Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 28 ianuarie 2016[1]

Cauza C-122/15

C

[cerere de decizie preliminară formulată de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda)]

„Drept fiscal — Legislație națională în materia impozitului pe venit — Articolul 21 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale — Directiva 2000/78/CE — Discriminare pe criterii de vârstă — Impozit complementar pe veniturile rezultate dintr-o pensie pentru limită de vârstă”

I – **Introducere**

1. Este posibil ca prezenta cauză să deschidă un nou capitol al influenței exercitate de dreptul Uniunii asupra legislației statelor membre în materia impozitului pe venit. La cererea de decizie preliminară a Curții Administrative Supreme a Finlandei, trebuie clarificată chestiunea semnificativă dacă interdicția discriminării pe motive de vârstă prevăzută de dreptul Uniunii produce efecte și asupra legislației naționale în materia impozitului pe venit.

2. Astfel, pe interdicția respectivă se întemeiază o persoană impozabilă finlandeză care trebuie să plătească un impozit complementar perceput în Finlanda doar asupra veniturilor rezultate din pensiile pentru limită de vârstă. Într-un asemenea caz, interdicția discriminării pe motive de vârstă consacrată de dreptul Uniunii și prevăzută de Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și de o directivă este în principiu aplicabilă și, în cazul unui răspuns afirmativ, interzice aceasta unui stat membru impozitarea la un nivel mai ridicat a veniturilor din pensiile pentru limită de vârstă?

3. Pe rolul Curții se află în prezent o altă procedură referitoare la aplicarea interdicției discriminării pe motive de vârstă, prevăzută de dreptul Uniunii, în domeniul dreptului statelor membre în materia impozitului de venit[2]. Deși respectiva procedură olandeză privește o normă de drept în materia impozitului pe venit întru totul diferită, aceasta evidențiază totuși importanța orientării pe care Curtea trebuie să o dea în prezenta cauză.

1 — Limba originală: germana.

2 — Cauza de Lange (C-548/15).

II – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul Uniunii*

4. Articolul 21 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene din 7 decembrie 2000, astfel cum a fost adaptată la 12 decembrie 2007 la Strasbourg [3] (denumită în continuare „carta”), prevede, în extras, următoarele:

„(1) Se interzice discriminarea de orice fel, bazată pe motive precum […] vârsta […]”

5. Articolul 51 alineatul (1) din cartă prevede, referitor la „domeniul de aplicare” al acesteia:

„(1) Dispozițiile prezentei carte se adresează […] statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii. […]”

6. Articolul 13 din Tratatul de instituire a Comunității Europene, în versiunea Tratatului de la Amsterdam [4] (denumit în continuare „CE”), în prezent articolul 19 TFUE [5], a conferit Consiliului următoarea competență:

„Fără a aduce atingere celorlalte dispoziții din prezentul tratat și în limitele competențelor pe care acesta le conferă Comunității, Consiliul […] poate lua măsurile necesare în vederea combaterii oricărei discriminări bazate pe […] vârstă […]”

7. În temeiul articolului 13 CE a fost adoptată Directiva 2000/78/CE a Consiliului din 27 noiembrie 2000 de creare a unui cadru general în favoarea egalității de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă [6] (denumită în continuare „Directiva 2000/78”).

8. În ceea ce privește „Domeniul de aplicare” al Directivei 2000/78, articolul 3 prevede:

„(1) În limitele competențelor conferite Comunității, prezenta directivă se aplică tuturor persoanelor, atât în sectorul public, cât și în cel privat, inclusiv organismelor publice, în ceea ce privește:

[…]

(c) condițiile de încadrare și de muncă, inclusiv condițiile de concediere și de remunerare;

[…]

(2) […]

(3) Prezenta directivă nu se aplică plăților de orice natură efectuate de regimurile publice sau asimilate, inclusiv de regimurile publice de securitate socială sau de protecție socială.

[…]”

9. Articolul 16 din Directiva 2000/78 prevede:

„Statele membre iau măsurile necesare

3 — JO 2012, C 326, p. 391.

4 — JO 1997, C 340, p. 173.

5 — Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2012, C 326, p. 47).

6 — JO L 303, p. 16, Ediție specială, 05/vol. 6, p 7.

(a) anulării actelor cu putere de lege și actelor administrative care contravin principiului egalității de tratament;

[…]”

10. Articolul 2 din Directiva 2000/78 conține următoarele definiții:

„(1) În sensul prezentei directive, prin principiul egalității de tratament se înțelege absența oricărei discriminări directe sau indirecte, bazate pe unul din motivele menționate la articolul 1.

(2) În sensul alineatului (1):

(a) o discriminare directă se produce atunci când o persoană este tratată într-un mod mai puțin favorabil decât este, a fost sau va fi tratată într-o situație asemănătoare o altă persoană, pe baza unuia dintre motivele menționate la articolul 1;

(b) o discriminare indirectă se produce atunci când o dispoziție, un criteriu sau o practică aparent neutră poate avea drept consecință un dezavantaj special pentru persoane […] de o anumită vârstă […], în raport cu altă persoană, cu excepția cazului în care:

(i) această dispoziție, acest criteriu sau această practică este obiectiv justificată de un obiectiv legitim, iar mijloacele de realizare a acestui obiectiv sunt adecvate și necesare sau

(ii) […]

[…]”

11. Articolul 1 din Directiva 2000/78, la care se face referire la articolul 2 alineatul (1), are, în extras, următorul cuprins:

„Prezenta directivă are ca obiectiv stabilirea unui cadru general de combatere a discriminării pe motive de […] vârstă […] în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă, în vederea punerii în aplicare, în statele membre, a principiului egalității de tratament.”

12. Articolul 6 din Directiva 2000/78, intitulat „Justificarea unui tratament diferențiat pe motive de vârstă”, precizează următoarele:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 2 alineatul (2), statele membre pot prevedea că un tratament diferențiat pe motive de vârstă nu constituie o discriminare atunci când este justificat în mod obiectiv și rezonabil, în cadrul dreptului național, de un obiectiv legitim, în special de obiective legitime de politică a ocupării forței de muncă, a pieței muncii și a formării profesionale, iar mijloacele de realizare a acestui obiectiv sunt corespunzătoare și necesare.

[…]”

B – *Dreptul național*

13. În Finlanda, un impozit pe venit este perceput în temeiul Legii privind impozitul pe venit (Tuloverolaki); în versiunea sa modificată prin Legea de modificare a Legii privind impozitul pe venit (Laki tuloverolain muuttamisesta) (785/2012), începând de la 1 ianuarie 2013 (denumită în continuare „EStG”), aceasta prevede la articolul 124 alineatele 1 și 4 un impozit complementar pe veniturile rezultate dintr-o pensie pentru limită de vârstă.

14. Impozitul complementar este de 6 %, în măsura în care veniturile din pensii depășesc suma de 45 000 de euro după deducerea cuantumului neimpozabil. Acest impozit trebuie plătit în mod complementar impozitului pe venit datorat pentru aceste venituri conform unei cote de impozitare a venitului progresive și cu aplicabilitate generală.

III – **Litigiul principal**

15. Litigiul principal privește stabilirea impozitului pe venit al lui C (denumită în continuare „persoana impozabilă”) pentru exercițiul fiscal 2013.

16. Persoana impozabilă este resortisant finlandez și locuiește în Finlanda. În anul 2013, aceasta a obținut venituri dintr-o pensie pentru limită de vârstă în valoare de aproximativ 460 000 de euro, pe care a primit-o de la o societate finlandeză. Cuantumul pensiei a fost calculat pe baza activității sale din ultimii zece ani. În această perioadă, persoana impozabilă a lucrat pentru o societate suedeză, atât în Suedia, cât și în Finlanda. Pensia persoanei impozabile a fost finanțată în parte de o casă de pensii a angajatorului său.

17. Administrația fiscală finlandeză a perceput pe veniturile din pensii ale persoanei impozabile impozitul complementar de 6 % în temeiul articolului 124 alineatele 1 și 4 din EStG. Persoana impozabilă a atacat această decizie în instanță întrucât, în opinia sa, impozitul complementar constituie o discriminare interzisă, pe motive de vârstă.

IV – **Procedura în fața Curții**

18. Sesizată între timp cu litigiul, Korkein hallinto-oikeus (Curtea Supremă Administrativă) consideră că interpretarea dreptului Uniunii este hotărâtoare pentru soluționarea litigiului și a adresat Curții, la 10 martie 2015, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2000/78 trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională precum articolul 124 alineatele 1 și 4 din Legea privind impozitul pe venit (Tuloverolaki), care se referă la un impozit complementar pe veniturile din pensii, intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii și, prin urmare, se aplică în acest caz interdicția discriminării pe motive de vârstă în sensul articolului 21 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: articolul 2 alineatele (1) și (2) litera (a) sau litera (b) din Directiva 2000/78 și articolul 21 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum articolul 124 alineatele 1 și 4 din Legea privind impozitul pe venit, referitoare la impozitul complementar pe veniturile din pensii, care prevede că veniturilor din pensii obținute de o persoană fizică – a căror percepere depinde, cel puțin indirect, de vârstă – li se aplică în anumite situații o cotă de impozitare mai mare decât veniturilor corespunzătoare dintr-o activitate profesională?

3) În situația în care dispozițiile menționate anterior ale Directivei 2000/78 și ale Cartei drepturilor fundamentale a Uniunii Europene se opun unei reglementări naționale precum cea privind impozitul complementar pe veniturile din pensii, în speță trebuie să se verifice dacă articolul 6 alineatul (1) din directiva menționată trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională precum cea privind impozitul complementar pe veniturile din pensii poate fi considerată obiectivă și adecvată în sensul acestei dispoziții, precum și justificată de un obiectiv legitim, în special de politică a ocupării forței de muncă, a pieței muncii și a formării profesionale, întrucât, astfel cum rezultă din lucrările pregătitoare ale Legii privind impozitul pe venit, scopul impozitului

complementar pe veniturile din pensii este obținerea de venituri bugetare de la pensionarii cu capacitate contributivă ridicată, reducerea diferenței dintre sarcina fiscală asupra veniturilor din pensii și cea asupra veniturilor din activități profesionale și ameliorarea stimulării persoanelor mai în vârstă să rămână active pe piața muncii?”

19. Cu privire la aceste întrebări au formulat observații scrise în fața Curții persoana impozabilă, Irlanda, Republica Portugheză, Republica Finlanda, Regatul Suediei și Comisia Europeană. La ședința din 10 decembrie 2015, au formulat observații orale persoana impozabilă, Republica Finlanda, Regatul Suediei și Comisia.

V – **Apreciere juridică**

20. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2000/78, respectiv articolul 21 alineatul (1) din cartă sunt aplicabile în situația din litigiul principal.

21. În opinia noastră, la această întrebare trebuie oferit un răspuns negativ. O reglementare a unui stat membru care stabilește nivelul cotei de impozitare aplicabile veniturilor dintr-o pensie pentru limită de vârstă nu intră nici în domeniul de aplicare al Directivei 2000/78 (a se vedea în această privință secțiunea A de mai jos), nici în domeniul de aplicare al cartei (a se vedea în această privință secțiunea B de mai jos). Pentru acest motiv, nu este necesar să se răspundă nici la a doua, nici la a treia întrebare preliminară.

Cu privire la domeniul de aplicare al Directivei 2000/78

22. Conform jurisprudenței Curții, Directiva 2000/78 concretizează interdicția discriminării pe motive de vârstă prevăzute de dreptul Uniunii[7], care rezultă din cartă sau din principiile generale[8], acestea fiind, conform articolului 6 alineatul (3) TUE[9], parte a dreptului Uniunii. Prin urmare, în domeniul de aplicare al Directivei 2000/78, statele membre trebuie să respecte cerințele acesteia[10].

23. Domeniul de aplicare al Directivei 2000/78 este definit la articolul 3 din aceasta. În prezenta cauză, se ridică problema dacă impozitarea veniturilor dintr-o pensie pentru limită de vârstă în legătură cu o activitate profesională desfășurată anterior intră sub incidența alineatului (1) litera (c) al dispoziției menționate. Potrivit acestui alineat, directiva se aplică tuturor persoanelor „în ceea ce privește […] condițiile de încadrare și de muncă, inclusiv condițiile […] de remunerare”.

24. Se ridică astfel două probleme: în primul rând, în cazul pensiei pe care o obține persoana impozabilă în prezenta cauză este vorba despre „remunerare”, iar în al doilea rând, *impozitarea* acestei pensii trebuie considerată reglementare în ceea ce privește remunerarea în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2000/78?

7 — A se vedea printre altele Hotărârile Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, punctul 21), Prigge și alții (C-447/09, EU:C:2011:573, punctul 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punctele 22 și 23) și O (C-432/14, EU:C:2015:643, punctul 21).

8 — A se vedea în acest sens Hotărârea Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punctele 74 și 75).

9 — Tratatul privind Uniunea Europeană (JO 2012, C 326, p. 13).

10 — Hotărârile Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punctul 23) și Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punctul 16).

1. Pensia pentru limită de vârstă ca remunerare

25. Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de remunerare în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2000/78 este definită coroborat cu considerentul (13) al acestei directive în temeiul articolului 157 TFUE (fostul articol 141 CE), care stabilește principiul egalității de remunerare între lucrătorii de sex masculin și cei de sex feminin. Astfel, se ține seama totodată de limitarea prevăzută la articolul 3 alineatul (3), potrivit căruia Directiva 2000/78 nu se aplică plăților efectuate de regimurile publice [11].

26. Articolul 157 alineatul (2) primul paragraf TFUE definește drept „remunerație", printre altele, „toate celelalte drepturi plătite, direct sau indirect, […] de către angajator lucrătorului pentru munca prestată de acesta". Curtea a clarificat această definiție în sensul că aceasta cuprinde toate avantajele prezente sau viitoare, cu condiția să fie acordate, chiar dacă indirect, de către angajator lucrătorului în temeiul unui raport de muncă [12]. Așadar, printre acestea pot fi incluse și prestațiile plătite după încetarea raportului de muncă [13].

27. În orice caz, în măsura în care angajatorul – după cum este evident în prezenta cauză – acordă prestații de la o casă de pensii deținută de întreprinderea proprie, condițiile menționate anterior sunt îndeplinite. Și din cuprinsul articolului 6 alineatul (2) din Directiva 2000/78 rezultă că primirea de pensii pentru limită de vârstă de la regimurile profesionale de securitate socială intră în domeniul de aplicare al directivei.

28. Măsura în care celelalte elemente componente ale pensiei pentru limită de vârstă a persoanei impozabile pot fi de asemenea incluse în noțiunea de remunerație, în sensul articolului 157 alineatul (2) primul paragraf TFUE, nu se poate aprecia în mod neîndoielnic pe baza informațiilor furnizate de instanța de trimitere. Dacă este cazul, instanța de trimitere ar trebui, așadar, să examineze ea însăși această chestiune.

29. În vederea analizării întrebării preliminare, mai trebuie reținut însă că, în cazul pensiei pentru limită de vârstă primite de persoana impozabilă în prezenta cauză, este vorba, cel puțin în parte, despre o remunerare în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2000/78.

2. Impozitarea remunerației

30. În continuare, se ridică problema decisivă privind aspectul dacă și *impozitarea* acestei remunerații în conformitate cu articolul 3 alineatul (1) litera (c) intră în domeniul de aplicare al Directivei 2000/78.

a) Modul de redactare

31. Modul de redactare a dispoziției, cel puțin în limba germană, este în termeni largi. Potrivit articolului 16 litera (a) coroborat cu articolul 3 alineatul (1) litera (c), statele membre sunt obligate să anuleze toate actele cu putere de lege discriminatorii „în ceea ce privește", printre altele, remunerarea [14]. O dispoziție națională care impozitează o astfel de remunerație prezintă în mod automat o asemenea legătură.

11 — A se vedea printre altele Hotărârile Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punctele 40 și 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punctul 25) și Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punctul 20).

12 — A se vedea în special Hotărârile HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punctul 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, punctul 26) și Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punctul 21).

13 — A se vedea în special Hotărârile Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punctul 12) și Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punctul 44).

14 — Versiunea în limba franceză a articolului 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2000/78 are un mod de redactare puțin mai restrâns, întrucât face referire la *condițiile* de remunerare („les conditions […] de rémunération"); cu toate acestea, și această formulare ar putea include impozitarea remunerării.

b) Comparație cu alte interdicții de discriminare

32. În plus, în cazul altor dispoziții de drept al Uniunii care prevăd interdicții de discriminare în ceea ce privește condițiile de muncă, Curtea a admis existența unei extinderi a domeniului său de aplicare la impozitarea remunerației.

33. Astfel, articolul 45 alineatul (2) TFUE prevede, în cadrul liberei circulații a lucrătorilor, eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, printre altele în ceea ce privește remunerarea. Curtea a statuat, într-o jurisprudență constantă, că acest principiu al egalității de tratament în materie de remunerare ar fi lipsit de efect dacă i s-ar putea aduce atingere prin dispoziții naționale discriminatorii în materie de impozit pe venit [15]. Deși această extindere a interdicției discriminării privind libera circulație a lucrătorilor la impozitarea remunerației este susținută de o dispoziție explicită prevăzută la articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul (UE) nr. 492/2011 [16], potrivit jurisprudenței, ea pare să rezulte și în mod direct din interpretarea noțiunii „remunerare” prevăzute la articolul 45 alineatul (2) TFUE [17].

34. Și în cazul interdicției discriminării pe criterii de sex, Curtea a decis în sensul unei interpretări potrivit căreia condițiile de muncă includ și o impozitare a activității. Astfel, Curtea a statuat în ceea ce privește articolul 5 alineatul (1) din Directiva 76/207/CEE [18], aplicabil la acel moment, că un sistem fiscal național care acordă avantaje fiscale diferite pentru plăți compensatorii achitate la încetarea raporturilor de muncă ține de asemenea de condițiile de muncă, în special condițiile care reglementează concedierea, în cazul cărora statele membre trebuie să țină seama de interdicția discriminării pe criterii de sex [19].

c) Sensul și scopul

35. Printr-o extindere a domeniului de aplicare al Directivei 2000/78 la impozitarea remunerării s-ar atinge într-adevăr și obiectivele urmărite de directiva menționată.

36. Directiva concepe interdicția diferitor discriminări nu numai ca o valoare în sine [20], care contribuie într-o mare măsură la garantarea șanselor egale pentru toți, la deplina participare la viața economică, culturală și socială, precum și la dezvoltarea personală [21]. În plus, prin interdicțiile în materie de discriminări stabilite în cadrul Directivei 2000/78 ar trebui să se împiedice limitarea realizării anumitor obiective ale Uniunii, și anume un nivel al ocupării forței de muncă și de protecție socială ridicat, creșterea nivelului de trai și a calității vieții, coeziunea economică și socială, solidaritatea și libera circulație a persoanelor [22].

15 — A se vedea printre altele Hotărârile Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punctul 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 23) și Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 20).

16 — Regulamentul (UE) nr. 492/2011 al Parlamentului European și al Consiliului din 5 aprilie 2011 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Uniunii (text codificat) (JO L 141, p. 1); anterior era aplicabil Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 al Consiliului din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității (JO L 257, p. 2, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 11).

17 — A se vedea de exemplu Hotărârea Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 22), care nu face referire în această privință la Regulamentul (UE) nr. 492/2011.

18 — Directiva 76/207/CEE a Consiliului din 9 februarie 1976 privind punerea în aplicare a principiului egalității de tratament între bărbați și femei în ceea ce privește accesul la încadrarea în muncă, la formarea și la promovarea profesională, precum și condițiile de muncă (JO L 39, p. 40, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 164); între timp, în acest domeniu este aplicabilă Directiva 2006/54/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 5 iulie 2006 privind punerea în aplicare a principiului egalității de șanse și al egalității de tratament între bărbați și femei în materie de încadrare în muncă și de muncă (reformă) (JO L 204, p. 23, Ediție specială, 05/vol. 8, p. 262).

19 — Hotărârea Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, punctele 25-29).

20 — A se vedea considerentul (5) al Directivei 2000/78.

21 — A se vedea considerentul (9) al Directivei 2000/78.

22 — A se vedea considerentul (11) al Directivei 2000/78.

37. Toate aceste obiective pot fi compromise și printr-o impozitare discriminatorie a remunerației. Astfel, partea din remunerație rămasă în cele din urmă la dispoziția lucrătorului depinde în mod decisiv de impozitarea acesteia.

d) Limitarea la competențele Comunității

38. Cu toate acestea, articolul 3 alineatul (1), care definește domeniul de aplicare al Directivei 2000/78, conține chiar la început limitarea potrivit căreia directiva se aplică numai „[î]n limitele competențelor conferite Comunității". Această limitare se întemeiază pe o limitare echivalentă care se regăsește în temeiul juridic al directivei, și anume articolul 13 CE.

39. Domeniul de aplicare al Directivei 2000/78 nu poate depăși, așadar, limitele reprezentate de competențele Comunității. Având în vedere această limitare, în prezenta cauză se pune problema dacă impozitarea pensiilor face parte dintre competențele transferate Comunității, în prezent Uniunii.

40. Desigur, Curtea reiterează într-o jurisprudență constantă că fiscalitatea directă – care include și un impozit pe venit perceput printre altele asupra pensiilor, precum cel din prezenta cauză – este de competența *statelor membre*[23].

41. Acest lucru nu este însă complet adevărat.

– Competențe speciale în domeniul fiscalității directe

42. Tratatul conține în ansamblul său o întreagă serie de dispoziții care au atribuit Comunității și anumite competențe speciale în domeniul fiscalității directe.

43. Astfel, exista, de exemplu, în cadrul politicii în domeniul mediului, conform articolului 175 alineatul (2) prima liniuță CE [devenit articolul 192 alineatul (2) litera (a) TFUE], o competență legislativă a Comunității privind adoptarea unor „dispoziții în special de natură fiscală" care includ în egală măsură impozite directe. Același lucru este valabil în prezent, potrivit articolului 194 alineatul (3) TFUE, și în ceea ce privește politica Uniunii în domeniul mediului.

44. Acestea și alte competențe speciale ale Comunității sau ale Uniunii în domeniul fiscalității directe[24] nu prezintă însă relevanță în prezenta cauză, întrucât niciuna nu stabilește o competență generală privind adoptarea de acte juridice în domeniul impozitării veniturilor din pensii, în special nu în ceea ce privește nivelul general al cotei de impozitare[25]. În această măsură, situația este diferită de cea în cazul fiscalității indirecte, în privința căreia articolul 93 CE (devenit articolul 113 TFUE) prevedea o competență generală a Comunității, și de asemenea diferită de cazul prestațiilor de securitate socială care intră sub incidența competenței generale a Comunității în domeniul securității sociale în temeiul articolului 137 alineatul (3) prima liniuță CE [în prezent articolul 153 alineatul (1) litera (c) TFUE][26].

23 — A se vedea Hotărârile Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 19) și Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punctul 28).

24 — A se vedea articolul 182 alineatul (5) coroborat cu articolul 179 alineatul (2) TFUE în ceea ce privește înlăturarea obstacolelor fiscale în calea cooperării în domeniul cercetării, articolul 223 alineatul (2) TFUE în ceea ce privește impozitarea membrilor Parlamentului European, precum și articolul 12 primul paragraf din Protocolul (nr. 7) privind privilegiile și imunitățile Uniunii Europene care este anexat la TUE, la TFUE și la CEEA (JO 2012, C 326, p. 266) în ceea ce privește impozitarea agenților Uniunii.

25 — În această privință nu este necesar să se determine dacă referirea, prevăzută la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 2000/78, la competențele „Comunității" include în fapt – de exemplu, pe baza unei interpretări dinamice – competențele Uniunii reglementate abia în TFUE.

26 — Chiar dacă modalitățile de stabilire a acestor prestații intră în competența statelor membre, a se vedea în acest sens Hotărârea Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punctul 59).

– Competența generală privind piața internă

45. Pe lângă competențele generale menționate în domeniul fiscalității directe, Comunitatea poate totuși adopta, în temeiul articolului 94 CE (în prezent articolul 115 TFUE), și directive în orice domeniu juridic, care „au incidență directă asupra instituirii sau funcționării pieței interne”. Pe acest temei au fost adoptate deja mai multe directive care reglementează aspecte ale fiscalității directe a statelor membre, însă nu și impozitarea pensiilor [27].

46. Comunitatea ar putea să adopte directive și în acest domeniu, cu condiția însă ca impozitarea veniturilor din pensii de către statele membre în sensul articolului 94 CE să aibă incidență directă asupra funcționării pieței comune. În special impozitarea pensiilor în legătură cu situații transfrontaliere ar putea să aibă o astfel de incidență. În plus, o mai mare armonizare a impozitării pensiilor ar putea fi adoptată în împrejurări care contribuie la instituirea unor condiții concurențiale egale în temeiul articolului 94 CE.

47. Cu toate acestea, considerăm că competența legislativă a Comunității în cadrul pieței comune prevăzută la articolul 94 CE nu este suficientă, *per se*, pentru a se putea vorbi despre o competență a Comunității în sensul articolului 13 CE și al articolului 3 din Directiva 2000/78.

48. Astfel, articolul 94 CE include în mod potențial ansamblul domeniilor juridice. Prin urmare, în cazul în care articolul 94 CE ar fi suficient pentru a constitui temeiul competenței Comunității în cadrul articolul 13 CE, Uniunea ar putea adopta interdicții de discriminare în toate domeniile juridice. Acest lucru ar lipsi însă de efectul său util sintagma suplimentară conținută la articolul 13 CE și la articolul 19 alineatul (1) TFUE, „în limitele competențelor pe care [tratatele] le conferă Comunității”, întrucât nu ar mai produce niciun efect.

49. Jurisprudența Curții conține deja indicii care susțin o interpretare a articolului 13 CE care consideră în această privință articolul 94 CE drept competență a Comunității doar într-o formă limitată.

50. Astfel, în Hotărârea Specht, Curtea a examinat aspectul dacă Directiva 2000/78 depășește limitele competenței Uniunii întrucât articolul 153 alineatul (5) TFUE [fostul articol 137 alineatul (6) CE] exclude reglementarea remunerării din competența Uniunii în domeniul politicii sociale [28]. În această privință, în motivarea hotărârii, Curtea nu a examinat însă aspectul dacă limitarea conținută la articolul 153 alineatul (5) TFUE nu produce niciun efect în ceea ce privește domeniul de aplicare al Directivei 2000/78 [29], întrucât o competență a Uniunii privind domeniile juridice excluse în cadrul politicii sociale poate fi dedusă din competențele privind piața internă prevăzute la articolele 114 și 115 TFUE (fostele articole 95 și 94 CE).

27 — Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun, care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92) (în prezent Directiva 2009/133/CE), Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun, care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97) (în prezent Directiva 2011/96/UE), Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64) și Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75).

28 — Hotărârea Specht și alții (C-501/12-C-506/12, C-540/12 și C-541/12, EU:C:2014:2005, punctele 32-35).

29 — A se vedea în acest sens și Propunerea Comisiei din 6 ianuarie 2000 cu privire la o directivă a Consiliului de creare a unui cadru general în favoarea egalității de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă [COM(1999) 565 final], explicații privind articolul 3.

51. În plus, în Hotărârea CHEZ Razpredelenie Bulgaria, Curtea a trebuit să examineze recent chestiunea comparabilă privind modul de interpretare a limitării domeniului de aplicare al Directivei 2000/43/CE [30] la competențele Comunității. În motivarea hotărârii, Curtea a arătat că, în cauza respectivă, această competență era neîndoielnică întrucât în domeniul în discuție existau deja reglementări de drept al Uniunii care au fost adoptate printre altele în temeiul competenței privind piața internă prevăzute la articolul 95 CE (în prezent articolul 114 TFUE) [31]. Așadar, pentru Curte pare să nu fi fost decisiv în această privință aspectul dacă o competență a Comunității exista în mod abstract în temeiul competenței privind piața internă, ci aspectul dacă aceasta a fost și exercitată în mod concret, prin adoptarea de acte juridice.

52. Considerăm că această abordare este adecvată și în cazul competenței privind piața internă prevăzute la articolul 94 CE (în prezent articolul 115 TFUE). În temeiul acestei dispoziții, competența Comunității sau a Uniunii este foarte puțin limitată din punctul de vedere al conținutului. Un număr extrem de mare de domenii juridice pot avea incidență directă asupra pieței interne. În plus, stabilirea unei astfel de incidențe ar trebui rezervată în mare măsură prerogativei de apreciere a legiuitorului. Această întindere materială a competenței privind piața internă prevăzute la articolul 94 CE este totuși limitată, pe plan procedural, prin cerința unanimității în cadrul Consiliului. În acest mod, statele membre reunite în Consiliu pot reglementa parțial domenii juridice care nu intră în principiu în competența Uniunii. Limitarea competenței privind piața internă prin cerința unanimității nu își poate găsi o expresie adecvată în cadrul articolului 13 CE (în prezent articolul 19 TFUE). De aceea, o competență a Comunității sau a Uniunii în această privință ar trebui admisă, în lumina articolului 94 CE doar în cazul în care Consiliul a acționat deja pe acest temei într-un anumit domeniu juridic.

53. Cu toate acestea, întrucât nici la data adoptării Directivei 2000/78, nici la momentul actual nu există o directivă în domeniul impozitării pensiilor, acesta nu aparține, în niciun caz, competențelor transferate Comunității în sensul articolului 3 alineatul (1) din Directiva 2000/78. Prin urmare, domeniul de aplicare al directivei nu se extinde la impozitarea pensiilor.

e) Voința legiuitorului

54. În plus, trebuie constatat că, prin adoptarea Directivei 2000/78, legiuitorul Uniunii nu a intenționat să reglementeze o interdicție a discriminării în dreptul fiscal, chiar dacă ar fi fost abilitat în acest scop în temeiul articolului 13 CE.

55. În primul rând, acest lucru își găsește expresia deja în titlul Directivei 2000/78, potrivit căruia obiectivul este combaterea discriminărilor numai „*în ceea ce privește*” încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă.

56. În al doilea rând, cele 37 de considerente nu conțin, în ansamblul lor, niciun singur indiciu privind aspectul că directiva ar trebui să producă efecte și în domeniul impozitării în cadrul statelor membre. O asemenea tăcere ar fi greu de înțeles în cazul în care legiuitorul Uniunii chiar ar fi intenționat să lege directiva de o serie de consecințe atât de extinse pentru fiscalitatea directă a statelor membre.

57. În al treilea rând, nici explicațiile privind propunerea de directivă nu conțin vreo referire la dreptul fiscal. În măsura în care Comisia recurge în explicațiile respective la competențele Comunității, este vorba doar despre competențe în cadrul politicii sociale, în temeiul articolului 137 CE (în prezent articolul 153 TFUE) [32].

30 — Directiva 2000/43/CE a Consiliului din 29 iunie 2000 de punere în aplicare a principiului egalității de tratament între persoane, fără deosebire de rasă sau origine etnică (JO L 180, p. 22, Ediție specială, 20/vol. 1, p. 19).

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

32 — A se vedea observațiile privind temeiul juridic (la punctul 4) și explicațiile privind articolul 3 din propunere (citate la nota de subsol 29).

58. În al patrulea rând, în cadrul procedurii legislative, Comisia pentru libertăți civile, justiție și afaceri interne a Parlamentului European a propus chiar includerea în rândul discriminărilor indirecte și impozitarea persoanelor [33]. Amendamentul corespunzător nu a fost însă preluată nici de Comisia pentru ocuparea forței de muncă și afaceri sociale responsabilă [34], nici de plenul Parlamentului European [35] în avizele lor respective referitoare la propunerea de directivă.

f) Concluzie

59. Prin urmare, Directiva 2000/78 nu se aplică în privința impozitării veniturilor din pensii din prezenta cauză.

B – *Cu privire la domeniul de aplicare al cartei*

60. Așadar, deși Directiva 2000/78 nu are niciun rol în litigiul principal, se pune totuși problema dacă interdicția discriminării prevăzută la articolul 21 din cartă se aplică în mod indirect. Astfel, statele membre sunt ținute de aceasta și în afara domeniului de aplicare al Directivei 2000/78, în măsura în care domeniul de aplicare al cartei este deschis în conformitate cu articolul 51.

61. Republica Finlanda trebuie să țină seama, conform articolului 51 alineatul (1) prima teză din cartă, de interdicția discriminării pe criterii de vârstă prevăzută de dreptul Uniunii de fiecare dată când „pune în aplicare dreptul Uniunii”. Această formulare înseamnă, conform jurisprudenței constante a Curții, că drepturile fundamentale garantate de ordinea juridică a Uniunii au vocația de a fi aplicate în toate situațiile *reglementate* de dreptul Uniunii, însă nu în afara unor asemenea situații [36].

62. Aceste situații reglementate de dreptul Uniunii includ, potrivit Hotărârii Pfleger, și situații în care dreptul național este de natură să limiteze libertățile fundamentale garantate prin tratat. Un stat membru poate să justifice o astfel de limitare numai în cazul în care respectă în același timp drepturile fundamentale prevăzute de cartă [37].

63. În prezenta cauză, impozitarea pensiei pentru limită de vârstă a persoanei impozabile ar putea constitui o limitare a unei libertăți fundamentale, întrucât pensia primită de persoana impozabilă în anul 2013 își are originea cel puțin în parte într-o activitate pe care aceasta a exercitat-o anterior într-un alt stat membru decât Republica Finlanda. În această privință, se ajunge, ca urmare a impozitării pensiei în Finlanda, la o restricționare a liberei circulații a persoanei impozabile în calitate de lucrător.

64. Conform articolului 45 alineatul (1) TFUE, libera circulație a lucrătorilor este garantată în cadrul Uniunii. Potrivit unei jurisprudențe constante, această dispoziție se opune oricărei măsuri care, chiar și atunci când se aplică fără discriminare pe motiv de cetățenie sau de naționalitate, este susceptibilă să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea de către resortisanții Uniunii a acestei libertăți fundamentale garantate prin tratat [38].

33 — Raportul Comisiei pentru ocuparea forței de muncă și afaceri sociale a Parlamentului European din 21 septembrie 2000 privind Propunerea de directivă a Consiliului de creare a unui cadru general în favoarea egalității de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă (A5-0264/2000), p. 63.

34 — *Op. cit.*, p. 1 și următoarele.

35 — A se vedea rezoluția legislativă a Parlamentului European din 5 octombrie 2010 referitoare la Propunerea de directivă a Consiliului de creare a unui cadru general în favoarea egalității de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă (JO C 178, p. 270).

36 — A se vedea printre altele Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 19), Pfleger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctul 33) și Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punctul 26).

37 — Hotărârea Pfleger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctele 35 și 36).

38 — A se vedea în special Hotărârea Comisia/Belgia (C-317/14, EU:C:2015:63, punctul 23 și jurisprudența citată).

65. În această privință, pe de o parte, persoanei impozabile nu i se refuză dreptul de a invoca, în calitate de resortisant finlandez, față de statul său propriu libera circulație a lucrătorilor. Pe de altă parte, și o pensie pentru limită de vârstă care este primită pe baza unui raport de muncă anterior intră sub incidența protecției conferite de articolul 45 TFUE [39].

66. Deși impozitarea pensiei persoanei impozabile în Finlanda, pe care aceasta a obținut-o cel puțin în parte în temeiul unei activități desfășurate în Suedia, grevează exercitarea liberei sale circulații în calitate de lucrător, potrivit jurisprudenței existente, nu există nicio limitare a acestei libertăți fundamentale. Astfel, potrivit acestei limitări, o măsură națională în domeniul dreptului fiscal este susceptibilă să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea unei libertăți fundamentale doar în cazul în care face o distincție între activitățile desfășurate pe teritoriul național și activitățile transfrontaliere. În schimb, perceperea nediferențiată a unui impozit direct în situații naționale și transfrontaliere – precum, în prezenta cauză, perceperea unei cote de impozitare unitare pentru toate veniturile dintr-o pensie pentru limită de vârstă – nu poate limita libertățile fundamentale [40].

67. Prin urmare, prin perceperea impozitului pe veniturile provenite dintr-o pensie pentru limită de vârstă, Republica Finlanda nu pune în aplicare dreptul Uniunii în prezenta cauză. În consecință, conform articolului 51 alineatul (1) prima teză din cartă, interdicția discriminării pe criterii de vârstă prevăzută de dreptul Uniunii și consacrată la articolul 21 alineatul (1) din aceasta nu se aplică în litigiul principal nici în mod indirect.

VI – **Concluzie**

68. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda) după cum urmează:

„O reglementare națională precum articolul 124 alineatele 1 și 4 din EStG, care prevede un impozit complementar pe veniturile din pensii pentru limită de vârstă, nu trebuie apreciată în raport cu interdicția discriminării pe criterii de vârstă prevăzută de dreptul Uniunii, astfel cum rezultă din cuprinsul articolului 21 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, precum și din Directiva 2000/78/CE.”

39 — Hotărârea Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punctele 29 și 30).

40 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauzele X (C-498/10, EU:C:2011:870, punctul 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctele 83 și 84), precum și X (C-686/13, EU:C:2015:31, punctul 40); o excepție poate fi valabilă în ceea ce privește perceperea unui impozit cu efect prohibitiv, a se vedea Hotărârea Berlington Hungary și alții (C-98/14, EU:C:2015:386, punctele 40 și 41), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, punctul 63).