Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
NIILO JÄÄSKINEN
presentate il 24 novembre 2011 [1]

Causa C-39/10

Commissione europea
contro

Repubblica di Estonia

«Inadempimento di uno Stato — Eccezione di irricevibilità — Intervenienti — Libera circolazione dei lavoratori — Articolo 45 TFUE — Articolo 28 dell'Accordo SEE — Normativa tributaria — Imposta sul reddito — Pensioni di vecchiaia — Abbattimento fiscale per i redditi esigui — Discriminazione tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti»

I – Introduzione

1. La Repubblica di Estonia applica una legge in materia di imposta sul reddito in cui non è prevista la possibilità di concedere un abbattimento fiscale individuale ai contribuenti non residenti il cui reddito complessivo sia di importo così modesto che gli stessi beneficerebbero di un tale agevolazione fiscale se risiedessero sul territorio nazionale.

2. Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che, applicando una normativa di tal genere, la Repubblica di Estonia è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'articolo 45 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea [2] e dell'articolo 28 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992 (in prosieguo: l'«Accordo SEE») [3].

3. La Repubblica di Estonia ha contestato le censure formulate nei suoi confronti, pur riconoscendo la necessità di completare le disposizioni della propria normativa relative ai diritti alle deduzioni concernenti il reddito dei residenti di uno Stato membro dell'Unione europea in modo tale che l'ambito di applicazione di tali disposizioni sia esteso ai cittadini di tutti gli Stati parti dell'Accordo SEE.

4. Il presente ricorso per inadempimento apre a mio avviso prospettive interessanti quanto all'effetto della libera circolazione dei lavoratori sulla competenza riconosciuta agli Stati membri di decidere autonomamente il regime fiscale da applicare ai pensionati che abbiano esercitato detta libertà fondamentale.

5. Tuttavia, imperfezioni redazionali oltre che incoerenze di ragionamento, riscontrate nella formulazione del ricorso e negli ulteriori atti della Commissione, mi sembra possano determinare l'irricevibilità di tale azione.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Nella fattispecie, la data del parere motivato che la Commissione ha indirizzato alla Repubblica di Estonia, in cui è definito il momento nel quale deve valutarsi l'eventuale esistenza dell'inadempimento, risale al 17 ottobre 2008 ed è quindi anteriore all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, avvenuta il 1º dicembre 2009. Tuttavia, è pacifico che le circostanze che possono aver dato luogo all'asserito inadempimento abbiano continuato ad esistere dopo il parere motivato e che permanessero alla data del deposito del ricorso, presentato il 22 gennaio 2010. Inoltre, in tale atto di ricorso alla Corte, la Commissione non ha più citato le disposizioni del Trattato CE, ma quelle del Trattato FUE. Si farà dunque riferimento a queste ultime.

3 — GU 1994, L 1, pag. 3.

II – Contesto normativo

A – *Il diritto dell'Unione*

1. L'articolo 45 TFUE e l'articolo 28 dell'Accordo SEE

6. L'articolo 45 TFUE dispone quanto segue:

«1. La libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata.

2. Essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

3. Fatte salve le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, essa importa il diritto:

a) di rispondere a offerte di lavoro effettive;

b) di spostarsi liberamente a tal fine nel territorio degli Stati membri;

c) 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;

d) di rimanere, a condizioni che costituiranno l'oggetto di regolamenti stabiliti dalla Commissione, sul territorio di uno Stato membro, dopo avervi occupato un impiego.

4. Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili agli impieghi nella pubblica amministrazione».

7. L'articolo 28 dell'Accordo SEE garantisce la libera circolazione dei lavoratori tra gli Stati membri della Comunità europea e gli Stati dell'Associazione europea di libero scambio (EFTA), in termini sostanzialmente identici alle disposizioni dell'articolo 45 TFUE.

2. La raccomandazione 94/79/CE

8. La raccomandazione 94/79/CE[4], invocata dalla Repubblica di Estonia e dalle parti intervenienti, riguarda la tassazione di taluni redditi percepiti in uno Stato membro da soggetti residenti in un altro Stato membro.

9. L'articolo 1, paragrafo 1, della raccomandazione 94/79 dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri applicano le disposizioni della presente raccomandazione alle persone fisiche residenti in uno Stato membro e soggette in altro Stato membro, senza esservi residenti, all'imposta sul reddito per quanto riguarda i seguenti redditi:

(…)

4 — Raccomandazione della Commissione del 21 dicembre 1993, relativa alla tassazione di taluni redditi percepiti in uno Stato membro da soggetti residenti in un altro Stato membro (GU 1994, L 39, pag. 22).

— pensioni e altre prestazioni analoghe riscosse a titolo di un rapporto di lavoro precedente nonché pensioni di un regime di sicurezza sociale,

— (…)».

10. L'articolo 2, paragrafi 1 e 2, primo comma, di detta raccomandazione prevede:

«1. Gli Stati membri non assoggettano i redditi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, ad una imposizione superiore a quella che essi applicherebbero se il contribuente, il coniuge e i loro figli fossero ivi residenti.

2. L'applicazione delle disposizioni del paragrafo 1 è subordinata alla condizione che i redditi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, imponibili nello Stato membro in cui la persona fisica non è residente, costituiscano almeno il 75% del reddito imponibile complessivo di quest'ultima nel corso dell'esercizio fiscale».

B – *La normativa nazionale*

11. La legge estone del 1999, in materia di imposta sul reddito, nella versione vigente alla data di emissione del parere motivato della Commissione, ossia nel 2008, così recita [5]:

«Articolo 1.

Oggetto dell'imposta

(1) L'imposta sul reddito è prelevata sul reddito del contribuente, una volta effettuati gli abbattimenti autorizzati dalla legge.

(…)».

«Articolo 2.

Contribuente

(1) L'imposta sul reddito di cui all'articolo 1, paragrafo 1, è assolta dalle persone fisiche e dalle persone giuridiche non residenti che percepiscono redditi imponibili.

(…)».

«Articolo 19.

Alimenti, pensioni, borse, assegni, premi, vincite alla lotteria, indennità

(…)

(2) L'imposta sul reddito è prelevata sulle pensioni, sugli assegni, sulle borse, sui premi culturali, sportivi e scientifici, sulle vincite alla lotteria, sugli assegni percepiti ai sensi della legge sulle indennità parentali nonché sulle indennità e le diarie collegate a trasferte sportive. (…)».

5 — Tulumaksuseadus (RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208).

«Articolo 23.

Abbattimento alla base

«Nel corso del periodo d'imposta, una persona fisica residente può dedurre dal proprio reddito:

1) 27 000 EEK nel 2008;

(…)».

«Articolo 23[2].

Abbattimento supplementare in caso di pensione

Se una persona fisica residente percepisce una pensione versata da uno Stato contraente ai sensi di legge, una pensione a capitalizzazione obbligatoria prevista dalla normativa di tale Stato o una pensione derivante da un accordo di previdenza sociale, si applica al reddito della persona un abbattimento supplementare corrispondente all'importo di tali pensioni, entro il limite massimo, tuttavia, di 36 000 EEK per un periodo di imposta».

«Articolo 28[3].

Deduzioni sul reddito di un residente di uno Stato membro dell'Unione europea

Una persona fisica residente in un altro Stato dell'Unione europea può anche applicare le deduzioni previste nel presente capo al proprio reddito imponibile in Estonia, purché essa, per un periodo d'imposta, percepisca almeno il 75% del proprio reddito imponibile in Estonia e presenti la dichiarazione dei redditi di una persona fisica residente. Per reddito imponibile si intende il reddito al lordo delle deduzioni conformemente alla normativa dello Stato considerato».

«Articolo 29.

Reddito imponibile del non residente

(…)

(9) L'imposta sul reddito è prelevata sulle pensioni e sulle borse, sui premi culturali, sportivi e scientifici, sugli assegni, sulle indennità di disoccupazione, sulle vincite alla lotteria versate alle condizioni di cui all'articolo 19, paragrafi 2 e 3, sugli assegni ricevuti ai sensi della legge sulle indennità parentali, sugli alimenti e gli assegni alimentari di cui all'articolo 19, paragrafo 1, versati ad un non residente dallo Stato estone, dagli enti locali o da un residente. L'imposta sul reddito è riscossa sulle indennità di assicurazione, versate alle condizioni di cui agli articoli20 e 21, ad un non residente dalla cassa di assicurazione malattia estone, dalla cassa di assicurazione contro la disoccupazione estone o da una società di assicurazione residente, e sui pagamenti versati da un fondo pensione iscritto in Estonia.

(…)».

«Articolo 41.

Pagamenti sui quali è ritenuta un'imposta sul reddito

(…)

(6) Le indennità di assicurazione, le pensioni, i pagamenti provenienti da un fondo pensione, le borse, le vincite alla lotteria, gli alimenti, gli assegni alimentari, le indennità versate ai sensi della legge sugli assegni familiari (articolo 19, paragrafi 1 e 2, articolo 20, paragrafi 1-3, articolo 20[1], articolo 21, paragrafo 1, e articolo 29, paragrafo 9) o altri pagamenti soggetti all'imposta sul reddito, versati a non residenti o ad una persona fisica residente, ad eccezione dei pagamenti precisati al punto 12;

(…)».

«Articolo 42.

Detrazioni sulla ritenuta d'imposta sul reddito

(…)

(1[1]) In caso di pensione versata ad una persona fisica residente dallo Stato estone conformemente alla legge e di pensione a capitalizzazione obbligatoria prevista dalla legge sulle pensioni a capitalizzazione, si applica, prima del calcolo della ritenuta d'imposta, un abbattimento supplementare (articolo 23[2]), pari all'importo di tale pensione, a condizione che, tuttavia, tale abbattimento non superi, per ogni mese civile, un dodicesimo dell'importo previsto all'articolo 23[2].(…)».

III – Il procedimento precontenzioso

12. La Commissione ha ricevuto la denuncia di un soggetto di nazionalità estone residente in Finlandia, riguardante l'imposizione sulla pensione versata allo stesso dalla Repubblica di Estonia. L'interessato lamentava la mancata applicazione, nei suoi confronti, della soglia di abbattimento alla base prevista per i residenti nonché della soglia di abbattimento supplementare prevista per i residenti che percepiscono una pensione.

13. Tale soggetto, dopo aver raggiunto l'età pensionabile in Estonia, si è stabilito in Finlandia dove ha svolto un'attività lavorativa, circostanza che gli ha permesso di beneficiare di una pensione anche in tale Stato. Esso percepisce pertanto due pensioni, provenienti una dall'Estonia e l'altra dalla Finlandia, di importo pressoché uguale. La pensione proveniente dall'Estonia dà luogo alla riscossione di un'imposta sul reddito, contrariamente a quella proveniente dalla Finlandia [6].

14. Infatti, tenuto conto del livello assai esiguo del reddito complessivo del soggetto interessato, che non supera la soglia dell'abbattimento alla base prevista per i soggetti residenti in Finlandia, esso non versa alcuna imposta in tale Stato membro. Di conseguenza, al momento della determinazione dell'imposta sul reddito dovuta in Finlandia, tale soggetto non può beneficiare di un credito d'imposta che tenga conto dell'imposta pagata in Estonia per la pensione percepita in quest'ultimo Stato.

15. Alla luce di tali elementi, la Commissione ha ritenuto che, in tale paese, il carico fiscale sostenuto dai non residenti che si trovavano in una situazione analoga a quella del soggetto che aveva presentato denuncia fosse più elevato di quanto non sarebbe stato se gli stessi avessero percepito la totalità dei loro redditi a titolo pensionistico da un solo e medesimo Stato membro, sia esso la Repubblica di Finlandia o la Repubblica di Estonia. La Commissione ha ritenuto che il reddito percepito complessivamente da tale contribuente per le sue pensioni in Estonia e in Finlandia avrebbe superato solo leggermente la soglia dell'esenzione a favore dei pensionati residenti in Estonia, se fosse stato possibile applicare allo stesso gli articoli 23 e 23[2] della legge estone in materia di imposta sul reddito.

6 — La Repubblica di Estonia e la Repubblica di Finlandia hanno firmato a Helsinki, il 23 marzo 1993, une convenzione diretta ad evitare la doppia imposizione e a prevenire l'evasione fiscale in materia d'imposta sul reddito e sul patrimonio (RT II 1993, 37, 113), della quale è applicabile l'articolo 18.

16. Essa ha dunque inviato alla Repubblica di Estonia, il 4 febbraio 2008, una lettera di costituzione in mora, nella quale ha invitato detto Stato a farle pervenire le sue osservazioni riguardo all'eventuale incompatibilità delle disposizioni della normativa nazionale *sull'imposizione delle pensioni* versate ai non residenti con l'articolo 39 CE e con l'articolo 28 dell'Accordo SEE.

17. Nella lettera del 9 aprile 2008, la Repubblica di Estonia ha contestato il punto di vista della Commissione, facendo valere che la propria normativa permetteva di assoggettare al medesimo regime di imposizione dei residenti coloro, tra i non residenti, che percepiscono dall'Estonia la maggior parte dei loro redditi, ossia almeno il 75% dei medesimi. Secondo la Repubblica di Estonia, negli altri casi, spetterebbe allo Stato nel quale risiede l'interessato garantire l'imposizione adeguata a quest'ultimo.

18. Il 17 ottobre 2008, la Commissione ha inviato alla Repubblica di Estonia un parere motivato, a termini del quale la invitava ad adottare le misure necessarie per conformarsi alle proprie indicazioni entro due mesi a decorrere dal ricevimento di detto parere.

19. Con risposta del 18 dicembre 2008, la Repubblica di Estonia ha espresso il proprio disaccordo con le censure dedotte dalla Commissione quanto all'incompatibilità tra la legge estone in materia di imposta sul reddito e l'articolo 39 CE. Essa ha riconosciuto, invece, che quest'ultima conteneva lacune relativamente all'articolo 28 dell'Accordo SEE e si è dichiarata pronta ad estendere l'ambito di applicazione dell'articolo 28[3] di detta legge anche ai cittadini degli Stati membri dello Spazio economico europeo.

20. Ritenendo che la situazione restasse insoddisfacente, la Commissione ha proposto il presente ricorso.

IV – Il procedimento dinanzi alla Corte

21. Con il suo ricorso depositato il 22 gennaio 2010, la Commissione ha chiesto alla Corte di «dichiarare che la Repubblica di Estonia non ha adempiuto agli obblighi derivanti dall'articolo 45 [TFUE] e dall'articolo 28 dell'Accordo SEE, in quanto la sua normativa non prevede la concessione di un abbattimento fiscale individuale ai non residenti il cui reddito complessivo sia talmente esiguo che gli stessi beneficerebbero di un abbattimento se fossero contribuenti residenti».

22. La Repubblica di Estonia ha chiesto l'irricevibilità del ricorso o, in alternativa, il rigetto di quest'ultimo, fondandosi su un'interpretazione diversa delle disposizioni considerate, nonché la condanna della Commissione alle spese.

23. Il Regno di Spagna, la Repubblica portoghese, nonché il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord hanno depositato memorie di intervento a sostegno delle richieste della Repubblica di Estonia.

24. La Repubblica federale di Germania ed il Regno di Svezia sono stati ammessi ad intervenire e a presentare le loro osservazioni nel corso del procedimento orale, al fine di sostenere le conclusioni dello Stato membro convenuto.

25. Durante l'udienza tenutasi il 15 settembre 2011, la Commissione e la Repubblica di Estonia, nonché il Regno di Spagna ed il Regno di Svezia hanno presentato osservazioni orali.

V – Analisi del ricorso per inadempimento

A – *Sulla ricevibilità del ricorso*

26. La Repubblica di Estonia ha chiesto, in via principale, che la Corte dichiari il ricorso della Commissione irricevibile.

27. Due parti intervenienti, ossia il Regno di Spagna e la Repubblica portoghese, hanno parimenti eccepito l'irricevibilità del ricorso per inadempimento presentato contro la Repubblica di Estonia.

1. Sull'eccezione di irricevibilità fondata su una formulazione equivoca del ricorso

28. Nella sua memoria di controreplica, la Repubblica di Estonia, sostenuta su tale motivo dal Regno di Spagna, ha sollevato un'eccezione di irricevibilità relativa alla mancanza di chiarezza degli atti presentati dalla Commissione. La convenuta ha addotto come argomento che la ricorrente non aveva indicato in modo esplicito in quali casi uno Stato dovrebbe applicare un abbattimento fiscale ai residenti di un altro Stato membro e, pertanto, come si sarebbe potuto porre fine all'inadempimento contestato. Essa ha fatto valere che, nel suo ricorso, la Commissione aveva dichiarato che il criterio di applicazione pertinente riguarderebbe la circostanza secondo cui il reddito complessivo dei non residenti sia inferiore alla soglia dell'abbattimento prevista dallo Stato di origine, mentre nella sua replica, la Commissione avrebbe raccomandato di considerare la soglia dell'abbattimento vigente nello Stato di residenza. Il governo estone ha sostenuto che la contraddizione in tal modo rilevata nelle censure formulate dalla Commissione rendeva il suo ricorso per inadempimento viziato da un equivoco su un elemento ritenuto indispensabile per comprendere l'oggetto della domanda, deficienza che dovrebbe condurre la Corte a dichiarare detto ricorso irricevibile.

29. Per contro, la Commissione ha affermato che le sue richieste sarebbero del tutto chiare e non conterrebbero contraddizioni, precisando di essere del parere che uno Stato membro abbia solo l'obbligo di tener conto del livello minimo di reddito che un contribuente deve percepire per essere considerato idoneo a partecipare alla spesa pubblica in virtù di disposizioni del proprio ordinamento giuridico, e non del livello previsto negli altri Stati membri considerati.

30. Nel corso dell'udienza, la Commissione ha inoltre obiettato che la menzione di una causa di irricevibilità da parte del convenuto soltanto in fase di controreplica, e non in una fase anteriore, non sarebbe conforme alle disposizioni dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. Tuttavia, la Repubblica di Estonia ha sottolineato di aver già accennato nel suo controricorso ad una mancanza di chiarezza del ricorso quanto all'eventuale considerazione della soglia di abbattimento dello Stato di residenza.

31. Ricordo che l'articolo 38, paragrafo 1, lettera c), del regolamento di procedura della Corte, letto in combinato disposto con l'articolo 21 dello Statuto della Corte, impone, quanto alle condizioni di ricevibilità, che l'istanza con la quale a tale giudice è sottoposto un ricorso per inadempimento contenga l'oggetto della controversia e l'esposizione sommaria dei motivi dedotti dal ricorrente.

32. Secondo la giurisprudenza, spetta alla Commissione indicare, nelle conclusioni di qualsiasi ricorso depositato ai sensi dell'articolo 258 TFUE, le censure precise sulle quali la Corte è chiamata a pronunciarsi. Tali conclusioni devono essere formulate in modo inequivoco al fine di evitare che la Corte statuisca ultra petita ovvero ometta di statuire su una censura [7]. La presenza di contraddizioni [8], al pari di un'affermazione lapidaria [9], contenute nell'esposizione delle censure sollevate dalla Commissione a sostegno di un ricorso per inadempimento, non rispondono alle esigenze dei due articoli summenzionati. Se queste ultime non sono soddisfatte, la sanzione in cui si incorre è l'irricevibilità delle censure basate su elementi insufficienti e non chiari, dal momento che tali censure non consentono di far emergere tutti gli elementi essenziali dell'inadempimento [10].

7 — V., in particolare, sentenze del 12 novembre 2009, Commissione/Spagna (C-154/08, Racc. pag. I-187, punti 60 e 63 e giurisprudenza ivi cit.), nonché del 14 gennaio 2010, Commissione/Repubblica ceca (C-343/08, Racc. pag. I-275, punto 26 e giurisprudenza ivi cit.).

8 — V., in particolare, sentenze del 15 giugno 2006, Commissione/Francia (C-255/04, Racc. pag. I-5251, punto 24); del 28 giugno 2007, Commissione/Spagna (C-235/04, Racc. pag. I-5415, punto 47), e dell'11 settembre 2008, Commissione/Grecia (C-305/06, Racc. pag. I-123, punto 46).

9 — Sentenza del 16 luglio 2009, Commissione/Polonia causa (C-165/08, Racc. pag. I-6843, punti 42-47).

10 — V., in particolare, sentenza del 12 ottobre 2004, Commissione/Regno Unito (C-431/02, punti 25-29 e giurisprudenza ivi cit.).

33. Pertanto, un ricorso per inadempimento fondato su un'argomentazione ambigua, se non addirittura contraddittoria, deve essere dichiarato irricevibile in quanto tale argomentazione impedisce tanto allo Stato membro chiamato in causa quanto alla Corte di cogliere con esattezza la portata della violazione del diritto dell'Unione contestata. Orbene, tale presa di conoscenza è al contempo necessaria affinché detto Stato possa far valere utilmente i suoi mezzi di difesa e affinché la Corte possa verificare l'esistenza dell'asserito inadempimento [11].

34. Nella fattispecie, ritengo, in base alla lettura del ricorso e degli altri suoi atti, che la Commissione non abbia formulato in modo chiaro e preciso la censura riguardante la soglia di abbattimento di cui deve tenere conto uno Stato membro nel quale siano percepiti redditi e che intenda assoggettare ad un'imposta diretta contribuenti non residenti sul suo territorio. La Repubblica di Estonia ha illustrato, con vari esempi dettagliati nella sua memoria di controreplica, la mancanza di precisione intrinseca del ricorso, nonché le discordanze esistenti riguardo a tale motivo tra questa memoria e la memoria di replica della Commissione. L'obiezione sollevata da tale Stato è quindi, a mio parere, fondata.

35. Aggiungo che anche l'oggetto del suo ricorso non è stato delimitato in modo preciso dalla Commissione. Infatti, pur trattandosi di un aspetto essenziale, la ricorrente ha definito la portata della sua azione solo nel corso delle discussioni tenutesi in sede di udienza. In risposta ai quesiti che le sono stati posti, essa ha affermato che, nonostante l'approccio globale apparentemente adottato nel ricorso, l'azione per inadempimento doveva essere intesa non come relativa alla situazione di tutti i contribuenti che percepiscono un reddito particolarmente esiguo in Estonia [12] e che risiedono in un altro Stato membro, ma come limitata alla situazione dei non residenti titolari di pensioni in Estonia. Tuttavia, è del tutto possibile che si crei confusione vista l'ampiezza delle enunciazioni contenute nell'atto con il quale è stata adita la Corte [13]. D'altro canto, le osservazioni presentate dalla Repubblica di Estonia, nonché dagli Stati membri intervenuti a sostegno della stessa, si basano tutte su una concezione del ricorso secondo la quale quest'ultimo non si limitava ai pensionati non residenti, ma si estendeva in generale a tutti i contribuenti non residenti.

36. Considerato che la Corte può valutare d'ufficio se le condizioni previste all'articolo 258 TFUE per la presentazione di un ricorso siano soddisfatte [14], ritengo necessario che essa faccia uso di tale potere per sanzionare gli errori della Commissione nella presente causa. Occorre non perdere di vista la circostanza che, vista l'importanza attribuita dal Trattato FUE all'azione per inadempimento di cui dispone l'Unione contro gli Stati membri, tale procedimento è stato corredato di garanzie che non possono assolutamente essere trascurate in quanto detta azione impone agli Stati membri l'obbligo di adottare le misure di esecuzione rese necessarie dalla sentenza della Corte [15].

37. Nell'ambito di un procedimento come quello in oggetto, è fondamentale che lo Stato membro al quale si contesta un inadempimento sappia esattamente ciò che avrebbe dovuto fare. Orbene, le indicazioni date in questa sede dalla Commissione alla Repubblica di Estonia non erano sufficientemente chiare per permettere alla stessa di preparare senza difficoltà la propria difesa. Inoltre, la Corte non è, in tale contesto, pienamente in grado di giudicare se i motivi dedotti siano o meno fondati.

38. Dal momento che il presente ricorso per inadempimento si fonda su una formulazione dei motivi che è al tempo stesso incoerente e imprecisa, ritengo che il medesimo non rispetti le condizioni summenzionate e che debba essere dunque dichiarato, per tale motivo, irricevibile in toto.

11 — V., in particolare, sentenze del 1º febbraio 2007, Commissione/Regno Unito (C-199/04, Racc. pag. I-1221, punti 21, 25 e 26 e giurisprudenza ivi cit.), nonché del 12 febbraio 2009, Commissione/Polonia (C-475/07, Racc. pag. I-19, punto 44 e giurisprudenza ivi cit.).

12 — Faccio notare che la nozione di «reddito» di cui all'articolo 19, paragrafo 2, della legge nazionale in materia di imposta sul reddito è concepita in senso ampio dalla Repubblica di Estonia.

13 — V., in tal senso, il dispositivo del ricorso, che riprende in sostanza la parte finale del parere motivato, osservando inoltre che l'articolo 23[2] della legge in questione, relativa all'abbattimento supplementare in caso di pensione, non è l'unica disposizione richiamata nei motivi del ricorso per inadempimento.

14 — V., in particolare, sentenza Commissione/Regno Unito, cit. (punto 20 e giurisprudenza ivi cit.).

15 — Sentenza del 10 marzo 1970, Commissione/Italia (7-69, Racc. pag. 111).

2. Sull'eccezione di irricevibilità fondata sulla raccomandazione 94/79

39. Secondo la Repubblica portoghese, la Commissione avrebbe avuto un atteggiamento contraddittorio, che violerebbe i principi di buona amministrazione, di leale cooperazione e di tutela del legittimo affidamento, in quanto ha presentato un ricorso per inadempimento contro la Repubblica di Estonia prescindendo dal fatto che il tenore della normativa criticata fosse conforme alla raccomandazione 94/79, nella quale la ricorrente aveva definito i propri orientamenti in materia, senza che un qualsivoglia atto successivo abbia revocato tale raccomandazione o sia stato ad essa sostituito.

40. Parimenti, il Regno di Spagna sostiene che la Commissione avrebbe violato il principio del legittimo affidamento dal momento che essa avrebbe fatto sorgere in capo agli Stati membri l'aspettativa che il rispetto da parte degli stessi dei criteri enunciati nella raccomandazione 94/79 comporti l'impossibilità di contestare loro un inadempimento. Esso aggiunge che, mutando opinione senza spiegarne il motivo e senza aver adottato una nuova raccomandazione, l'istituzione avrebbe anche violato il principio della certezza del diritto, che tutela gli Stati membri, dato che l'eventuale riconoscimento, da parte della Corte, di un inadempimento può comportare la responsabilità dello Stato chiamato in causa.

41. I due intervenienti menzionati sostengono che la sanzione di siffatto comportamento della Commissione dovrebbe consistere nella irricevibilità o nel rigetto del ricorso dalla stessa proposto.

42. In risposta, la Commissione obietta che il Regno di Spagna e la Repubblica portoghese hanno eccepito motivi di irricevibilità che non sono stati dedotti come tali dallo Stato membro convenuto. Basandosi sull'articolo 40, quarto comma, del protocollo sullo Statuto della Corte e sull'articolo 93, paragrafo 4, del regolamento di procedura, nonché sulla giurisprudenza [16], essa afferma che tali intervenienti non possono sollevare una nuova eccezione di irricevibilità e che la Corte non sarebbe dunque tenuta ad esaminare detti motivi.

43. Occorre ricordare che l'articolo 40, secondo comma, del protocollo sullo Statuto della Corte dispone che il diritto di intervenire in una controversia sottoposta a tale giudice spetta a qualsiasi soggetto il quale provi di avere un interesse alla soluzione di detta controversia. Ai sensi del quarto comma di tale articolo, «[l]e conclusioni dell'istanza di intervento possono avere come oggetto soltanto l'adesione alle conclusioni di una delle parti». Inoltre, l'articolo 93, paragrafo 4, del regolamento di procedura impone che: «[l]'interveniente accetta il procedimento nello stato in cui questo si trova all'atto del suo intervento».

44. Secondo la giurisprudenza, sebbene tali disposizioni non ostino a che un interveniente menzioni argomenti diversi da quelli della parte che esso sostiene, ciò vale tuttavia a condizione che, da un lato, essi non modifichino il quadro della controversia e che, dall'altro lato, l'intervento sia sempre inteso a sostegno delle conclusioni presentate da tale parte [17]. Inoltre, è pacifico che un interveniente non sia legittimato a sollevare un'eccezione di irricevibilità che non sia stata formulata nelle conclusioni del convenuto [18].

45. Nella fattispecie, è vero che il Regno di Spagna e la Repubblica portoghese hanno sollevato un'eccezione di irricevibilità diretta a sostenere le richieste della convenuta, la quale ha sostenuto a sua volta l'irricevibilità del ricorso.

16 — Essa si riferisce a tal proposito alla sentenza del 15 giugno 1993, Matra/Commissione (C-225/91, Racc. pag. I-3203).

17 — V., in particolare, sentenze dell'8 luglio 1999, Chemie Linz/Commissione (C-245/92 P, (Racc. pag. I-4643, punto 32); dell'8 gennaio 2002, Francia/Monsanto e Commissione (C-248/99 P, Racc. pag. I-1, punto 56), nonché del 24 maggio 2011, Commissione/Grecia (C-61/08, Racc. pag. I-4399, punti 33 e segg.). Giurisprudenza seguita anche dal Tribunale, in particolare nella sentenza del 13 aprile 2005, Verein für Konsumenteninformation/Commissione (T-2/03, Racc. pag. II-1121, punto 52).

18 — V. sentenza del 1° luglio 2008, Chronopost e La Poste/UFEX e a. (C-341/06 P e C-342/06 P, Racc. pag. I-4777, punto 67, nonché giurisprudenza ivi cit.).

46. Tuttavia, la Repubblica di Estonia ha invocato l'irricevibilità del ricorso per inadempimento fondandosi su un motivo diverso da quello addotto dai due intervenienti. Mi sembra quindi che, sebbene non siano legittimati a farlo, il Regno di Spagna e la Repubblica portoghese abbiano sollevato un'eccezione di irricevibilità il cui fondamento è diverso da quello rilevato dalla parte che essi sostengono ed il cui esame avrebbe come effetto di modificare l'oggetto della controversia quale è stato definito nel ricorso e nelle memorie tanto della Commissione quanto della convenuta.

47. Orbene, mi sembra concepibile che uno Stato membro al quale si contesti un inadempimento non intenda sollevare un'eccezione di irricevibilità fondata su motivi che non vorrebbe, deliberatamente, evocare. Gli Stati membri autorizzati ad intervenire nel procedimento che lo riguarda non possono, presentando argomenti complementari nell'ambito della controversia, avere la facoltà di costringere lo Stato convenuto a prendere posizione su punti che non aveva intenzione di mettere in discussione.

48. La Corte valuta d'ufficio la ricevibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 2, del regolamento di procedura solo qualora si tratti di un'ipotesi di improcedibilità per motivi di ordine pubblico [19]. Pertanto, la Corte procede all'esame della fondatezza di un'eccezione di irricevibilità sollevata da un interveniente, e non dal convenuto, solo se tale eccezione interessa l'ordine pubblico [20].

49. Non mi sembra sia questo il caso dell'eccezione di irricevibilità che i governi portoghese e spagnolo hanno evidenziato in questa sede, sebbene quest'ultimo abbia sostenuto che la violazione di principi generali del diritto dell'Unione costituisce una questione di ordine pubblico che la Corte potrebbe [21], anzi dovrebbe [22], valutare d'ufficio. A mio avviso, l'ordine pubblico sarebbe in questione solo se il mancato rispetto di siffatti principi costituisse violazione di una norma di carattere procedurale, e non di merito, considerata come garanzia fondamentale che deve essere tutelata dalla Corte.

50. Alla luce di tali elementi, ritengo che l'eccezione di irricevibilità invocata dalle parti intervenienti debba essere respinta, diversamente da quella sollevata dalla convenuta, che dovrebbe condurre la Corte a dichiarare irricevibile il presente ricorso per inadempimento a causa della sua mancanza di chiarezza.

51. Tuttavia, formulerò proposte in subordine, al fine di considerare l'ipotesi in cui la Corte ritenesse, dal canto suo, necessario pronunciarsi sull'esistenza di un inadempimento.

B – *Sul merito*

52. Nel caso in cui la Corte ritenesse ricevibile il ricorso proposto nella presente causa, l'inadempimento che può contestarsi alla Repubblica di Estonia dovrebbe riguardare, a mio avviso, unicamente la tassazione dei redditi di pensionati che abbiano esercitato la loro libertà di circolazione nell'Unione quali lavoratori e che percepiscano pensioni provenienti da due Stati membri. Siffatta limitazione della portata del ricorso risulta dalla circostanza che, nel corso dell'udienza, la Commissione ha precisato che, nonostante l'ampia formulazione dei propri atti, il loro oggetto doveva essere inteso come focalizzato su tale problematica. Ne consegue che il ricorso, a mio parere, dovrebbe essere respinto come non motivato per la parte restante, ossia per la parte relativa ai contribuenti diversi da quelli rientranti nella suddetta categoria di persone.

19 — V., in tal senso, sentenza Matra/Commissione, cit. (punto 13 e giurisprudenza ivi cit.).

20 — Paragrafo 65 delle conclusioni dell'avvocato generale Sharpston nella causa che ha dato luogo alla sentenza Chronopost e La Poste/UFEX e a., cit.

21 — Nella sua memoria d'intervento, il Regno di Spagna ha citato al riguardo la sentenza del 29 aprile 2010, Commissione/Germania (C-160/08, Racc. pag. I-3713, punto 40), la quale indica soltanto che la Corte «è legittimata a verificare d'ufficio il *rispetto di garanzie procedurali* riconosciute dall'ordinamento giuridico dell'Unione» (il corsivo è mio).

22 — Nel corso dell'udienza, il Regno di Spagna ha invocato, a tal proposito, «la causa C-170/99, Italia/Commissione», che mi sembra sia in realtà la sentenza del 30 gennaio 2002, Italia/Commissione (C-107/99, Racc. pag. I-1091, punti 29-30), nella quale la Corte ha verificato d'ufficio se il ricorso non fosse viziato da tardività.

1. Sulla violazione dell'articolo 45 TFUE

a) La difesa fondata sulla raccomandazione 94/79

53. Secondo la Repubblica di Estonia, presentando un ricorso per inadempimento nei suoi confronti, la Commissione non avrebbe rispettato il tenore della propria raccomandazione 94/79. La convenuta fa valere che l'istituzione avrebbe precisato che la parità di trattamento dei residenti e dei non residenti si imporrebbe unicamente qualora il non residente percepisca, durante l'esercizio fiscale in questione, almeno il 75% dei redditi imponibili nello Stato di origine, così come è stato previsto nel caso di specie in Estonia.

54. Alla luce delle disposizioni nazionali in discussione, lette in combinato disposto, in particolare, con l'articolo 2 della raccomandazione 94/79[23], mi sembra chiaro che la Repubblica di Estonia si è realmente ispirata a norme contenute in tale atto. Tuttavia, mi chiedo se sia sufficiente che il legislatore di uno Stato membro abbia riprodotto il criterio indicato in una raccomandazione per essere esonerato da qualsiasi rischio di azioni giudiziarie esperite a titolo di ricorso per inadempimento. Non sono di questa opinione.

55. La Commissione ribatte che un atto come la raccomandazione 94/79 non produce effetti vincolanti e che esso non può avere ad oggetto il completamento delle norme di diritto primario sulla libera circolazione delle persone.

56. Ricordo che, conformemente all'articolo 249, quinto comma, CE, gli atti non decisori, come la raccomandazione 94/79, «non vincolano» i loro destinatari.

57. Tuttavia, come sottolinea la Repubblica di Estonia, dalla giurisprudenza emerge che, sebbene le raccomandazioni non siano in grado di creare diritti che possono essere invocati dai privati dinanzi ai giudici degli Stati membri, esse non sono tuttavia prive di qualsiasi effetto giuridico quanto all'interpretazione di una normativa nazionale che, al pari di quella in oggetto, è stata adottata in linea con il diritto dell'Unione, visto che detti giudici sono tenuti a prenderle in considerazione in vista della soluzione di controversie sottoposte al riguardo alla loro cognizione[24].

58. Inoltre, le raccomandazioni possono avere effetti giuridici indiretti se si considera che l'istituzione che ne è l'autrice si è essa stessa vincolata in maniera tale da ingenerare un'aspettativa legittima che può essere invocata in occasione di un contenzioso. Nella fattispecie, la Commissione afferma che, adottando le disposizioni contenute nella raccomandazione 94/79, essa non ha inteso vietare la presentazione di successivi ricorsi di inadempimento nella materia trattata da tale atto. Emerge infatti chiaramente dal terzo e quarto considerando di detta raccomandazione che il parere reso in tale atto dalla Commissione non incide sul perseguimento da parte della stessa di una politica attiva in materia di procedure di infrazione allo scopo di assicurare che i principi fondamentali del Trattato FUE siano rispettati.

59. A mio avviso, la circostanza che nella raccomandazione 94/79 la Commissione abbia fornito alcuni punti di riferimento non influisce sulla fondatezza del presente ricorso. Il fatto che un atto di tal natura esista non può creare, in capo allo Stato membro considerato o ad altri Stati membri, una seria aspettativa a che i criteri enunciati in detta raccomandazione costituiscano, se riprodotti nel diritto nazionale, una garanzia di esonero da qualsiasi azione giudiziaria, come lasciano intendere la Repubblica di Estonia e diverse parti intervenienti.

23 — V. anche il sesto e il settimo considerando di tale raccomandazione, nonché i punti 14 e 15 dell'esposizione dei suoi motivi.

24 — V., in particolare, sentenze del 24 aprile 2008, Arcor (C-55/06, Racc. pag. I-2931, punto 94 e giurisprudenza ivi cit.), nonché del 18 marzo 2010, Alassini e a. (C-317/08-C-320/08, Racc. pag. I-2213, punto 40 e giurisprudenza ivi cit.).

60. È pacifico in giurisprudenza che il procedimento di cui all'articolo 258 TFUE si fonda sull'oggettiva constatazione del mancato rispetto da parte di uno Stato membro degli obblighi ad esso imposti dal trattato o da un atto di diritto derivato. Non è pertinente conoscere le ragioni che hanno potuto condurre lo Stato membro al quale è imputato l'asserito inadempimento ad agire in tal modo [25]. Pertanto, né il principio di tutela del legittimo affidamento, che ha per corollario il principio di certezza del diritto, né il principio di leale collaborazione possono essere invocati, in un caso come quello di specie, da un altro Stato membro per ostacolare l'oggettiva constatazione che quest'ultimo ha violato obblighi derivanti dal diritto dell'Unione, poiché l'ammissione di tali giustificazioni sarebbe contraria allo scopo perseguito dalla procedura di ricorso per inadempimento [26].

61. Faccio notare che la circostanza che una misura nazionale possa essere eventualmente conforme, o almeno non essere contraria, ad una disposizione del diritto derivato non ha come effetto di sottrarre tale misura alle disposizioni del Trattato FUE, e ciò anche se detta disposizione ha effetti vincolanti [27], quindi a fortiori se essa non ha siffatto carattere. In tal caso, l'osservazione che la normativa estone ricalca il tenore della raccomandazione 94/79 mi sembra priva di incidenza sulla valutazione di fondatezza o meno del ricorso per inadempimento in relazione all'articolo 45 TFUE, poiché la Commissione non ha il potere, mediante l'adozione di una raccomandazione, di modificare la portata di obblighi derivanti dal Trattato.

b) La difesa fondata sulla giurisprudenza della Corte

62. In via preliminare, segnalo che, a mio parere, nell'ambito della presente causa, la Commissione non chiede che la Corte operi un ribaltamento della propria giurisprudenza in materia, quale risulta in particolare dalla sentenza Schumacker [28]. È il caso piuttosto di interrogarsi sull'applicazione ad una situazione nuova dei principi definiti in precedenza.

63. La Corte ha dichiarato ripetutamente che disposizioni nazionali che impediscano o dissuadano un lavoratore cittadino di uno Stato membro dal lasciare il suo Stato d'origine per esercitare il suo diritto alla libera circolazione costituiscono, conseguentemente, un ostacolo a tale libertà definita all'articolo 45 TFUE, sebbene tali disposizioni si applichino indipendentemente dalla nazionalità dei lavoratori considerati [29].

64. In materia di imposte dirette, può esistere un ostacolo derivante da una discriminazione che sia esercitata nei confronti di contribuenti non residenti solo se la situazione di questi ultimi è oggettivamente paragonabile a quella dei contribuenti residenti ai fini dell'applicazione della misura fiscale considerata [30].

65. Orbene, di regola, queste due categorie di soggetti si trovano in situazioni diverse. La Corte, infatti, ha stabilito che la situazione di un residente è peculiare, nella misura in cui la parte essenziale delle sue risorse sia perlopiù accentrata nello Stato membro dove egli risiede e allo stesso tempo percepisce i suoi redditi, circostanza da cui deriva che tale Stato dispone in genere di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale dell'interessato, tenuto conto della sua situazione individuale e familiare. Al contrario, un non residente accentra abitualmente la parte preponderante dei suoi interessi, tanto finanziari quanto personali, in uno Stato membro diverso da

25 — V., in particolare, sentenze del 1° ottobre 1998, Commissione/Spagna (C-71/97, Racc. pag. I-5991, punti 14-15); del 1° febbraio 2001, Commissione/Francia (C-333/99, Racc. pag. I-1025, punti 32 e 36), nonché del 13 dicembre 2007, Commissione/Lussemburgo (C-244/07, punto 10).

26 — V., in particolare, sentenza del 6 ottobre 2009, Commissione/Spagna (C-562/07, Racc. pag. I-9553, punti 18 e segg. nonché giurisprudenza ivi cit.).

27 — Sentenza del 16 maggio 2006, Watts (C-372/04, Racc. pag. I-4325, punto 47 e giurisprudenza ivi cit.).

28 — Sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, Racc. pag. I-225).

29 — V., in particolare, sentenze del 16 maggio 2000, Zurstrassen (C-87/99, Racc. pag. I-3337, punto 18), nonché del 9 novembre 2006, Turpeinen (C-520/04, Racc. pag. I-10685, punto 15 e giurisprudenza ivi cit.).

30 — V., in particolare, sentenze del 6 ottobre 2009, Commissione/Spagna (C-562/07, Racc. pag. I-9553, cit. punto 59) e del 18 marzo 2010, Gielen (C-440/08, Racc. pag. I-2323, punti 44 e segg.).

quello che intende riscuotere un'imposta su suoi redditi, ossia lo Stato nel quale il soggetto si è stabilito. In mancanza di comparabilità, non esiste possibilità di discriminazione in tale contesto e l'articolo 45 TFUE non osta, in via di principio, a che i contribuenti residenti beneficino di un trattamento fiscale più favorevole di quello attribuito ai non residenti [31].

66. Per contro, le situazioni in questione possono essere comparate, e dunque esiste un rischio di discriminazione, nell'ipotesi particolare in cui il non residente non percepisca un reddito significativo nello Stato di residenza e ricavi la quasi totalità delle sue risorse imponibili da un'attività che abbia esercitato nello Stato di origine. Nel caso di specie, lo Stato ove risiede il contribuente non è in grado di concedergli i vantaggi derivanti dalla considerazione della sua situazione personale e familiare, non più dello Stato nel quale è stata svolta l'attività lavorativa da cui deriva la pensione [32].

67. Faccio notare che nelle sentenze citate Wallentin e Turpeinen, lo Stato di residenza non aveva potuto prendere in considerazione le conseguenze derivanti dalla situazione individuale del contribuente dal momento che, nella prima causa, i redditi in questione non erano per loro natura imponibili e, nella seconda causa, detto Stato mancava di competenza fiscale in virtù di una convenzione bilaterale. La Corte ha concluso che in tal caso, lo Stato di origine fosse tenuto a non applicare il proprio sistema fiscale, ossia un'imposizione alla fonte forfettaria e senza abbattimenti, nei confronti dei non residenti che avrebbe potuto condurre ad una imposizione più gravosa per questi ultimi che per i residenti.

68. Il presente ricorso per inadempimento differisce da tali precedenti giurisprudenziali nel senso che, nella fattispecie, la ripartizione dei redditi imponibili del soggetto considerato si effettua quasi al 50/50, circostanza da cui deriva che non esiste una quasi totalità dei redditi nell'uno o nell'altro degli Stati membri in causa. Se è vero che nella citata sentenza Wallentin la situazione del contribuente era economicamente simile a quella del soggetto che ha depositato nel presente caso una denuncia alla Commissione poiché percepiva redditi di importo simile in due Stati membri, tuttavia era formalmente diversa in quanto l'interessato aveva un reddito imponibile solo nello Stato di origine, dato che gli aiuti finanziari che riceveva nello Stato di residenza erano sottratti per loro natura a qualsiasi tassazione.

69. A mio parere, l'aspetto più anomalo delle circostanze inerenti al presente ricorso consiste nel fatto che esso riguarda la situazione di una persona inattiva che ha cumulato diritti alla pensione in diversi Stati membri, senza che l'una o l'altra pensione sia manifestamente più rilevante, e non la situazione di una persona attiva che ha esercitato un'attività lavorativa in due Stati membri durante l'esercizio fiscale in oggetto, come nella maggior parte delle cause sottoposte finora all'esame della Corte.

70. Le convenzioni internazionali adottate in materia di tassazione dei redditi forniscono insegnamenti interessanti per eliminare gli ostacoli che frenano i movimenti transfrontalieri delle persone, e in particolare dei lavoratori dipendenti, ai quali possono essere assimilati i pensionati. Orbene, mi sembra che nel diritto tributario internazionale i redditi connessi alle pensioni di vecchiaia siano trattati come categoria distinta da altre forme di reddito.

71. Un esempio chiarificatore può essere tratto dall'articolo 18 del modello di Convenzione fiscale dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE) [33], relativo alle «pensioni» [34] e che prevede, a tal proposito, norme modello formulate nei seguenti termini: «[f]atte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 19 [relativo alle funzioni pubbliche], le pensioni e altre

31 — V. sentenze del 1º luglio 2004, Wallentin (C-169/03, Racc. pag. I-6443, punti 15 e segg. e giurisprudenza ivi cit.); Turpeinen, cit. (punto 27 e giurisprudenza ivi cit.), nonché del 25 gennaio 2007, Meindl (C-329/05, Racc. pag. I-1107, punto 23 e giurisprudenza ivi cit.).

32 — V. sentenze cit. Zurstrassen (punti 22 e 23 e giurisprudenza ivi cit.); Wallentin (punto 17 e giurisprudenza ivi cit.), e Turpeinen (punto 28 e giurisprudenza ivi cit.), nonché sentenza del 16 ottobre 2008, Renneberg (C-527/06, Racc. pag. I-7735, punto 61 e giurisprudenza ivi cit.).

33 — Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio, versione ridotta, OCSE, 8ª ed., luglio 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Faccio notare che gli autori della raccomandazione 94/79 hanno dichiarato di essersi ispirati alle disposizioni di tale convenzione, almeno per quel che concerne le definizioni utilizzate per le categorie di redditi indicate in tale atto (punto 12, comma 3, dell'esposizione dei motivi). Sull'ispirazione che gli Stati membri possono altresì trovarvi, v. sentenza del 7 settembre 2006, N (C-470/04, Racc. pag. I-7409).

remunerazioni simili, versate ad un residente da uno Stato contraente per un'attività lavorativa svolta in precedenza, sono imponibili solo in tale Stato». I redattori di detta convenzione si sono ispirati alla stessa concezione generale di politica fiscale contenuta nella citata sentenza Schumacker. Per quanto riguarda i contribuenti pensionati, tale posizione è fondata a mio parere su due motivazioni: da un lato, lo Stato di residenza è quello che meglio possiede tutte le informazioni utili concernenti la situazione personale dell'interessato e, dall'altro lato, i pensionati sono spesso persone che generano oneri supplementari per il paese nel quale risiedono [35].

72. Come l'orientamento assunto in tale convenzione internazionale, ritengo che la situazione dei pensionati differisca da quella dei lavoratori attivi, la cui sorte può evolvere in funzione del relativo luogo di lavoro degli stessi e i cui redditi sono generalmente più elevati, e che si debbano quindi applicare norme particolari ai redditi da pensione. La giurisprudenza anteriore della Corte riguarda principalmente la situazione di lavoratori attivi che hanno esercitato in Stati membri diversi durante l'esercizio fiscale considerato, mentre la presente causa concerne un soggetto inattivo che ha cumulato, nel corso della sua carriera e dunque per diversi anni, diritti alla pensione in due Stati membri. Nella fattispecie, ritengo che non si tratti di considerare la comparabilità delle situazioni dei residenti e dei non residenti in relazione a un determinato esercizio fiscale, come avviene per le cause concernenti lavoratori attivi. La situazione in discussione si protrae nel tempo, attualmente e negli anni futuri, dato che la persona considerata non lavora più e non circola più.

73. A mio parere, l'analisi della comparabilità di tali situazioni non deve essere svolta in modo astratto, ma deve tenere conto dello scopo perseguito dalle disposizioni nazionali considerate. È proprio tale obiettivo a permettere di stabilire se la differenza di trattamento, a carattere transfrontaliero, si riferisca a situazioni che siano o meno oggettivamente comparabili [36].

74. Come rileva la Commissione, la normativa estone tende a esonerare i contribuenti i cui redditi siano troppo esigui dall'obbligo di partecipare al finanziamento della spesa pubblica.

75. In pratica, nel caso dei pensionati, ciò risulta dall'applicazione combinata dell'abbattimento alla base, di cui all'articolo 23 della legge estone in materia di imposta sul reddito, e dell'abbattimento supplementare in caso di pensione, di cui all'articolo 23[2] della medesima legge. Tutti i soggetti aventi redditi esigui usufruiscono del primo abbattimento, ma solo i contribuenti pensionati possono beneficiare del secondo. Evidentemente l'esonero risultante dall'applicazione di detto abbattimento supplementare è giustificato dalla circostanza che i pensionati, tenuto conto della loro età o del loro stato di salute, si trovano in genere fuori dal mercato del lavoro e, di conseguenza, non sono in grado di aumentare i loro redditi.

76. È giocoforza constatare che la capacità di un contribuente pensionato di contribuire al finanziamento della spesa pubblica della Repubblica di Estonia non aumenta per il solo fatto del suo trasferimento in un altro Stato membro. Per tale motivo, condivido il parere della Commissione secondo il quale i contribuenti pensionati non residenti che abbiano un reddito modesto si trovano in una situazione paragonabile a quella delle persone che vivono in Estonia, nonostante la differenza relativa al luogo di residenza degli stessi.

77. La questione principale che si pone in questa sede è se esista una restrizione nell'ipotesi in cui un reddito, che non dovrebbe essere imponibile né secondo la normativa dello Stato membro di origine, né secondo quella dello Stato membro di residenza, si trovi assoggettato a imposizione fiscale soltanto perché il contribuente ha esercitato la propria libertà di circolazione in modo tale che ne derivi la possibilità di percepire due pensioni aventi quasi lo stesso valore. È infatti possibile che la situazione di un contribuente rischi di deteriorarsi se questi sceglie di non ritornare nello Stato membro di origine dopo aver cessato di lavorare in un altro Stato membro. Orbene, ritengo che tali circostanze possano essere alquanto frequenti riguardo a cittadini degli Stati membri che hanno aderito all'Unione nel 2004 o nel 2007.

35 — Conformemente ai commenti relativi all'articolo 18 del modello di Convenzione fiscale dell'OCSE, op. cit., pag. 296, punto 1.

36 — Sentenza del 7 settembre 2004, Manninen (C-319/02, Racc. pag. I-7477, punti 32 e 33).

78. La Commissione dà prova di buon senso quando sostiene che la Repubblica di Estonia dovrebbe fare un calcolo ipotetico per determinare quale sarebbe il risultato, quanto alla possibilità per il contribuente pensionato non residente di usufruire dell'abbattimento, se i suoi redditi finlandesi si aggiungessero ai suoi redditi estoni.

79. Un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori non si crea per il fatto in sé di tassare una pensione, sebbene la pensione estone in questione non sia tassata allo stesso modo in Finlandia, visto l'importo ridotto. Tuttavia, l'ostacolo esiste a causa delle conseguenze fiscali del cumulo di due pensioni aventi quasi lo stesso valore, dato che la Repubblica di Estonia assoggetta una pensione ad imposizione fiscale in modo più consistente di quanto non avrebbe fatto se il contribuente considerato avesse risieduto sul territorio nazionale o se detta pensione avesse rappresentato almeno il 75% dei redditi complessivi del contribuente. Pertanto la normativa estone penalizza i soggetti che hanno fatto uso della propria libertà di circolazione in diversi Stati membri per lavorare in successione in diversi Stati membri senza tornare a vivere in Estonia.

80. Non penso che lo Stato membro nel quale un individuo riceve una pensione sia obbligato ad esaminare sistematicamente quali sono i redditi complessivi dell'interessato, ma ritengo, se si tratta di un cittadino dell'Unione che abbia fatto uso della propria libertà di circolazione conformemente all'articolo 45 TFUE e che benefici di un diritto alla pensione in detto Stato membro per avervi lavorato quando vi risiedeva, che lo stesso debba essere considerato trovarsi in una situazione paragonabile a quella dei contribuenti che risiedono ancora in tale Stato alla data dell'imposizione e che dunque abbia il diritto di beneficiare di un uguale trattamento.

81. Un ostacolo di tal genere non ha alcuna giustificazione, a mio giudizio, ove lo Stato membro di residenza tenga già conto del reddito totale dell'interessato. Nel caso di specie, infatti, non esistono circostanze tali da consentire ad un soggetto avente redditi provenienti da due Stati membri di poter abusare del sistema tributario, e in particolare della doppia possibilità di abbattimento, per sottrarsi a una qualsiasi imposizione del suo reddito.

82. Faccio notare che, in pratica, il soggetto denunciante dispone, a quanto pare, di risorse vicine al minimo sociale. Mi pare oggettivamente incomprensibile che un individuo avente un reddito così modesto si trovi soggetto in Estonia ad un'imposizione standard, ossia senza poter beneficiare degli abbattimenti previsti dalla normativa nazionale.

83. Propongo pertanto alla Corte, in via subordinata, di dichiarare che l'inadempimento contestato alla Repubblica di Estonia è giuridicamente fondato sull'articolo 45 TFUE.

2. Sulla violazione dell'articolo 28 dell'Accordo SEE

84. L'articolo 28 dell'Accordo SEE prevede che gli Stati debbano assicurare il rispetto della libera circolazione dei lavoratori all'interno dello Spazio economico europeo, ossia tra i 27 Stati membri dell'Unione e i tre dei quattro Stati membri dell'EFTA che hanno aderito a detto accordo.

85. La Commissione contesta alla Repubblica di Estonia di non aver rispettato gli impegni assunti ai sensi di detto articolo dell'Accordo SEE per gli stessi motivi concernenti l'asserita violazione dell'articolo 45 TFUE.

86. Nel suo controricorso, la Repubblica di Estonia dichiara di mantenere il punto di vista da essa espresso nella sua risposta al parere motivato della Commissione, ossia che la sua legge in materia di imposta sul reddito non è contraria all'articolo 28 dell'Accordo SEE. Essa ritiene a tal proposito che la differenza di trattamento esercitata nei confronti dei non residenti, rilevata dalla Commissione, sia al contempo pertinente e giustificata in riferimento a tale disposizione, così come in riferimento all'articolo 45 TFUE.

87. Nondimeno, è pacifico che la Repubblica di Estonia ha ammesso l'esistenza di un inadempimento riguardo gli obblighi derivanti dall'articolo 28 dell'Accordo SEE, contrariamente a quanto affermato per quelli derivanti dall'articolo 45 TFUE. Tale Stato membro ha infatti riconosciuto la necessità di completare l'articolo 28[3] della propria legge in materia di imposta sul reddito, al fine di estendere l'ambito di applicazione di tale testo normativo anche ai cittadini di tutti gli Stati parti dell'Accordo SEE. Tuttavia, la Repubblica di Estonia non ha provveduto a tale integrazione entro lo scadere del termine di due mesi stabilito nel parere motivato.

88. Ne consegue che, sebbene la Repubblica di Estonia abbia continuato a confutare l'infrazione contestata riguardo al contenuto degli obblighi derivanti dall'articolo 28 dell'Accordo SEE, essa ha riconosciuto, sia pure in parte, l'esistenza di un inadempimento commesso a tale titolo, affermando che avrebbe fatto in modo di porvi rimedio modificando la legge in discussione. Essa ha altresì ammesso la fondatezza del ricorso presentato dalla Commissione, a tale riguardo.

89. Del resto, dal momento che le disposizioni dall'articolo 28 dell'Accordo SEE hanno la stessa portata giuridica delle disposizioni, sostanzialmente identiche, dell'articolo 45 TFUE, le considerazioni sopra elaborate sulla violazione di quest'ultimo testo possono essere riferite mutatis mutandis al suddetto articolo 28, conformemente all'articolo 6 dell'Accordo SEE e alla necessità di un'interpretazione uniforme riconosciuta tanto dalla Corte di giustizia dell'Unione europea quanto dalla Corte EFTA [37].

VI – Sulle spese

90. A norma dell'articolo 69, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda.

91. La Repubblica di Estonia ha chiesto la condanna della Commissione alle spese. Si dovrà statuire in tal senso se, come propongo in via principale, il ricorso per inadempimento sarà dichiarato irricevibile.

92. Dal momento che la Commissione ha chiesto la condanna della Repubblica di Estonia alle spese, si dovrà accogliere tale domanda se sarà accolto il ricorso per inadempimento e se, come propongo in subordine, detto Stato membro rimarrà soccombente nella parte essenziale dei suoi motivi.

93. Conformemente all'articolo 69, paragrafo 4, primo comma, del regolamento di procedura, gli Stati membri che hanno chiesto l'autorizzazione ad intervenire nella presente causa sopporteranno le proprie spese.

VII – Conclusione

94. Alla luce delle osservazioni che precedono, propongo alla Corte di pronunciarsi come segue:

«1) La Corte dichiara irricevibile il ricorso per inadempimento presentato dalla Commissione europea al fine di far constatare che, applicando la legge nazionale in materia di imposta sul reddito, la Repubblica di Estonia sarebbe venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'articolo 45 TFUE e dell'articolo 28 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992.

2) La Commissione europea è condannata alle spese.

3) La Repubblica federale di Germania, il Regno di Spagna, la Repubblica portoghese, il Regno di Svezia e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sopporteranno le proprie spese».

37 — V. sentenze del 26 ottobre 2006, Commissione/Portogallo (C-345/05, Racc. pag. I-10633, punti 39 e segg.); del 18 gennaio 2007, Commissione/Svezia (C-104/06, Racc. pag. I-671, punti 31 e segg.), e del 20 gennaio 2011, Commissione/Grecia (C-155/09, Racc. pag. I-65, punti 61 e segg.) nonché, analogamente, sentenza del 6 ottobre 2009, Commissione/Spagna (C-562/07, cit. Racc. pag. I-9553, punto 67).

95. In subordine, nel caso in cui la Corte non si attenga a tale proposta, suggerisco alla stessa di pronunciarsi nei seguenti termini:

«1) La Corte dichiara che la Repubblica di Estonia è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'articolo 45 TFUE e dell'articolo 28 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992, mantenendo in vigore la propria legge in materia di imposta sul reddito da cui deriva che i pensionati non residenti che abbiano lavorato e risieduto tanto in Estonia quanto in un altro Stato membro beneficiano di un abbattimento per redditi esigui solo se percepiscono almeno il 75% del loro reddito imponibile in Estonia, mentre tale agevolazione fiscale sarebbe loro concessa se essi risiedessero sul territorio nazionale. La Corte respinge il ricorso per inadempimento presentato dalla Commissione per la parte restante concernente altre categorie di contribuenti non residenti.

2) La Repubblica di Estonia è condannata alle spese.

3) La Repubblica federale di Germania, il Regno di Spagna, la Repubblica portoghese, il Regno di Svezia e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sopporteranno le proprie spese».