CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER presentate il 18 maggio 2006 [1]

1. Il presente procedimento pregiudiziale è inteso a valutare la compatibilità con il diritto comunitario di una normativa fiscale nazionale in forza della quale la pensione di vecchiaia erogata da uno Stato membro a un contribuente che risiede in un altro Stato membro è soggetta a un'imposta che, in alcuni casi, risulta più gravosa di quella che sarebbe dovuta se tale contribuente fosse residente nello Stato debitore della pensione.

2. Tale procedimento trae origine dalla controversia che oppone una cittadina finlandese, la quale ha deciso di stabilirsi in Spagna dopo aver fatto valere i propri diritti alla pensione, all'amministrazione finanziaria finlandese in relazione all'aliquota d'imposta applicabile alla sua pensione di vecchiaia.

3. Il Korkein hallinto-oikeus (Suprema Corte amministrativa finlandese) chiede se la normativa de qua sia compatibile con l'art. 18 CE, con l'art. 39 CE, ovvero con la direttiva del Consiglio 90/365/CEE [2].

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Direttiva del Consiglio 28 giugno 1990, 90/365/CEE, relativa al diritto di soggiorno dei lavoratori salariati e non salariati che hanno cessato la propria attività professionale (GU L 180, pag. 28).

I — **Ambito normativo**

A — *Diritto comunitario*

4. La libera circolazione delle persone prevista dal Trattato CE è stata inizialmente limitata agli spostamenti in uno altro Stato membro finalizzati all'esercizio di un'attività economica.

5. L'art. 39 CE, che prevede, al n. 1, la libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, dispone, al n. 3, lett. c) e d), che il diritto di circolazione comporta, rispettivamente, il diritto di prendere dimora in uno degli Stati membri al fine di svolgervi un'attività di lavoro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali, e quello di rimanere, alle condizioni enunciate dai regolamenti di applicazione, sul territorio di uno Stato membro, dopo aver occupato un impiego.

6. La direttiva 90/365 ha esteso tale diritto di soggiorno alle persone che hanno cessato la loro attività professionale. L'art. 1, n. 1, primo comma, di detta direttiva enuncia che gli Stati membri accordano il diritto di soggiorno ai cittadini di uno Stato membro che hanno esercitato nella Comunità un'attività come lavoratori dipendenti o non dipendenti nonché ai loro familiari. Come enuncia il terzo 'considerando' della direttiva, il diritto di soggiorno dovrebbe essere riconosciuto anche alle persone che non abbiano esercitato il diritto alla libera circolazione durante la loro vita professionale.

7. Tuttavia, l'art. 1 della direttiva 90/365 subordina l'esercizio di tale diritto alla condizione che il titolare disponga di risorse sufficienti. Il n. 1, prima comma, di tale disposizione prevede che il titolare deve beneficiare di una pensione di invalidità, di un pensionamento anticipato o di una pensione di vecchiaia oppure di una rendita per infortunio sul lavoro o per malattia professionale di livello sufficiente per evitare che, durante il suo soggiorno, egli costituisca un onere per l'assistenza sociale dello Stato membro ospitante e a condizione che disponga di un'assicurazione malattia che copra tutti i rischi nello Stato membro ospitante [3].

3 — La direttiva 90/365 è stata abrogata, con effetto dal 30 aprile 2006 dalla direttiva 2004/38/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativa al diritto dei cittadini dell'Unione e dei loro familiari di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, che modifica il regolamento (CEE) n. 1612/68 ed abroga le direttive 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE e 93/96/CEE (GU L 158, pag. 77).

8. Ai sensi dell'art. 2 della direttiva, il diritto di soggiorno viene attestato mediante il rilascio di documento denominato «carta di soggiorno», il cui periodo di validità è definito dalla medesima disposizione.

9. Il Trattato UE, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1° novembre 1993, ha creato la nozione di «cittadinanza dell'Unione». A norma dell'art. 17, n. 1, CE, è cittadino dell'Unione chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro.

10. L'art. 18, n. 1, CE, conferisce ad ogni cittadino dell'Unione il diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, fatte salve le limitazioni e le condizioni previste Trattato CE e dalle disposizioni adottate in applicazione dello stesso.

B — *Diritto nazionale*

1) Legislazione relativa all'imposta sui redditi

11. Conformemente alla normativa tributaria finlandese applicabile all'epoca dei fatti,

una persona residente in Finlandia nel corso dell'esercizio fiscale è un contribuente «integralmente imponibile», vale a dire che è tenuto a versare in tale Stato l'imposta su tutti i redditi percepiti. Per contro, un contribuente non residente in Finlandia nel corso dell'esercizio fiscale è solo «parzialmente imponibile» in tale Stato, il che significa che è tenuto a versare l'imposta solo sui redditi percepiti nello Stato in questione.

12. In base alla medesima legge, un cittadino finlandese è considerato residente in Finlandia anche se non vi soggiorni in modo continuativo per più di sei mesi, finché non siano trascorsi tre anni dalla fine dell'anno in cui abbia lasciato il paese.

13. Il contribuente parzialmente imponibile deve versare in Finlandia l'imposta sul reddito e l'imposta sul patrimonio, salvo diversa disposizione di una convenzione bilaterale o internazionale vincolante per tale Stato membro. In mancanza di una siffatta disposizione, le imposte dovute da un contribuente parzialmente imponibile sui redditi da lavoro imponibili, che comprendono in particolare le pensioni di vecchiaia, vengono riscosse mediante una ritenuta alla fonte pari al 35 % di tali introiti.

14. Per contro, l'imposta dovuta da un contribuente integralmente imponibile viene calcolata secondo una tabella progressiva che prevede, da un lato, l'applicazione di un'imposta minima per ciascuno scaglione e, dall'altro, l'applicazione di una percentuale crescente per la parte di reddito che superi la soglia minima dello scaglione d'imposta.

15. Nel corso del presente procedimento, il governo finlandese ha affermato che tale normativa è stata modificata e che, a decorrere dal 1° gennaio 2006, i contribuenti parzialmente imponibili che percepiscono una pensione di vecchiaia dalla Repubblica di Finlandia sono assoggettati nel detto Stato all'imposta su tale pensione in maniera identica ai contribuenti integralmente imponibili, con applicazione della tabella progressiva e delle riduzioni per motivi personali e familiari.

2) Convenzione stipulata con il Regno di Spagna per evitare la doppia imposizione

16. Conformemente alla convenzione stipulata tra il Regno di Spagna e la Repubblica di Finlandia per evitare le doppie imposizioni, le retribuzioni, ivi comprese le pensioni, erogate da uno degli Stati contraenti o da un suo ente o comunità di diritto pubblico, da un organismo autonomo o da una persona giuridica di diritto pubblico, direttamente o mediante prelievo da fondi da essi costituiti, a persone fisiche che abbiano

prestato servizio alle dipendenze di tale Stato, ente, comunità, organismo o persona giuridica sono imponibili solo in tale Stato.

II — I fatti e la domanda di pronuncia pregiudiziale

17. La sig.ra Turpeinen è una cittadina finlandese che ha lavorato in Finlandia come psichiatra per l'infanzia nell'ambito del servizio pubblico. Dopo essere andata in pensione nel settembre 1998, essa decideva di soggiornare in un altro Stato membro, prima in Belgio e successivamente, a decorrere dal 1999, in Spagna.

18. La sig.ra Turpeinen percepisce, come unico reddito, la pensione di vecchiaia erogata dalla Kuntien Eläkevakuutus (assicurazione pensionistica comunale). Conformemente alla convenzione stipulata con il Regno di Spagna per evitare la doppia imposizione, tale pensione è tassabile solo in Finlandia.

19. Nel periodo compreso tra il 1999 e il 2001, la sig.ra Turpeinen versava all'amministrazione finanziaria di Uusimaa l'imposta su tale pensione calcolata all'aliquota del 28,5 %, conformemente al regime di imposizione progressiva applicabile ai contribuenti integralmente imponibili.

20. Per contro, per quanto riguarda l'imposta dovuta per il 2002, la medesima amministrazione riteneva che la sig.ra Turpeinen dovesse essere considerata quale contribuente parzialmente imponibile, avendo lasciato il territorio nazionale da oltre tre anni. La detta amministrazione applicava, quindi, alla pensione di vecchiaia dell'interessata una ritenuta alla fonte del 35 %. La sig.ra Turpeinen doveva quindi versare un'imposta pari a EUR 10 113,77, mentre, se fosse stata considerata un contribuente integralmente imponibile in Finlandia, avrebbe versato un'imposta pari a EUR 8 173,09, oltre a EUR 549,03 di contributi per l'assicurazione malattia.

21. Con decisione 3 luglio 2002, l'amministrazione finanziaria di Uusimaa respingeva la richiesta della sig.ra Turpeinen volta ad ottenere che l'imposta sulla sua pensione per l'esercizio fiscale 2002 venisse calcolata come nei tre anni precedenti.

22. L'hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo) respingeva il ricorso proposto dalla sig.ra Turpeinen avverso tale decisione. L'interessata impugnava la decisione dell'hallinto-oikeus dinanzi al Korkein hallinto-oikeus.

23. Quest'ultimo decideva di sospendere il procedimento e di disporre un rinvio pregiudiziale alla Corte.

24. Nell'ordinanza di rinvio, il detto giudice ha dichiarato di nutrire dubbi in merito agli effetti del diritto comunitario nel caso di specie, dal momento che, per quanto è a sua conoscenza, le sentenze della Corte in materia di imposte dirette non riguardano i pensionati, bensì solo i lavoratori subordinati o autonomi, prestatori di servizi e studenti [4]. Il giudice medesimo afferma, inoltre, che la Commissione delle Comunità europee, in una lettera di diffida inviata al governo finlandese nel 2001, ha rilevato che la ritenuta alla fonte del 35 % rischiava di essere incompatibile con l'art. 39 CE e, nel caso di un contribuente pensionato, con la direttiva 90/365.

25. Il Korkein hallinto-oikeus decideva quindi di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 18 CE, riguardante il diritto dei cittadini dell'Unione di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, ovvero l'art. 39 CE, che garantisce la circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, debbano essere interpretati nel senso che uno di essi ovvero entrambi ostino ad una normativa nazionale in forza della quale, per un soggetto parzialmente imponibile in uno Stato membro e residente all'estero, la ritenuta alla fonte operata sulla pensione di vecchiaia erogata in forza di un rapporto di impiego di diritto pubblico da tale Stato membro supera, in determinati casi, l'imposta che nel medesimo Stato membro sarebbe stata applicata al soggetto passivo se fosse stato ivi residente e, quindi, totalmente imponibile.

2) Se la direttiva (...) 90/365 (...) debba essere interpretata nel senso che osti ad una normativa nazionale del genere di quella descritta al punto 1».

III — Analisi

26. Con le questioni pregiudiziali il giudice del rinvio intende sapere, in sostanza, se il diritto comunitario osti a una normativa nazionale in forza della quale l'imposta applicabile a una pensione di vecchiaia erogata a un contribuente che soggiorni in un altro Stato membro superi, in alcuni casi, l'imposta che tale contribuente avrebbe dovuto pagare se fosse stato residente.

4 — Il giudice del rinvio cita le sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225), 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493), 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089), 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot (Racc. pag. I-11819), 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933), e 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin (Racc. pag. I-6443).

27. Conformemente a una giurisprudenza costante, se è vero che la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare nel rispetto del diritto comunitario le competenze da essi conservate [5].

28. Nella fattispecie, il giudice del rinvio s'interroga sulla compatibilità della legislazione controversa con l'art. 18 CE, con l'art. 39 CE, o con entrambe le disposizioni, ovvero con la direttiva 90/365. Esaminerò, anzitutto, se sia possibile trovare la soluzione della questione sollevata nell'ambito del diritto derivato.

A — *Diritto derivato*

29. Secondo la Commissione, il regime fiscale controverso potrebbe risultare contrario alla direttiva 90/365. Il governo spagnolo sostiene, a sua volta, che il detto regime contravviene all'art. 10, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio n. 1408/71 [6].

1) Direttiva 90/365

30. Come si è visto, la direttiva 90/365 ha esteso il diritto di soggiornare in un altro Stato membro, previsto dal Trattato CE a fini economici, alle persone che abbiano cessato la loro attività professionale, comprese quelle che non hanno esercitato attività economiche in un altro Stato membro nel corso della loro vita professionale. Tale diritto di soggiorno è tuttavia subordinato alla condizione che l'interessato disponga di risorse sufficienti per non diventare un onere per l'assistenza sociale dello Stato ospitante.

31. A parere della Commissione, la normativa fiscale finlandese potrebbe risultare contraria alla direttiva 90/365, in quanto una tassazione più gravosa sui pensionati residenti in un altro Stato membro potrebbe rendere più difficoltoso il rispetto, da parte di tali pensionati, della condizione di disporre di risorse sufficienti.

32. Certamente, la sig.ra Turpeinen, cittadina finlandese che ha cessato la sua attività di lavoro subordinato e ha deciso di stabilirsi in Spagna nel periodo di pensionamento, può valersi delle disposizioni della direttiva 90/365 per essere autorizzata a soggiornare sul territorio di tale Stato membro pur non avendo esercitato il diritto di circolazione durante la propria vita professionale, come

5 — Sentenze 4 ottobre 1991, causa C-246/89, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-4585, punto 12), e 11 marzo 2004, causa C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Racc. pag. I-2409, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

6 — Regolamento (CEE) n. 1408/71 del Consiglio, del 14 giugno 1971, relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati, ai lavoratori autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità (GU L 149, pag. 2), come modificato dal regolamento del Consiglio 8 febbraio 1999, n. 307 (GU L 38; in prosieguo: il «regolamento n. 1408/71»).

sembra emergere dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio. Tuttavia, ritengo che tale direttiva non sia pertinente nel caso di specie.

33. Infatti, la direttiva 90/365, come risulta dal testo della stessa, mira a garantire che lo Stato membro ospitante autorizzi il soggiorno sul suo territorio di qualsiasi cittadino di un altro Stato membro che abbia cessato le sue attività salariate o non salariate, precisando in particolare le condizioni in presenza delle quali, i legittimi interessi dello Stato ospitante possano giustificare un rifiuto e fissando le modalità pratiche con cui tale diritto di soggiorno deve concretizzarsi. La direttiva prevede pertanto espressamente un obbligo solo a carico dello Stato membro ospitante e riguarda unicamente il diritto di soggiorno in tale Stato.

34. Non vedo perché l'ambito di applicazione di tale direttiva dovrebbe essere esteso fino a comprendere misure imputabili allo Stato d'origine, quali la legislazione finlandese controversa. Dall'entrata in vigore del Trattato UE, il diritto di circolazione e di soggiorno in un altro Stato membro dei cittadini comunitari che non esercitano un'attività economica è loro conferito direttamente dall'art. 18, n. 1, CE [7]. È questa la disposizione intesa ad impedire gli «ostacoli all'uscita».

7 — Sentenza 17 settembre 2002, causa C-413/99, Baumbast e R (Racc. pag. I-7091, punti 81-84).

35. Essa consente, infatti, a un cittadino comunitario di beneficiare, nell'ambito di applicazione del Trattato CE, dello stesso trattamento giuridico accordato ai cittadini che si trovino nella sua stessa situazione e osta ad una normativa del suo Stato d'origine che lo penalizzi per avere esercitato i propri diritti di circolazione [8].

36. Ricordo che, nella sentenza Pusa, citata supra, il cui contesto normativo e fattuale era costituito da una situazione molto simile a quello della presente causa [9], la compatibilità della disciplina controversa con il diritto comunitario è stata esaminata solo con riferimento all'art. 18 CE.

37. Ritengo pertanto che la direttiva 90/365 non sia pertinente nella fattispecie in esame.

8 — Sentenze 11 luglio 2002, causa C-224/98, D'Hoop (Racc. pag. I-6191, punto 30), e 29 aprile 2004, causa C-224/02, Pusa (Racc. pag. I-5763, punto 18).

9 — La causa riguardava un cittadino finlandese, titolare di una pensione d'invalidità finlandese, che viveva e versava l'imposta sul reddito in Spagna. A causa di un debito che egli aveva contratto in Finlandia, la sua pensione era stata sottoposta ad esecuzione forzata. Conformemente alla legislazione finlandese applicabile, l'importo soggetto ad esecuzione forzata era stato calcolato in modo da garantire all'interessato un reddito minimo, ma tale calcolo non teneva conto dell'imposta sul reddito che egli versava in Spagna.

2) Regolamento n. 1408/71

38. Come ha giustamente ricordato il governo spagnolo, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale, la Corte può essere indotta a prendere in considerazione una disposizione di diritto comunitario alla quale il giudice nazionale non abbia fatto riferimento nel formulare le sue questioni quando ritenga che tale disposizione sia utile ai fini della soluzione della controversia principale [10]. La circostanza che il Korkein hallinto-oikeus non abbia preso in considerazione il detto regolamento nella propria ordinanza di rinvio non può quindi impedire alla Corte di esaminarne gli effetti se, come sostiene il governo spagnolo, esso risultasse pertinente.

39. Il regolamento n. 1408/71 mira ad agevolare la libera circolazione dei lavoratori subordinati e autonomi e dei loro familiari all'interno della Comunità coordinando i regimi nazionali di sicurezza sociale.

40. L'art. 10, n. 1, di tale regolamento mira a far sì che le prestazioni ivi menzionate vengano corrisposte al rispettivo beneficiario laddove quest'ultimo eserciti il suo diritto di circolazione. Detta disposizione prevede che, salvo quanto diversamente disposto dal regolamento, le prestazioni in danaro, nella fattispecie per vecchiaia, acquisite in base alla legislazione di uno Stato membro non possono subire alcuna riduzione, né modifica, né sospensione, né soppressione, né confisca per il fatto che il beneficiario risiede nel territorio di uno Stato membro diverso da quello nel quale si trova l'istituzione debitrice.

41. Il governo spagnolo sostiene che la normativa fiscale controversa è in contrasto con tale disposizione in quanto avrebbe l'effetto di far dipendere l'importo della pensione dovuta alla sig.ra Turpeinen dalla residenza di quest'ultima. A sostegno della propria tesi, detto governo si richiama alla sentenza Imbernon Martínez [11]. Richiamandosi alla posizione assunta dalla Corte in tale sentenza, il governo spagnolo fa valere che l'art. 10, n. 1, del regolamento n. 1408/71 verrebbe svuotato di effetti se uno Stato membro, facendo ricorso a provvedimenti di natura fiscale, potesse operare ritenute o riduzioni fondate sulla circostanza che il beneficiario risiede in un altro Stato membro.

42. Non condivido l'analisi del governo spagnolo, per le seguenti ragioni.

43. L'art. 10 del regolamento n. 1408/71 contribuisce ad attuare la libera circolazione dei lavoratori vietando le «clausole di resi-

10 — V., in particolare, sentenza 23 febbraio 2006, causa C-513-03, Van Hilten-van der Heijden (Racc. pag. I-7091, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

11 — Sentenza 5 ottobre 1995, causa C-321/93 (Racc. pag. I-2821).

denza». Esso mira a garantire che le prestazioni ivi elencate, quali una pensione di vecchiaia, vengano erogate al beneficiario che abbia esercitato il proprio diritto alla libera circolazione alle stesse condizioni che gli sarebbero state accordate se egli fosse rimasto nel territorio nazionale. Detta disposizione osta, pertanto, a che l'importo di tale pensione subisca una decurtazione in quanto il beneficiario risiede in un altro Stato membro.

44. Nella fattispecie, la normativa controversa non prevede una riduzione della pensione di vecchiaia erogata alla sig.ra Turpeinen per il fatto che essa risiede all'estero. Detta legislazione non riguarda le condizioni di concessione e di liquidazione di tale pensione.

45. La legislazione in parola è quindi diversa da quella in discussione nella causa che ha dato origine alla sentenza Imbernon Martínez, citata supra, cui fa riferimento il governo spagnolo. In tale causa, infatti, la disposizione controversa della legge tedesca relativa agli assegni per figli a carico (Bundeskindergeldgesetz) subordinava la concessione e l'importo di una prestazione per figlio a carico alle condizioni di residenza previste dalla normativa fiscale tedesca. La legislazione sociale controversa rinviava, pertanto, a condizioni enunciate dalla normativa fiscale. In tale contesto, la Corte ha dichiarato che la disposizione pertinente del regolamento n. 1408/71 verrebbe privata di gran parte del suo effetto utile se fosse possibile eluderla mediante il semplice rinvio a disposizioni tributarie [12]. Ritengo, tuttavia, che tale analisi non possa essere trasposta al presente procedimento.

46. Nella specie, ci troviamo dinanzi a una normativa nazionale che stabilisce le condizioni di imposizione dei contribuenti non residenti e che colpisce la pensione di vecchiaia della sig.ra Turpeinen solo in quanto tale pensione è equiparata ad un reddito. Pertanto, tale normativa determina solo indirettamente una riduzione dell'importo della pensione disponibile rispetto all'importo al netto di imposta di cui l'interessata avrebbe potuto disporre se fosse stata residente in Finlandia nell'esercizio fiscale 2002.

47. Occorre inoltre evidenziare che se l'importo della pensione della sig.ra Turpeinen fosse stato più elevato, l'applicazione della ritenuta forfettaria alla fonte del 35 % avrebbe potuto determinare un risultato diverso, vale a dire lasciare all'interessata un importo superiore rispetto a quello che essa avrebbe percepito in Finlandia, dopo aver versato l'imposta dovuta secondo la tabella progressiva. Ciò dimostra che la legislazione finlandese controversa non implica una riduzione della pensione di vecchiaia erogata alla sig.ra Turpeinen per il fatto che essa risiede all'estero.

12 — Sentenza Imbernon Martínez, citata, punto 23.

48. Ritengo pertanto, alla luce di tali elementi, che la normativa fiscale finlandese non sia in contrasto con le disposizioni dell'art. 10, n. 1, del regolamento n. 1408/71. Di conseguenza, la conformità di tale legislazione al diritto comunitario va valutata in relazione alle disposizioni del Trattato CE.

B — *Disposizioni del Trattato CE*

49. Esaminerò, anzitutto, quale disposizione del Trattato CE sia pertinente rispetto alla situazione della sig.ra Turpeinen, vale a dire se la legislazione fiscale finlandese costituisca un ostacolo alla libertà di circolazione, vietato da tale disposizione, e, se del caso, se tale ostacolo possa essere giustificato.

1) Disposizione applicabile

50. Il giudice del rinvio interroga la Corte in merito alla compatibilità del regime fiscale controverso con l'art. 18 CE, con l'art. 39 CE, o con entrambe le disposizioni esaminate congiuntamente.

51. Il governo finlandese afferma che la situazione della sig.ra Turpeinen ricade sia nella sfera di applicazione dell'art. 18 CE sia in quella dell'art. 39 CE. Esso ritiene applicabile anche quest'ultima disposizione, in particolare alla luce della sentenza 15 giugno 2000, Sehrer [13].

52. Non condivido tale tesi. Al pari del governo italiano e della Commissione, ritengo che la situazione della sig.ra Turpeinen non rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 39 CE e che, pertanto, l'interessata possa valersi solo delle disposizioni dell'art. 18 CE.

53. Conformemente a una giurisprudenza costante, lo status di cittadino dell'Unione, riconosciuto a ogni cittadino di uno Stato membro, è destinato ad essere lo status fondamentale di tale cittadino [14]. Inoltre, l'art. 18, n. 1, CE, conferisce direttamente ad ogni cittadino dell'Unione il diritto di circolare e di soggiornare liberamente nello Stato di sua scelta all'interno della Comunità [15]. La sig.ra Turpeinen, nella sua qualità di cittadina finlandese, può quindi valersi delle disposizioni dell'art. 18, n. 1, CE, per vedersi riconoscere il diritto di soggiornare in Spagna.

54. Tuttavia, lo status di cittadino dell'Unione e i diritti di circolazione ad esso

13 — Causa C-302/98 (Racc. pag. I-4585).

14 — Sentenze Pusa, citata, punto 16 e la giurisprudenza ivi richiamata, e 19 ottobre 2004, causa C-200/02, Zhu e Chen (Racc. pag. I-9925, punto 25, e la giurisprudenza ivi citata).

15 — Sentenza Baumbast e R, citata, punto 84.

connessi, istituiti dal Trattato UE, non si sostituiscono alle altre disposizioni del Trattato relative a specifiche categorie di persone. Essi non privano di utilità le libertà di circolazione già conferite dal Trattato CE e destinate all'esercizio di un'attività economica. Poiché tali libertà di circolazione a fini economici costituiscono un'espressione particolare dei diritti conferiti in via generale dall'art. 18 CE [16], quando un cittadino comunitario ha usufruito di una di tali libertà, la Corte esamina anzitutto in relazione a tale articolo la compatibilità della normativa nazionale controversa [17].

55. Tuttavia, ritengo che la sig.ra Turpeinen non possa valersi delle disposizioni dell'art. 39 CE.

56. Infatti, è considerata lavoratore ai sensi dell'art. 39 CE la persona che, per un certo tempo, esegue a favore di un'altra e sotto la direzione di questa prestazioni in contropartita delle quali percepisce una remunerazione [18]. Il diritto di soggiornare o di rimanere in un altro Stato membro, conferito dal n. 3, lett. c) e d), di detto articolo, è subordinato, a termini di tali disposizioni, alla condizione che l'interessato vi svolga o vi abbia svolto una tale attività.

57. È pur vero che l'ambito di applicazione dell'art. 39 CE viene interpretato in senso lato, di modo che non è limitato alle persone effettivamente vincolate da un rapporto di lavoro subordinato in corso. Infatti, come rileva il governo finlandese, nella sentenza Sehrer, citata, la Corte ha dichiarato che la circostanza che un cittadino comunitario non sia più vincolato da un rapporto di lavoro non lo priva della garanzia di taluni diritti connessi alla sua condizione di lavoratore [19]. Tuttavia, in quest'ultimo caso, occorre comunque che l'interessato abbia esercitato il diritto alla libera circolazione previsto da tale disposizione.

58. Infatti, nella sentenza citata, la controversia principale riguardava un pensionato residente in Germania che aveva svolto le sue attività sia in detto Stato membro che in Francia e percepiva una pensione da

16 — V., per quanto riguarda la libertà di stabilimento, sentenza 29 febbraio 1996, causa C-193/94, Skanavi e Chryssanthakopoulos (Racc. pag. I-929, punto 22), per la libera circolazione dei lavoratori, sentenza 26 novembre 2002, causa C-100/01, Oteiza Olazabal (Racc. pag. I-10981, punto 26), e, per la libera prestazione dei servizi, sentenza 6 febbraio 2003, causa C-92/01, Stylianakis (Racc. pag. I-1291, punto 18).

17 — Infatti, nella sentenza 12 maggio 1998, causa C-85/96, Martínez Sala (Racc. pag. I-2691), la Corte ha esaminato i diritti di cui l'interessato poteva fruire in qualità di cittadino solo perché sussistevano dubbi sulla sua qualità di lavoratore. V. anche sentenza 16 dicembre 2004, causa C-293/03, My (Racc. pag. I-12013, punto 33).

18 — Sentenze Martínez Sala, citata, punto 32 e giurisprudenza ivi richiamata, e 19 novembre 2002, causa C-188/00, Kurz (Racc. pag. I-10691, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

19 — Sentenza Sehrer, citata, punto 30.

entrambi gli Stati. La normativa tedesca prevedeva che i contributi per assicurazione malattia dell'interessato dovevano essere calcolati anche sulla pensione francese, senza tenere conto del fatto che una parte rilevante di tale pensione veniva già trattenuta a titolo di contributi per l'assicurazione contro le malattie in Francia.

59. In tale contesto, la Corte ha dichiarato che il diritto a percepire tale pensione era intrinsecamente connesso alla condizione oggettiva di lavoratore e che la normativa tedesca, poiché assoggettava ad un doppio prelievo di contributi per assicurazione malattia i lavoratori che avevano esercitato la loro attività in un altro Stato membro, costituiva un ostacolo vietato dall'art. 39 CE [20]. In questo caso, la normativa tedesca in questione, poiché svantaggiava il pensionato che aveva svolto la propria attività professionale in un altro Stato membro, poteva effettivamente scoraggiare un lavoratore dall'esercitare i diritti di circolazione conferiti dal Trattato.

60. Ritengo pertanto che la sentenza Sehrer, citata supra, non metta in discussione la tesi secondo cui il beneficio dell'art. 39 CE riguarda solo le persone che si siano trasferite in un altro Stato membro per svolgervi un'attività di lavoro subordinato. Tale disposizione non è applicabile alle persone che, come sembra essere avvenuto nel caso della sig.ra Turpeinen, abbiano svolto tutta la loro attività professionale nel loro Stato membro e abbiano usufruito del diritto di soggiornare in un altro Stato membro solo successivamente al collocamento a riposo, senza avere alcuna intenzione di esercitarvi un'attività lavorativa dipendente [21].

61. Ritengo pertanto che, nella specie, le disposizioni dell'art. 18 CE siano pertinenti e possano essere invocate dalla sig.ra Turpeinen a fondamento del proprio diritto di circolazione e di soggiorno in Spagna.

2) Sull'esistenza di un ostacolo alla libertà di circolazione

62. Occorre rilevare, anzitutto, che i diritti di soggiorno e di circolazione conferiti ad ogni cittadino dell'Unione dall'art. 18, n. 1, CE non ostano solo alle restrizioni all'esercizio di tali diritti previste dallo Stato ospitante, ma anche, come già rilevato, agli ostacoli imputabili allo Stato d'origine.

20 — Ibid., punti 30-35.

21 — V., in tal senso, sentenze 19 marzo 1992, causa C-60/91, Batista Morais (Racc. pag. I-2085, punto 7), 16 gennaio 1997, causa C-134/95, USSL n. 47 di Biella (Racc. pag. I-195, punto 19), e 26 gennaio 1999, causa C-18/95, Terhoeve (Racc. pag. I-345, punti 26 e 27).

63. La Corte, infatti, ha dichiarato che sarebbe incompatibile con lo status di cittadino dell'Unione e con i diritti di circolazione e di soggiorno conferitigli a tale titolo che a un cittadino comunitario che abbia usufruito di tali diritti fosse applicato nello Stato membro di cui è cittadino un trattamento meno favorevole di quello di cui beneficerebbe se non avesse usufruito di tali diritti [22].

64. Secondo la Corte, le facilitazioni offerte dal Trattato in materia di circolazione non potrebbero infatti dispiegare pienamente i propri effetti se un cittadino di uno Stato membro potesse essere dissuaso dal farne uso dagli ostacoli posti al suo soggiorno nello Stato membro ospitante a causa di una normativa del suo Stato d'origine che penalizzi il fatto che egli ne abbia usufruito [23].

65. La sig.ra Turpeinen, cittadina finlandese che si è avvalsa del diritto di circolazione e di soggiorno riconosciuto dall'art. 18, n. 1, CE, può quindi invocare tale disposizione nei confronti del proprio Stato d'origine.

66. Risulta, inoltre, dalla giurisprudenza che lo status di cittadino dell'Unione consente a chi tra i cittadini degli Stati membri si trovi nella medesima situazione di ottenere nell'ambito di applicazione ratione materiae del Trattato CE, indipendentemente dalla cittadinanza e fatte salve le eccezioni espressamente previste a tale riguardo, il medesimo trattamento giuridico [24].

67. Nella specie, è pacifico che la sig.ra Turpeinen, per effetto della normativa fiscale controversa, è stata assoggettata in quanto non residente, ad un'imposizione più elevata rispetto a quella cui sarebbe stata soggetta se fosse stata residente in Finlandia.

68. È vero che, come ricorda il governo finlandese, in materia di imposte dirette si ammette che la situazione dei contribuenti residenti e quella dei contribuenti non residenti non sono, di regola, analoghe [25]. Tali situazioni possono infatti presentare differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi che alla capacità contributiva personale o alla presa in considerazione della situazione personale e familiare.

69. Infatti, il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce, il più delle volte, solo una parte del suo

22 — Sentenze D'Hoop, citata, punto 30, e Pusa, citata, punto 18.

23 — Sentenza Pusa, citata, punto 19.

24 — V., in particolare, sentenza Pusa, citata, punto 16 e giurisprudenza ivi richiamata.

25 — Sentenza Schumacker, citata, punto 31.

reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza. Inoltre, la sua capacità contributiva personale, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo della sua residenza abituale, in cui egli ha, in genere, il centro dei suoi interessi personali ed economici [26].

70. Ne consegue che il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede ai residenti non è necessariamente discriminatorio [27].

71. Per contro, tale disparità di trattamento in funzione della residenza dev'essere considerata discriminatoria quando non sussiste alcuna obiettiva diversità rispetto all'agevolazione fiscale in questione su cui possa fondarsi tale disparità di trattamento. In tal caso, si deve ritenere che queste due categorie di contribuenti si trovino nella stessa situazione con riguardo all'agevolazione di cui trattasi [28].

72. Infatti, la Corte ha dichiarato che quando il contribuente non residente, lavoratore dipendente o autonomo, percepisce la totalità o la quasi totalità dei propri redditi nello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa, egli si trova, oggettivamente, nella stessa situazione, per quanto attiene all'imposta sui redditi, di colui che risiede in detto Stato. Entrambi sono soggetti ad imposizione unicamente in quello Stato e la base imponibile dell'imposta è la stessa. [29].

73. Il giudice del rinvio si domanda se tale giurisprudenza possa essere trasposta ai casi in cui, come nella fattispecie, i redditi imponibili sono costituiti da una pensione di vecchiaia.

74. Ritengo che la questione debba essere risolta in senso affermativo. Infatti, la normativa fiscale finlandese prevede che le pensioni di vecchiaia, come quella erogata alla sig.ra Turpeinen, sono tassate come qualsiasi altro reddito che provenga direttamente da un'attività economica, con applicazione di una tabella progressiva e di riduzioni volte a tenere conto della capacità contributiva del soggetto passivo e della sua situazione personale e familiare. Nella specie ci troviamo quindi dinanzi a un regime di imposizione diretta, in cui l'onere fiscale viene determinato in funzione della capacità contributiva della ricorrente.

26 — Sentenza Gerritse, citata, punto 43 e giurisprudenza ivi richiamata.

27 — Ibid., punto 44 e giurisprudenza ivi richiamata.

28 — Sentenza Asscher, citata, punto 42.

29 — Sentenza Wielockx, citata, punto 20.

75. Inoltre, come osserva il governo finlandese, il sistema della ritenuta forfettaria alla fonte del 35 %, prevista per i contribuenti non residenti, si fonda sul postulato che la loro situazione non è equiparabile a quella dei contribuenti residenti, in quanto i primi possono percepire altri redditi nel loro Stato di residenza, comprese altre pensioni di vecchiaia.

76. Quando il contribuente non residente non dispone di altri redditi oltre alla pensione di vecchiaia erogatagli da uno Stato membro diverso da quello in cui risiede, lo Stato debitore di tale pensione deve pertanto ritenere, ai fini della tassazione di quest'ultima, che egli si trovi nella stessa situazione di un contribuente residente, soggetto ad imposta su tutti i suoi redditi. Si deve quindi ritenere che un contribuente, il quale, al pari della sig.ra Turpeinen, non disponga di alcun altro reddito oltre alla pensione di vecchiaia erogata in Finlandia, si trovi, per quanto riguarda l'imposta sui redditi, nella stessa situazione in cui si troverebbe se fosse residente in detto Stato membro. In tali circostanze, il fatto di applicare al contribuente non residente un'aliquota d'imposta più elevata costituisce una discriminazione indiretta contraria allo status di cittadino dell'Unione, che ostacola il diritto di circolazione conferitogli dall'art. 18, n. 1, CE.

3) Sulla giustificazione di tale ostacolo

77. Secondo le informazioni fornite nell'ordinanza di rinvio, il regime di ritenuta forfettaria alla fonte applicato ai redditi dei contribuenti non residenti non è giustificato solo dalla presunzione che il contribuente non residente percepisca altri redditi imponibili in Finlandia. Detto regime è anche inteso a soddisfare esigenze pratiche di semplicità ed efficacia. Infatti, da un lato, si intende agevolare il compito dei contribuenti che presumibilmente non hanno una conoscenza sufficiente del finlandese e delle norme tributarie nazionali di diritto comune. D'altro lato, il regime in questione mira a garantire la riscossione dell'imposta.

78. Non penso che lo svantaggio imposto ai contribuenti non residenti possa essere giustificato per tali motivi. Infatti, una misura che abbia l'effetto di limitare l'esercizio di una libertà di circolazione garantita dal Trattato è giustificabile solo ove sia idonea a conseguire l'obiettivo legittimo perseguito e non deve eccedere quanto necessario a tal fine [30]. La semplificazione dell'applicazione del regime fiscale finlandese per i contribuenti non residenti avrebbe sicuramente

30 — V., in particolare, sentenza De Lasteyrie du Saillant, citata supra, punto 49 e la giurisprudenza ivi richiamata.

potuto essere realizzata con misure meno svantaggiose rispetto a una tassazione superiore a quella applicabile ai contribuenti residenti che percepiscono redditi identici.

79. Inoltre, il regime di ritenuta forfettaria risulta anche sproporzionato rispetto all'esigenza di garantire l'effettiva riscossione dell'imposta dovuta dai contribuenti non residenti. Come rileva la Commissione, lo Stato membro debitore della pensione di vecchiaia può, in forza della direttiva del Consiglio 77/799/CE [31], chiedere alle autorità competenti dello Stato membro nel cui territorio risiede il contribuente in questione di comunicargli ogni informazione che gli consenta di conoscere o di verificare la capacità contributiva e la situazione personale e familiare di tale contribuente.

80. Le ulteriori difficoltà di natura amministrativa che possono derivare, per un'amministrazione finanziaria nazionale, dalla circostanza che il contribuente risieda in un altro Stato membro non sono considerate dalla giurisprudenza idonee a giustificare, di per sé, il fatto di assoggettare a tale contribuente ad un'imposizione superiore a quella cui sarebbe soggetto se fosse residente. Questo genere di argomento è stato regolarmente respinto [32]. Peraltro, nella specie esso sembra ancor meno fondato, dal momento che gli Stati membri dispongono, con la direttiva del Consiglio 2001/44/CE [33], che essi erano tenuti ad attuare entro il 30 giugno 2002, di uno strumento supplementare per garantire la riscossione dell'imposta sul reddito dovuta da un contribuente non residente.

81. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere la questione posta dal giudice del rinvio dichiarando che l'art. 18 CE dev'essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale in forza della quale l'imposta applicabile a una pensione di vecchiaia erogata a un contribuente residente in un altro Stato membro superi, in determinati casi, l'imposta che tale contribuente avrebbe dovuto versare se avesse avuto la residenza nel paese stesso, quando i suoi redditi siano costituiti esclusivamente o principalmente da detta pensione ed egli non si trovi, pertanto, in una situazione oggettivamente diversa da quella dei contribuenti residenti.

31 — Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15).

32 — V., in particolare, sentenze Schumacker, citata supra, punto 45, e 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard (Racc. pag. I-7641, punto 26). Per un esempio più recente v. sentenza 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia (Racc. pag. I-2229, punto 31).

33 — Direttiva 15 giugno 2001, che modifica la direttiva 76/308/CEE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli, dei dazi doganali, dell'imposta sul valore aggiunto e di talune accise (GU L 175, pag. 17).

IV — Conclusione

82. Alla luce di tali elementi, propongo alla Corte di risolvere la questione proposta dal Korkein hallinto-oikeus nei termini seguenti:

«L'art. 18 CE dev'essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale in forza della quale l'imposta applicabile a una pensione di vecchiaia erogata a un contribuente residente in un altro Stato membro superi, in determinati casi, l'imposta che tale contribuente avrebbe dovuto versare se avesse avuto la residenza nel paese stesso, quando i suoi redditi siano costituiti esclusivamente o principalmente da detta pensione ed egli non si trovi, pertanto, in una situazione oggettivamente diversa da quella dei contribuenti residenti».