevedono divieti di discriminazione per quanto attiene alle condizioni di lavoro, la Corte ha altresì supposto un'estensione del suo ambito di applicazione alla tassazione della retribuzione.

33. Così l'articolo 45, paragrafo 2, TFUE stabilisce, nel quadro della libera circolazione dei lavoratori, l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla cittadinanza, tra i lavoratori degli Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la retribuzione. Secondo giurisprudenza costante della Corte, questo principio della parità di trattamento in materia di retribuzione sarebbe privo di effetto se potesse essere violato da norme nazionali discriminatorie in materia d'imposta sul reddito [15]. Questa estensione del divieto di discriminazione, concernente la libera circolazione dei lavoratori, sulla tassazione della retribuzione è sì corroborata da un'esplicita disposizione di cui all'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento (UE) n. 492/2011 [16] ma, secondo la giurisprudenza, sembra discendere anche direttamente dall'interpretazione della nozione di «retribuzione» di cui all'articolo 45, paragrafo 2, TFUE [17].

34. Anche relativamente a un divieto di discriminazione fondata sul sesso la Corte ha privilegiato un'interpretazione secondo cui le condizioni di lavoro includono anche una tassazione dell'attività. Così, con riguardo all'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 76/207/CEE [18], all'epoca vigente, essa ha statuito che le condizioni di lavoro, in particolare le condizioni inerenti al licenziamento, in relazione alle quali gli Stati membri sono tenuti a rispettare il divieto di discriminazione fondata sul sesso, comprendono anche una normativa fiscale nazionale che garantisce diverse agevolazioni fiscali per indennità di esodo [19].

c) Ratio

35. Un'estensione del campo d'applicazione della direttiva in parola alla tassazione della retribuzione risponderebbe pienamente altresì agli scopi della direttiva.

14 — La versione francese dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2000/78 presenta un tenore letterale leggermente più rigoroso, vertendo sulle *condizioni* di retribuzione («les conditions (…) de rémunération»); anche in questo caso però è ancora possibile farvi rientrare la tassazione della retribuzione.

15 — V., ex multis, sentenze Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punto 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 23) e Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punto 20).

16 — Regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione (codificazione) (GU L 141, pag. 1); la disposizione applicata in precedenza era costituita dal regolamento (CEE) n. 1612/68 del Consiglio, del 15 ottobre 1968, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2).

17 — V., ad esempio, la sentenza Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punto 22) che, a tale riguardo, non fa più alcun riferimento al regolamento (UE) n. 492/2011.

18 — Direttiva 76/207/CEE del Consiglio, del 9 febbraio 1976, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione e alla promozione professionali e le condizioni di lavoro (GU L 39, pag. 40); nel frattempo è entrata in vigore, in questo ambito, la direttiva 2006/54/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2006, riguardante l'attuazione del principio delle pari opportunità e della parità di trattamento fra uomini e donne in materia di occupazione e impiego (rifusione) (GU L 204, pag. 23).

19 — Sentenza Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, punti da 25 a 29).

36. Nel divieto di diverse discriminazioni la direttiva non ravvisa solo un valore in sé [20] che contribuirebbe notevolmente alle pari opportunità, alla piena partecipazione alla vita economica, culturale e sociale e alla realizzazione personale [21]. Inoltre, i divieti di discriminazione sanciti nel quadro della direttiva 2000/78, devono impedire il pregiudizio di determinati obiettivi dell'Unione, ossia: un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale, la solidarietà e la libera circolazione delle persone [22].

37. Tutti questi obiettivi possono essere pregiudicati anche da una tassazione discriminatoria della retribuzione. Quanto in definitiva della retribuzione resta al lavoratore dipende infatti in modo decisivo dalla tassazione della stessa.

d) Limiti alle competenze della Comunità

38. Tuttavia, l'articolo 3, paragrafo 1, che definisce il campo d'applicazione della direttiva 2000/78, espone fin dall'inizio la restrizione secondo cui la direttiva si applica soltanto «[n]ei limiti dei poteri conferiti alla Comunità». Questa restrizione si fonda su una limitazione simile, rinvenibile nella base giuridica della direttiva, ossia l'articolo 13 del Trattato CE.

39. Il campo d'applicazione della direttiva 2000/78 non può quindi oltrepassare i poteri della Comunità. Con riguardo a questa restrizione, nel caso di specie si pone la questione se la tassazione delle pensioni rientri tra i poteri conferiti alla Comunità (attualmente all'Unione).

40. È vero che nella sua giurisprudenza la Corte ribadisce costantemente che le imposte dirette – tra cui si annovera anche un'imposta sul reddito riscossa, segnatamente, sulle pensioni, come quella della fattispecie – rientrano nella competenza degli *Stati membri* [23].

41. Questo, tuttavia, non corrisponde del tutto alla verità.

– Competenze specifiche nel settore delle imposte dirette

42. Il Trattato contiene in vari punti una serie di disposizioni che hanno conferito alla Comunità anche determinate competenze specifiche nel settore delle imposte dirette.

43. Così ad esempio era prevista, nel quadro della politica in materia ambientale, ai sensi dell'articolo 175, paragrafo 2, primo trattino, del Trattato CE [attualmente articolo 192, paragrafo 2, lettera a), TFUE] una competenza legislativa della Comunità per «disposizioni aventi principalmente natura fiscale», che include anche le imposte dirette. Lo stesso vale oggi, ai sensi dell'articolo 194, paragrafo 3, TFUE, anche per la politica dell'Unione del settore dell'energia.

20 — V. considerando 5 della direttiva 2000/78.

21 — V. considerando 9 della direttiva 2000/78.

22 — V. considerando 11 della direttiva 2000/78.

23 — V., ex multis, sentenze Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punto 19) e Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punto 28).

44. Nel caso di specie, però, queste e altre competenze specifiche della Comunità o dell'Unione nel settore delle imposte dirette [24] non assumono alcun rilievo, giacché esse non prevedono alcuna competenza generale sull'adozione di atti giuridici nel settore relativo alla tassazione di redditi pensionistici, in particolare non con riguardo al livello generale dell'aliquota [25]. In proposito sussiste una situazione diversa da quella delle imposte indirette, per le quali l'articolo 93 del Trattato CE (attualmente articolo 113 TFUE) prevedeva una competenza generale della Comunità, nonché da quella delle prestazioni di sicurezza sociale, ricomprese nella competenza generale della Comunità in materia di sicurezza sociale a norma dell'articolo 137, paragrafo 3, primo trattino, del Trattato CE [ora articolo 153, paragrafo 1, lettera c), TFUE] [26].

– Competenza generale nel mercato interno

45. Tuttavia, oltre alle suddette competenze speciali nel settore delle imposte dirette, la Comunità, conformemente all'articolo 94 del Trattato CE (attualmente articolo 115 TFUE) poteva anche emanare direttive in qualsiasi ambito del diritto che «abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune». Su questa base sono anche già state emanate diverse direttive che disciplinano alcuni aspetti delle imposte dirette degli Stati membri, ma non la tassazione delle pensioni [27].

46. Tuttavia, supponendo che la tassazione dei redditi pensionistici da parte degli Stati membri, ai sensi dell'articolo 94 del Trattato CE, abbia un'incidenza diretta sul funzionamento del mercato comune, la Comunità avrebbe potuto emanare direttive anche in questo settore. Un simile effetto potrebbe derivare, in particolare, dalla tassazione delle pensioni in relazione a fattispecie transfrontaliere. Un'ulteriore armonizzazione della tassazione delle pensioni avrebbe inoltre potuto essere eventualmente adottata per la parità delle condizioni di concorrenza sulla base dell'articolo 94 del Trattato CE.

47. Ciononostante ritengo che la competenza legislativa della Comunità nel quadro del mercato comune a norma dell'articolo 94 del Trattato CE non sia di per sé sufficiente per poter parlare di una competenza della stessa ai sensi dell'articolo 13 del Trattato CE e dell'articolo 3 della direttiva 2000/78.

48. L'articolo 94 del Trattato CE copre infatti potenzialmente tutti gli ambiti giuridici. Pertanto, se l'articolo 94 del Trattato CE fosse sufficiente sotto il profilo della competenza della Comunità nel quadro dell'articolo13 del medesimo Trattato, l'Unione potrebbe poi emettere divieti di discriminazione anche in tutti i settori del diritto. Questo però priverebbe l'espressione aggiuntiva «nell'ambito delle competenze da essi conferite all'Unione», contenuta nell'articolo 13 del Trattato CE e nell'articolo 19, paragrafo 1, TFUE, del suo effetto utile, dal momento che non potrebbe più produrre alcun effetto.

24 — V. articolo 182, paragrafo 5, in combinato disposto con l'articolo 179, paragrafo 2, TFUE, per l'eliminazione di ostacoli fiscali nell'ambito della cooperazione in materia di ricerca, l'articolo 223, paragrafo 2, TFUE, relativamente alla tassazione del membro del Parlamento europeo, nonché l'articolo 12, primo comma, del Protocollo (n. 7) sui privilegi e sulle immunità dell'Unione europea, allegato ai Trattati TUE, TFUE e CEEA (GU 2012, C 326, pag. 266), per quanto attiene alla tassazione degli agenti dell'Unione.

25 — In questo contesto è possibile ignorare la questione se il rimando dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 2000/78 ai poteri della «Comunità» ricomprenda – ad esempio alla luce di un'interpretazione dinamica – le competenze dell'Unione disciplinate solo nel Trattato FUE.

26 — Anche quando i dettagli delle disposizioni concernenti tali prestazioni rientrano nella competenza degli Stati membri; v., in tal senso, sentenza Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punto 59).

27 — Direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi (GU L 225, pag. 1) (attualmente direttiva 2009/133/CE), direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi (GU L 225, pag. 6) (ora direttiva 2011/96/UE), direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (GU L 157, pag. 38) e direttiva 2003/49/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi (GU L 157, pag. 49).

49. La nostra giurisprudenza già contiene altresì alcune basi per un'interpretazione dell'articolo 13 del Trattato CE che, in proposito, contempla l'articolo 94 del medesimo Trattato solo in modo limitato sotto il profilo della competenza della Comunità.

50. Così, nella sentenza Specht, la Corte ha esaminato se la direttiva 2000/78 oltrepassi i confini della competenza dell'Unione, poiché l'articolo 153, paragrafo 5, TFUE (ex articolo 137, paragrafo 6, del Trattato CE) esclude la normativa sulle retribuzioni dalla competenza dell'Unione nel settore della politica sociale [28]. Così facendo però la Corte, nell'ambito della motivazione della sentenza, non ha considerato se la restrizione di cui all'articolo 153, paragrafo 5, TFUE non incida affatto sul campo d'applicazione della direttiva 2000/78 [29], giacché una competenza dell'Unione per gli ambiti giuridici esclusi nel settore della politica sociale può derivare dalle competenze nel mercato interno di cui agli articoli 114 e 115 TFUE (ex articoli 95 e 94 del Trattato CE).

51. Recentemente, inoltre, nella sentenza CHEZ Razpredelenie Bulgaria, la Corte ha dovuto affrontare la questione analoga vertente sull'interpretazione da seguire circa la restrizione del campo di applicazione della direttiva 2000/43/CE [30] alle competenze della Comunità. Nella motivazione della sentenza la Corte ha asserito che, in quel caso, tale competenza sarebbe fuori dubbio, dal momento che nell'ambito giuridico controverso già comparirebbero disposizioni di diritto dell'Unione emanate, segnatamente, sulla base della competenza nel mercato interno di cui all'articolo 95 del Trattato CE (attualmente articolo 114 TFUE) [31]. In proposito, per la Corte sembra non aver assunto dunque rilievo il fatto che sia o meno emersa, in astratto, una competenza della Comunità o dell'Unione sulla base della competenza nel mercato interno, ma piuttosto se essa sia stata esercitata anche concretamente attraverso atti giuridici.

52. A mio avviso, questo approccio risulta appropriato anche nell'ambito della competenza nel mercato interno di cui all'articolo 94 del Trattato CE (attualmente articolo 115 TFUE). La competenza della Comunità o dell'Unione ai sensi di questa disposizione risulta scarsamente limitata sotto il profilo contenutistico. Innumerevoli ambiti giuridici potrebbero influire in modo diretto sul mercato interno. Inoltre, l'accertamento di un simile effetto potrebbe essere riservato in larga misura alla prerogativa di valutazione del legislatore. Questa ampiezza contenutistica della competenza nel mercato interno di cui all'articolo 94 del Trattato CE è limitata però sul piano procedurale dal requisito dell'unanimità in seno al Consiglio. Gli Stati membri riuniti in sede di Consiglio possono così disciplinare, in modo parziale, ambiti giuridici che, in linea di principio, non ricadono nella competenza dell'Unione. Tuttavia, la limitazione della competenza nel mercato interno attraverso il requisito dell'unanimità non può trovare espressione adeguata nell'ambito dell'articolo 13 del Trattato CE (attualmente articolo 19 TFUE). In proposito, pertanto, si dovrebbe presumere una competenza della Comunità, con riguardo all'articolo 94 del Trattato CE, solo qualora il Consiglio, su questa base, sia già stato attivo in un determinato ambito giuridico.

53. Tuttavia, poiché né alla data di adozione della direttiva 2000/78, né al momento attuale esiste una direttiva nel settore della tassazione delle pensioni, questa non rientra in nessun modo tra i poteri conferiti alla Comunità ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva summenzionata. Pertanto, il campo d'applicazione della direttiva non si estende alla tassazione delle pensioni.

28 — Sentenza Specht e a. (da C-501/12 a C-506/12, C-540/12 e C-541/12, EU:C:2014:2005, punti da 32 a 35).

29 — In tal senso v. ancora la proposta della Commissione, del 6 gennaio 2000, di direttiva del Consiglio che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro [COM(1999) 565 def.], commenti sull'articolo 3.

30 — Direttiva 2000/43/CE del Consiglio, del 29 giugno 2000, che attua il principio della parità di trattamento fra le persone indipendentemente dalla razza e dall'origine etnica (GU L 180, pag. 22).

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

e) Intenzione del legislatore

54. Occorre altresì rilevare che, con l'adozione della direttiva 2000/78, il legislatore dell'Unione non intendeva nemmeno disciplinare alcun divieto di discriminazione nella normativa tributaria, anche se sarebbe stato autorizzato a farlo ai sensi dell'articolo 13 del Trattato CE.

55. In primo luogo questo concetto è già espresso a grandi linee nel titolo della direttiva 2000/78, secondo cui la lotta alle discriminazioni deve avvenire solo «per quanto concerne» l'occupazione e le condizioni di lavoro.

56. In secondo luogo, i 37 considerando totali non fanno alcun riferimento al fatto che la direttiva debba valere anche nel settore della tassazione all'interno degli Stati membri. Tale silenzio sarebbe difficilmente comprensibile se il legislatore dell'Unione avesse voluto effettivamente collegare alla direttiva tali ampie conseguenze per la normativa sulle imposte dirette degli Stati membri.

57. In terzo luogo, anche i commenti alla proposta di direttiva non contengono alcun rimando alla normativa tributaria. Per quanto qui la Commissione ricorra alle competenze della Comunità, si tratta solamente di facoltà esercitate nel settore della politica sociale ai sensi dell'articolo 137 del Trattato CE (attualmente articolo 153 TFUE) [32].

58. In quarto luogo è stato espresso perfino l'intento, nell'ambito della procedura legislativa della Commissione per le libertà e i diritti dei cittadini, la giustizia e gli affari interni del Parlamento europeo, di includere tra le discriminazioni indirette anche la tassazione delle persone [33]. Tuttavia, la corrispondente proposta di emendamento non è stata adottata né dalla Commissione competente per l'occupazione e gli affari sociali [34], né dalla sessione plenaria del Parlamento europeo [35] nelle rispettive posizioni sulla proposta di direttiva.

f) Conclusione

59. Pertanto, la direttiva 2000/78 non si applica alla tassazione dei redditi pensionistici di cui alla fattispecie.

B – *Sull'ambito di applicazione della Carta*

60. Se quindi la direttiva 2000/78 non riveste alcun ruolo nel procedimento principale, si pone nondimeno la questione se il divieto di discriminazione di cui all'articolo 21, paragrafo 1, della Carta trovi applicazione immediata. A ciò infatti gli Stati membri sono legati anche al di là del campo d'applicazione della direttiva 2000/78, nella misura in cui l'ambito di applicazione della Carta risulti applicabile a norma del suo articolo 51.

32 — V. l'esposizione della base giuridica (punto 4) e i commenti (punto 5) sull'articolo 3 della proposta (cit. supra alla nota 29).

33 — Relazione della Commissione per l'occupazione e gli affari sociali del Parlamento europeo, del 21 settembre 2000, sulla proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro (A5-0264/2000), pag. 63.

34 — Ibidem, pag. 1 e segg.

35 — V. risoluzione legislativa del Parlamento europeo, del 5 ottobre 2010, sulla proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro (GU C 178, pag. 270).

61. Ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, primo periodo della Carta, la Repubblica di Finlandia deve osservare il divieto di discriminazione fondata sull'età, previsto dal diritto dell'Unione, in ogni «attuazione del diritto dell'Unione». Secondo costante giurisprudenza della Corte, questa formulazione implica che i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano in tutte le situazioni *disciplinate* dal diritto dell'Unione, ma non al di fuori di esse [36].

62. Le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione comprendono, secondo la sentenza Pfleger, anche quelle in cui la normativa nazionale risulti idonea a ostacolare le libertà fondamentali garantite nel Trattato. Uno Stato membro può giustificare un simile ostacolo solo qualora abbia contemporaneamente rispettato i diritti fondamentali sanciti nella Carta [37].

63. Nel caso di specie la tassazione della pensione di vecchiaia del contribuente potrebbe costituire un ostacolo a una libertà fondamentale, rendendo pertanto applicabile la Carta. Infatti, la pensione, percepita dal contribuente nel 2013, deriva almeno in parte da un'attività che esso aveva precedentemente esercitato in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Finlandia. A tale riguardo quindi, in seguito alla tassazione della pensione in Finlandia, viene presa in considerazione una restrizione della libera circolazione dei lavoratori riferita al contribuente.

64. Ai sensi dell'articolo 45, paragrafo 1, TFUE la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata. Secondo giurisprudenza costante, tale disposizione osta a qualsiasi provvedimento che, seppur applicabile senza discriminazioni basate sulla cittadinanza, sia idoneo ad ostacolare o a scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato [38].

65. In proposito non si vieta, da un lato, al contribuente quale cittadino finlandese di far valere la libera circolazione dei lavoratori nei confronti del proprio Stato membro. Dall'altro, anche una pensione di vecchiaia, percepita sulla base di un precedente rapporto di lavoro, ricade nella tutela di cui all'articolo 45 TFUE [39].

66. Tuttavia, benché la tassazione della pensione del contribuente in Finlandia, da esso percepita almeno in parte in ragione di un'attività svolta in Svezia, mini l'esercizio della sua libera circolazione di lavoratore, secondo giurisprudenza costante non sussiste alcuna restrizione di questa libertà fondamentale. Conformemente a ciò, infatti, un provvedimento nazionale nell'ambito della normativa tributaria viene ritenuto idoneo a ostacolare o a scoraggiare l'esercizio di una libertà fondamentale solo qualora operi una distinzione tra attività nazionale e attività transfrontaliera. Per contro, la riscossione indistinta di un'imposta diretta in situazioni sia nazionali che transfrontaliere – come avviene nel caso in esame concernente un'aliquota unitaria per tutti i redditi derivanti da una pensione di vecchiaia – non può limitare le libertà fondamentali [40].

67. Pertanto, attraverso la riscossione dell'imposta sul reddito sui redditi derivanti da una pensione di anzianità, la Repubblica di Finlandia non attua alcuna normativa dell'Unione. Di conseguenza, nel procedimento principale non trova nemmeno applicazione diretta, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, primo periodo, il divieto di discriminazione fondato sull'età previsto dal diritto dell'Unione, di cui all'articolo 21, paragrafo 1, della Carta.

36 — V., ex multis, sentenze Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punto 19), Pfleger e a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punto 33) e Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punto 26).

37 — Sentenza Pfleger e a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punti 35 e 36).

38 — V., ex multis, sentenza Commissione/Belgio (C-317/14, EU:C:2015:63, punto 23 e la giurisprudenza ivi citata).

39 — Sentenza Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punti 29 e 30).

40 — V. le mie conclusioni nelle cause X (C-498/10, EU:C:2011:870, paragrafo 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafi 83 e 84) e X (C-686/13, EU:C:2015:31, paragrafo 40); un'eccezione può essere prevista per una *Erdrosselungssteuer* (tassa di strangolamento), v. sentenza Berlington Hungary e a. (C-98/14, EU:C:2015:386, punti 40 e 41), nonché le mie conclusioni nella causa Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, paragrafo 63).

## VI – **Conclusione**

68. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono propongo di rispondere alle questioni pregiudiziali del Korkein hallinto-oikeus (Corte suprema amministrativa, Finlandia) come segue:

Una disposizione nazionale come l'articolo 124, paragrafi 1 e 4, della legge finlandese sull'imposta sul reddito, che prevede un'imposta suppletiva sui redditi pensionistici, non deve essere valutata in base al divieto di discriminazione fondato sull'età, previsto dal diritto dell'Unione, come emerge dall'articolo 21, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dalla direttiva 2000/78/CE.