

Causa C-520/04

Procedimento promosso da

Pirkko Marjatta Turpeinen

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Korkein hallinto-oikeus)

«Libera circolazione delle persone — Imposta sul reddito — Pensione di vecchiaia — Imposizione più elevata nei confronti dei pensionati residenti in un altro Stato membro»

Conclusioni dell'avvocato generale P. Léger, presentate il 18 maggio 2006

Sentenza della Corte (Prima Sezione) 9 novembre 2006

Massime della sentenza

1. *Libera circolazione delle persone — Lavoratori — Disposizioni del Trattato — Ambito di applicazione ratione personae*

(Art. 39 CE)

2. *Cittadinanza dell'Unione europea — Diritto di libera circolazione e di libero soggiorno nel territorio degli Stati membri — Normativa tributaria*

(Art. 18 CE)

1. Non possono invocare la libera circolazione garantita dall'art. 39 CE quei soggetti che abbiano svolto tutta la loro attività lavorativa nello Stato membro di cui sono cittadini avvalendosi del diritto di soggiorno in un altro Stato membro solamente dopo il collocamento a riposo, senza alcuna intenzione di ivi esercitare un'attività lavorativa dipendente.

(v. punto 16)

2. L'art. 18 dev'essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale in base alla quale l'imposta sui redditi relativa alla pensione di vecchiaia versata dall'ente dello Stato membro di cui trattasi ad un soggetto residente in un altro Stato membro supera, in taluni casi, l'imposta che sarebbe dovuta nell'ipotesi in cui il soggetto medesimo fosse residente nel primo Stato membro, qualora la detta pensione costituisca la totalità o quasi totalità dei redditi di tale soggetto.

Una normativa nazionale che svantaggi determinati cittadini nazionali solo per aver esercitato la loro libertà di circolazione e di soggiorno in un altro Stato membro provoca infatti una disparità di trattamento contraria ai principi che sono alla base dello status di cittadino dell'Unione, vale a dire la garanzia di un medesimo trattamento giuridico nell'esercizio della propria libertà di circolazione.

È vero che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola paragonabili. Tuttavia i pensionati non residenti, nei limiti in cui la pensione di vecchiaia corrisposta in uno Stato membro costituisce la totalità o quasi la totalità dei loro redditi, si trovano oggettivamente, per quanto riguarda l'imposta sui redditi, nella stessa situazione dei pensionati residenti in tale Stato che percepiscono una pensione di vecchiaia identica.

(v. punti 22, 26, 31, 39 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

9 novembre 2006 (*)

«Libera circolazione delle persone – Imposta sul reddito – Pensione di vecchiaia – Imposizione più elevata nei confronti dei pensionati residenti in un altro Stato membro»

Nel procedimento C-520/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Korkein Hallinto-oikeus (Finlandia), con decisione 20 dicembre 2004, pervenuta alla Corte il 22 dicembre 2004, nel procedimento promosso da

Pirkko Marjatta Turpeinen,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann (relatore), presidente di sezione, dai sigg. K. Lenaerts, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič e E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger

cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 9 marzo 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per la sig.ra Turpeinen, dall'avv. K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti;
- per il governo finlandese, dalle sig.re T. Pynnä e E. Bygglin, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, dai sigg. I. del Cuvillo Contreras e M. Muñoz Pérez, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dall'avv. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra M. Condou e dai sigg. G. Rozet e P. Aalto, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 maggio 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 18 CE e 39 CE, nonché della 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).

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di un procedimento avviato dalla sig.ra Turpeinen, cittadina finlandese collocata a riposo, residente in Spagna all'epoca dei fatti della causa principale, in merito all'imponibilità, in Finlandia, della pensione di vecchiaia corrispostale da un ente finlandese.

La causa principale e il contesto normativo

3 Sino al 1998, la sig.ra Turpeinen risiedeva in Finlandia dove svolgeva attività lavorativa in qualità di psichiatra infantile nell'ambito del servizio pubblico finlandese. Nel 1998 beneficiava del prepensionamento e si trasferiva in Belgio. Nel 1999, collocata definitivamente a riposo, si stabiliva permanentemente in Spagna.

4 I redditi della sig.ra Turpeinen consistono in un'unica pensione di vecchiaia corrispostale dal Kuntien Eläkevakuutus (assicurazione pensionistica comunale). Per effetto della convenzione conclusa tra la Repubblica di Finlandia e il Regno di Spagna in materia di doppie imposizioni, la detta pensione di vecchiaia, corrisposta a seguito di attività lavorativa svolta nel settore pubblico, è imponibile unicamente in Finlandia.

5 Sino al 2001 la sig.ra Turpeinen era assoggettata al regime fiscale dei residenti interamente imponibili, regime che si applica a tutti i redditi percepiti dal soggetto passivo nel mondo intero. Tale regime prevede un'imposizione progressiva, per effetto della quale i redditi costituiti dalla pensione di vecchiaia della sig.ra Turpeinen venivano assoggettati ad un'aliquota del 28,5%.

6 Nel 2002, esercizio fiscale di cui alla causa principale, l'Uudenmaan verovirasto (ufficio delle imposte di Uudenmaa) informava la sig.ra Turpeinen che essa sarebbe stata assoggettata in futuro al regime di imponibilità parziale, regime ricomprensivo unicamente i redditi di origine finlandese, applicabile, ai sensi degli artt. 9 e 11 della legge finlandese in materia di imposte sui redditi (tuloverolaki, legge n. 1535/1992), ai cittadini finlandesi non più residenti in Finlandia da tre anni consecutivi. Per effetto di tale regime, la pensione di vecchiaia della sig.ra Turpeinen veniva assoggettata ad una ritenuta alla fonte con aliquota forfettaria del 35% ai sensi degli artt. 1, primo comma, 2, primo comma, 3, primo comma, e 7 della legge finlandese in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio dei contribuenti parzialmente imponibili (lähdeverolaki, legge n. 627/1978).

7 Ritenendo di dover essere assoggettata all'imposta al pari di un contribuente interamente imponibile in Finlandia, vale a dire in modo progressivo, la sig.ra Turpeinen proponeva reclamo avverso la detta decisione dell'Uudenmaan verovirasto. A suo parere, all'interno dell'Unione europea, il trattamento fiscale di un soggetto deve restare inalterato quando l'ente previdenziale è lo stesso e quando tutti gli altri elementi della specie, ad eccezione del luogo di residenza, non hanno subito alcun cambiamento. Essendo rimasto senza esito il reclamo, la sig.ra Turpeinen proponeva ricorso dinanzi all'Helsingin Hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki).

8 Avendo l'Hallinto-oikeus respinto il ricorso della sig.ra Turpeinen, quest'ultima proponeva

appello dinanzi al giudice del rinvio.

Le questioni pregiudiziali

9 Il Korkein Hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) decideva di sospendere il procedimento e 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».

Sulle questioni pregiudiziali

10 Con le questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli artt. 18 CE e 39 CE nonché la direttiva 90/365 ostino a una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, per effetto della quale l'imposta applicata a una pensione di vecchiaia erogata nello Stato membro di cui trattasi a un soggetto residente in un altro Stato membro risulta, in taluni casi, superiore all'imposta che sarebbe dovuta qualora il soggetto medesimo fosse residente nel detto primo Stato.

11 Si deve anzitutto rammentare che, ancorché allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, in particolare delle disposizioni del Trattato CE relative al diritto riconosciuto a qualsiasi cittadino dell'Unione europea e di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri (sentenza 12 luglio 2005, causa C-403/03, Schempp, Racc. pag. I-6421, punto 19 e la giurisprudenza ivi richiamata).

12 Ciò premesso, occorre anzitutto verificare se gli artt. 18 CE e 39 CE ostino a una normativa nazionale come quella oggetto della causa principale.

Gli artt. 18 CE e 39 CE

13 L'art. 18 CE, che enuncia, in linea generale, il diritto di ogni cittadino dell'Unione di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, trova specifica espressione nell'art. 39 CE per quel che riguarda la libera circolazione dei lavoratori (v. sentenza 26 novembre 2002, causa C-100/01, Oteiza Olazabal, Racc. pag. I-10981, punto 26). Ciò premesso, occorre anzitutto verificare se la causa principale ricada nella sfera di applicazione dell'art. 39 CE.

14 La Corte ha più volte avuto occasione di affermare che il complesso delle norme del Trattato relative alla libera circolazione delle persone è volto ad agevolare i cittadini comunitari nell'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nel territorio della Comunità ed osta a provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (sentenze 26 gennaio 1999, causa C?18/95, Terhoeve, Racc. pag. I?345, punto 37; 15 giugno 2000, causa C?302/98, Sehrer, Racc. pag. I?4585, punto 32, e 17 marzo 2005, causa C?109/04, Kranemann, Racc. pag. I?2421, punto 25).

15 Disposizioni nazionali che impediscano ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il paese di origine per avvalersi del diritto alla libera circolazione, o che la dissuadano dal farlo, costituiscono, quindi, ostacoli frapposti a tale libertà, ancorché si applichino indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati (v. le menzionate sentenze Terhoeve, punto 39; Sehrer, punto 33, e Kranemann, punto 26).

16 Tuttavia, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 60 delle proprie conclusioni, non possono invocare la libera circolazione garantita dall'art. 39 CE quei soggetti che abbiano svolto tutta la loro attività lavorativa nello Stato membro di cui sono cittadini avvalendosi del diritto di soggiorno in un altro Stato membro solamente dopo il collocamento a riposo, senza alcuna intenzione di ivi esercitare un'attività lavorativa dipendente. Alla luce dei fatti nella causa principale, come esposti nella decisione di rinvio pregiudiziale, sembra che questa sia la fattispecie che ricorre nel caso della sig.ra Turpeinen.

17 Considerato che la causa principale non ricade, quindi, nella sfera di applicazione dell'art. 39 CE, occorre esaminare l'applicabilità dell'art. 18 CE.

18 Secondo la giurisprudenza della Corte, lo status di cittadino dell'Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri, che consente a chi tra di essi si trovi nella medesima situazione di ottenere, indipendentemente dalla cittadinanza e fatte salve le eccezioni a tal riguardo espressamente previste, il medesimo trattamento giuridico (v., segnatamente, sentenze 20 settembre 2001, causa C?184/99, Grzelczyk, Racc. pag. I?6193, punto 31, e 29 aprile 2004, causa C?224/02, Pusa, Racc. pag. I?5763, punto 16).

19 Tra le situazioni che rientrano nel campo di applicazione del diritto comunitario figurano quelle relative all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, in particolare della libertà di circolare e di soggiornare nel territorio degli Stati membri quale conferita dall'art. 18 CE (v., segnatamente, le menzionate sentenze Grzelczyk, punto 33, e Pusa, punto 17).

20 Considerato che un cittadino dell'Unione ha diritto a che gli venga riconosciuto in tutti gli Stati membri il medesimo trattamento giuridico accordato ai cittadini di tali Stati membri che si trovino nella medesima situazione, sarebbe incompatibile con il diritto alla libera circolazione che gli si potesse applicare, nello Stato membro di cui sia cittadino, un trattamento meno favorevole di quello di cui beneficerebbe se non avesse usufruito delle facilitazioni concesse dal Trattato in materia di circolazione (sentenze 11 luglio 2002, causa C?224/98, D'Hoop, Racc. pag. I?6191, punto 30, e Pusa, cit. supra, punto 18).

21 Tali facilitazioni non potrebbero infatti dispiegare pienamente i propri effetti se un cittadino di uno Stato membro potesse essere dissuaso dal farne uso da ostacoli posti al suo soggiorno nello Stato membro ospitante a causa di una normativa del proprio Stato d'origine che penalizzasse il fatto che egli ne abbia usufruito (sentenza Pusa, cit. supra, punto 19).

22 Una normativa nazionale che svantaggi determinati cittadini nazionali solo per aver esercitato la loro libertà di circolazione e di soggiorno in un altro Stato membro provocherebbe

quindi una disparità di trattamento contraria ai principi che sono alla base dello status di cittadino dell'Unione, vale a dire la garanzia di un medesimo trattamento giuridico nell'esercizio della propria libertà di circolazione (sentenza Pusa, cit. supra, punto 20).

23 La sig.ra Turpeinen, essendosi avvalsa del diritto di libera circolazione e di soggiorno riconosciuto dall'art. 18, n. 1, CE, può quindi invocare tale disposizione nei confronti del proprio Stato di origine.

24 È pacifico che la normativa finlandese, oggetto della causa principale, istituisca in taluni casi, tra i cittadini finlandesi che continuino a risiedere in Finlandia e quelli che abbiano stabilito la propria residenza in un altro Stato membro, una disparità di trattamento sfavorevole ai secondi per il sol fatto di essersi avvalsi del diritto alla libera circolazione.

25 Infatti, nei limiti in cui l'aliquota di imposizione progressiva applicabile ai pensionati residenti resta – a seconda dell'importo lordo della pensione di vecchiaia corrisposta dall'ente pubblico finlandese – inferiore all'aliquota forfettaria del 35% applicabile ai pensionati non residenti, i pensionati residenti in un altro Stato membro da tre anni consecutivi che percepiscono un'identica pensione sono assoggettati ad un onere fiscale più gravoso.

26 È vero che, in materia di imposte dirette, la Corte ha riconosciuto che la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola paragonabili (sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 31).

27 In tal senso, in materia di imposte sui redditi, la Corte ha affermato che la situazione del residente è diversa da quella del non residente in quanto nello Stato di residenza è di regola concentrata la parte essenziale dei redditi del primo. Peraltro, questo Stato dispone in genere di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente, tenuto conto della sua situazione personale e familiare (sentenze Schumacker, cit. supra, punto 33, e 5 luglio 2005, causa C-376/03, D., Racc. pag. I-5821, punto 27).

28 Tuttavia, la Corte ha parimenti riconosciuto che il contribuente non residente ? lavoratore dipendente o autonomo ? che percepisca la totalità o la quasi totalità dei propri redditi nello Stato in cui svolga la propria attività lavorativa si trova, oggettivamente, nella stessa situazione, per quanto attiene alle imposte sui redditi, di colui che risiede nello Stato medesimo ivi svolgendo la stessa attività. Entrambi sono soggetti ad imposizione unicamente in quello Stato e la base imponibile dell'imposta è la stessa (sentenza 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 20).

29 Tale ragionamento si applica, mutatis mutandis, in una fattispecie come quella oggetto della causa principale, in cui i redditi imponibili sono costituiti da una pensione di vecchiaia.

30 Infatti, come correttamente rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 74 delle conclusioni, la normativa fiscale finlandese prevede che le pensioni di vecchiaia, come quella corrisposta alla sig.ra Turpeinen, sono imponibili, per quanto attiene ai contribuenti residenti, al pari di qualsiasi altro reddito direttamente proveniente da un'attività economica, con applicazione di scaglioni progressivi e di abbattimenti diretti a tener conto della capacità contributiva del contribuente nonché della sua situazione personale e familiare.

31 Si deve quindi rilevare che i pensionati non residenti, quali la sig.ra Turpeinen, nei limiti in cui la pensione di vecchiaia corrisposta in Finlandia costituisce la totalità o quasi la totalità dei loro redditi, si trovano oggettivamente, per quanto riguarda l'imposta sui redditi, nella stessa situazione dei pensionati residenti in Finlandia che percepiscono una pensione di vecchiaia identica.

32 La disparità di trattamento risultante da una normativa come quella oggetto della causa principale potrebbe risultare giustificata solamente se fosse basata su considerazioni oggettive, commisurate allo scopo legittimamente perseguito dal diritto nazionale (v., in tal senso, sentenza Pusa, cit. supra, punto 20).

33 Nessuno degli argomenti dedotti dal governo finlandese dinanzi alla Corte al fine di giustificare la disparità di trattamento oggetto della causa principale può essere accolto.

34 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 78 delle conclusioni, le finalità di semplificazione e di chiarezza del regime fiscale finlandese per i contribuenti non residenti potrebbero essere conseguite con misure meno restrittive della libera circolazione dei cittadini dell'Unione rispetto a un'imposizione che può, in taluni casi, risultare superiore a quella applicabile ai contribuenti residenti che percepiscano identici redditi.

35 Quanto alle pretese difficoltà di riscossione dell'imposta definitiva dei contribuenti non residenti, si deve rilevare che il regime fiscale di cui trattasi va al di là di quanto necessario per garantire l'effettiva riscossione dell'imposta.

36 A tal riguardo si deve rammentare che la 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) consente a uno Stato membro di ottenere, da parte delle competenti autorità di un altro Stato membro, ogni informazione idonea a consentirgli di determinare correttamente l'ammontare delle imposte sul reddito ovvero tutte le informazioni che esso ritenga necessarie per valutare l'ammontare esatto dell'imposta sul reddito dovuta da un soggetto passivo in relazione alla normativa applicata dal medesimo Stato (sentenza 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 42, e giurisprudenza ivi richiamata).

37 Inoltre, a termini della direttiva del Consiglio 15 marzo 1976, 76/308/CEE, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU L 73, pag. 18), nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio 15 giugno 2001, 2001/44/CE (GU L 175, pag. 17), uno Stato membro può chiedere ad un altro Stato membro assistenza per quanto riguarda la riscossione dell'imposta sui redditi dovuta da un contribuente residente in quest'ultimo Stato membro.

38 All'udienza il governo finlandese ha d'altronde confermato che, a decorrere dal 1° gennaio 2006 il regime fiscale di cui trattasi è stato modificato nel senso che, d'ora in poi, la pensione di vecchiaia di un soggetto parzialmente imponibile verrà assoggetta allo stesso trattamento fiscale previsto per quella di una persona interamente imponibile in Finlandia, vale a dire secondo lo stesso sistema di imposizione progressivo, con gli stessi abbattimenti fiscali e secondo la stessa procedura di dichiarazione. Tale soluzione è fondata, secondo il detto governo, su considerazioni di ordine pratico nonché sulla scelta politica di alleggerire l'imposizione nei confronti di soggetti con pensioni modeste.

39 Alla luce delle suesposte considerazioni, le questioni pregiudiziali vanno risolte dichiarando che l'art. 18 dev'essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale in base alla quale l'imposta sui redditi relativa alla pensione di vecchiaia versata dall'ente dello Stato membro di cui trattasi ad un soggetto residente in un altro Stato membro supera, in taluni casi, l'imposta che sarebbe dovuta nell'ipotesi in cui il soggetto medesimo fosse residente nel primo Stato membro, qualora la detta pensione costituisca la totalità o quasi totalità dei redditi di tale soggetto.

40 Ciò premesso, non risulta necessario pronunciarsi sull'interpretazione della direttiva 90/365.

Sulle spese

41 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'art. 18 CE dev'essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale in base alla quale l'imposta sui redditi relativa alla pensione di vecchiaia versata dall'ente dello Stato membro di cui trattasi ad un soggetto residente in un altro Stato membro, supera, in taluni casi, l'imposta che sarebbe dovuta nell'ipotesi in cui il soggetto medesimo fosse residente nel primo Stato membro, qualora la detta pensione stessa costituisca la totalità o quasi totalità dei redditi di tale soggetto.

Firme

* Lingua processuale: il finlandese.