

**Downloaded via the EU tax law app / web**

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

10 maggio 2012 (\*)

«Inadempimento di uno Stato – Libera circolazione dei lavoratori – Imposta sul reddito – Abbattimento – Pensione di vecchiaia – Incidenza sulle pensioni di modesto importo – Discriminazione tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti»

Nella causa C-39/10,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 22 gennaio 2010,

**Commissione europea**, rappresentata da W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov e R. Lyal, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

**Repubblica di Estonia**, rappresentata da M. Linntam, in qualità di agente,

convenuta,

sostenuta da:

**Regno di Spagna**, rappresentato da M. Muñoz Pérez e A. Rubio Gonzáles, in qualità di agenti,

**Repubblica portoghese**, rappresentata da L. Inez Fernandes, in qualità di agente,

**Regno di Svezia**, rappresentato da A. Falk, in qualità di agente,

**Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord**, rappresentato da S. Ossowski, in qualità di agente,

**Repubblica federale di Germania**, rappresentata da J. Möller, C. Blaschke e B. Klein, in qualità di agenti,

intervenant,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da J.-C. Bonichot, presidente di sezione, A. Prechal, K. Schieman, C. Toader (relatore) e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 settembre 2011,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 novembre 2011, ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 Con il presente ricorso la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che, non avendo previsto, nella legge relativa all'imposta sul reddito (tulumaksuseadus) del 15 dicembre 1999 (RT I 1999, 101, 903), come modificata dalla legge del 26 novembre 2009 (RT I 2009, 62, 405; in prosieguo: la «legge sull'imposta»), l'applicazione dell'abbattimento fiscale individuale ai non residenti il cui reddito totale è così modesto che gli stessi beneficerebbero di quest'ultimo se fossero residenti, la Repubblica di Estonia è venuta meno agli obblighi incombentile a norma degli articoli 45 TFUE e 28 dell'accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«accordo SEE»).

## **Contesto normativo**

### *La raccomandazione 94/79/CE*

2 Secondo i considerando terzo, quarto sesto della raccomandazione 94/79/CE 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):

«(...) è opportuno prendere iniziative per garantire pienamente la libera circolazione delle persone, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno e che è quindi necessario far conoscere agli Stati membri le disposizioni che, secondo il parere della Commissione, sono idonee a garantire che i non residenti beneficino di un trattamento fiscale altrettanto favorevole di quello dei residenti;

(...) un'iniziativa di questo genere non impedisce alla Commissione di perseverare in una politica attiva in materia di procedimenti per infrazione, intesa a garantire il rispetto dei principi fondamentali del trattato [CE];

(...)

(...) secondo il principio della parità di trattamento ai sensi dell'articolo [45 TFUE] e dell'articolo [49 TFUE], i soggetti che percepiscono i redditi (...) non debbono essere esclusi dalle agevolazioni e dalle deduzioni fiscali di cui beneficiano i residenti, se la parte preponderante dei loro redditi è prodotta nel paese in cui esercitano la loro attività».

3 Risulta dall'articolo 1, paragrafo 1, di tale raccomandazione che quest'ultima concerne varie categorie di redditi, tra cui le pensioni.

4 L'articolo 2, paragrafi 1 e 2, primo comma, della suddetta raccomandazione recita come segue:

«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».

*La convenzione conclusa tra la Repubblica di Finlandia e la Repubblica di Estonia, relativa alla prevenzione della doppia imposizione*

5 L'articolo 18, paragrafo 2, lettera a), della convenzione diretta ad evitare la doppia imposizione ed a prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, conclusa il 23 marzo 1993 a Helsinki tra la Repubblica di Finlandia e la Repubblica di Estonia (in prosieguo: la «convenzione relativa alla prevenzione della doppia imposizione»), prevede:

«Le pensioni versate ed altre indennità, sotto forma di versamenti periodici o di compensazioni forfettarie, accordate in base alla legislazione relativa alla previdenza sociale di uno Stato contraente o a qualsiasi altro piano pubblico organizzato da uno Stato contraente a fini di prestazione sociale sono imponibili solo in tale Stato».

*La legge sull'imposta*

6 A norma dell'articolo 1, paragrafo 1, della legge sull'imposta:

«L'imposta sul reddito è prelevata sul reddito del contribuente, una volta effettuati gli abbattimenti autorizzati dalla legge».

7 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della suddetta legge, tale imposta:

«(...) è assolta dalle persone fisiche e dalle persone giuridiche non residenti che percepiscono redditi imponibili».

8 A norma dell'articolo 12, paragrafo 1, della medesima legge:

«L'imposta sul reddito è prelevata sul reddito, percepito da una persona fisica residente durante un determinato periodo di imposta, proveniente da qualsiasi fonte di reddito in Estonia e al di fuori dell'Estonia (...)».

9 Inoltre, ai sensi degli articoli 19, paragrafo 2, e 29, paragrafo 9, della legge sull'imposta, l'imposta sul reddito è prelevata anche sulle pensioni e, a norma dell'articolo 41, paragrafo 6, della stessa legge, tale imposta è trattenuta alla fonte.

10 L'articolo 23 della legge sull'imposta enuncia quanto segue:

«Una persona fisica residente può dedurre EEK 27 000 dal suo reddito percepito durante il periodo di imposta».

11 L'articolo 232 della legge prevede inoltre un abbattimento supplementare della base imponibile per le pensioni. A norma di tale disposizione:

«Se una persona fisica residente percepisce una pensione versata da uno Stato contraente in base alla 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 EEK 36 000 per un periodo di imposta».

12 Inoltre, quanto alle pensioni che i residenti percepiscono da parte della Repubblica di Estonia, l'articolo 42, paragrafo 11, della suddetta legge prevede quanto segue:

«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 232), 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 232».

13 Per quanto riguarda i redditi percepiti dai non residenti, a norma dell'articolo 283 della legge sull'imposta:

«Una persona fisica residente in un altro Stato dell'Unione europea può applicare anche le deduzioni previste nel presente capo al proprio reddito imponibile in Estonia, purché essa, per un periodo di 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».

### **Procedimento precontenzioso**

14 Una persona di cittadinanza estone residente in Finlandia (in prosequo: la «denunciante») ha presentato alla Commissione una denuncia relativa al calcolo dell'imposta sul reddito applicata in Estonia alla pensione di vecchiaia che le viene versata in tale Stato membro. La denunciante contestava il rifiuto, da parte delle autorità estoni, di farla beneficiare dell'abbattimento della base imponibile nonché dell'abbattimento supplementare che la legge sull'imposta prevede per i contribuenti residenti in Estonia.

15 Risulta dal ricorso della Commissione che la denunciante, dopo aver raggiunto l'età pensionabile in Estonia, si è stabilita in Finlandia dove ha svolto un'attività lavorativa ed ha acquisito il diritto ad una pensione. La denunciante percepisce pertanto due pensioni di vecchiaia, rispettivamente in Estonia e in Finlandia, di importo pressoché identico. La pensione percepita in Estonia è soggetta all'imposta sul reddito, mentre, in Finlandia, tenuto conto del livello assai esiguo dei suoi redditi complessivi, la denunciante non è soggetta all'imposta. Del resto l'importo cumulato delle due pensioni superava solo leggermente la soglia di abbattimento di cui all'articolo 232 della legge sull'imposta.

16 Alla luce di tali elementi, la Commissione ha ritenuto che, in applicazione del diritto estone, il carico fiscale sostenuto dai non residenti che si trovavano in una situazione analoga a quella della denunciante fosse più elevato di quanto non sarebbe stato se gli stessi avessero percepito la totalità dei loro redditi unicamente in Estonia.

17 La Commissione ha dunque inviato alla Repubblica di Estonia, il 4 febbraio 2008, una lettera di diffida, nella quale ha richiamato l'attenzione di tale Stato membro riguardo all'eventuale incompatibilità delle disposizioni della normativa nazionale sull'imposizione delle pensioni versate ai non residenti con l'articolo 45 TFUE e con l'articolo 28 dell'accordo SEE.

18 Con lettera del 9 aprile 2008 la Repubblica di Estonia ha contestato il punto di vista espresso dalla Commissione. Essa ha sottolineato che la legge sull'imposta permette di applicare le deduzioni previste da quest'ultima ai non residenti che percepiscono in Estonia la maggior parte dei loro redditi, cioè almeno il 75% del totale di questi ultimi. Quindi la legge in parola applicherebbe loro il medesimo trattamento di quello previsto per i residenti. Viceversa, quando l'importo dei redditi percepiti in Estonia è inferiore alla suddetta percentuale, incomberebbe allo Stato membro di residenza garantire l'imposizione appropriata ai contribuenti non residenti in Estonia.

19 Il 17 ottobre 2008 la Commissione ha inviato alla Repubblica di Estonia un parere motivato, in cui riprendeva gli argomenti presentati nella lettera di diffida e invitava lo Stato membro in questione a prendere le misure necessarie entro due mesi a decorrere dal ricevimento del parere.

20 Con risposta al suddetto parere motivato, datata 18 dicembre 2008, la Repubblica di Estonia ha espresso il proprio disaccordo circa le censure dedotte dalla Commissione quanto all'incompatibilità della legge sull'imposta con l'articolo 45 TFUE. Essa ha tuttavia riconosciuto che tale legge conteneva lacune relativamente agli obblighi che le incombono a norma dell'articolo 28 dell'accordo SEE e si è dichiarata pronta ad estendere l'ambito di applicazione dell'articolo 283 della suddetta legge anche ai cittadini degli Stati membri dello Spazio economico europeo.

21 Non essendo persuasa degli argomenti avanzati dalla Repubblica di Estonia, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.

22 Con ordinanza del presidente della Corte del 4 giugno 2010, il Regno di Spagna, la Repubblica portoghese e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sono stati ammessi ad intervenire a sostegno delle conclusioni della Repubblica di Estonia. Con ordinanze del 7 luglio 2010 e del 14 gennaio 2011, il presidente della Corte ha ammesso ad intervenire a sostegno delle conclusioni della Repubblica di Estonia, rispettivamente la Repubblica federale di Germania e il Regno di Svezia. Tuttavia la Repubblica federale di Germania non ha presentato osservazioni.

## **Sul ricorso**

### *Sulla ricevibilità del ricorso*

23 In primo luogo, nella sua memoria di controreplica, la Repubblica di Estonia, sostenuta dal Regno di Spagna, fa valere che il ricorso deve essere dichiarato irricevibile nella misura in cui l'oggetto di quest'ultimo non è definito in maniera chiara e precisa e le conclusioni sono state formulate in maniera equivoca. La Commissione non avrebbe indicato in modo esplicito in quali casi la Repubblica di Estonia dovrebbe applicare l'abbattimento previsto, per quanto riguarda l'imposta sul reddito dei non residenti, allo scopo di porre fine all'inadempimento contestato, in quanto la Commissione avrebbe dichiarato, nel suo ricorso, che l'abbattimento in parola deve essere accordato quando il reddito globale dei non residenti, che percepiscono una pensione in Estonia, è inferiore alle soglie di abbattimento fissate in diritto estone per i contribuenti residenti in tale Stato membro, mentre avrebbe indicato, nella replica, che la Repubblica di Estonia avrebbe dovuto prendere in considerazione, ai fini della concessione del suddetto abbattimento, le soglie di abbattimento eventualmente previste nello Stato membro di residenza della persona interessata.

24 A tale proposito si deve ricordare che dall'articolo 38, paragrafo 1, lettera c), del regolamento di procedura e dalla giurisprudenza della Corte ad esso relativa emerge che il ricorso deve indicare in modo sufficientemente chiaro e preciso l'oggetto della controversia e l'esposizione sommaria dei motivi dedotti per consentire alla parte convenuta di preparare la sua difesa e alla Corte di esercitare il suo controllo. Ne discende che gli elementi essenziali di fatto e di diritto sui quali un ricorso si basa devono emergere in modo coerente e comprensibile dal testo stesso del ricorso e che le conclusioni di quest'ultimo devono essere formulate in modo inequivoco al fine di evitare che la Corte statuisca *ultra petita* ovvero ometta di pronunciarsi su una censura (v., in particolare, sentenze del 12 febbraio 2009, Commissione/Polonia, C-475/07, punto 43, e del 24 marzo 2011, Commissione/Spagna, C-375/10, punto 10).

25 Siffatti presupposti possono essere esaminati d'ufficio dalla Corte (v., segnatamente, sentenza del 26 aprile 2007, Commissione/Finlandia, C-195/04, Racc. pag. I-3351, punti 21 e 22)

26 La Corte ha anche dichiarato che, nell'ambito di un ricorso depositato ai sensi dell'articolo 258 TFUE, le censure devono essere presentate in modo coerente e preciso al fine di permettere allo Stato membro ed alla Corte di cogliere con esattezza la portata della violazione del diritto dell'Unione contestata, condizione necessaria affinché il suddetto Stato possa far valere utilmente i suoi mezzi di difesa e la Corte possa verificare l'esistenza dell'inadempimento addotto (v., segnatamente, le precitate sentenze Commissione/Polonia, punto 44, e Commissione/Spagna, punto 11).

27 Orbene, nel presente procedimento per inadempimento, si deve constatare, da una parte, che, nel suo ricorso, in particolare al punto 25 di quest'ultimo, la Commissione ha rilevato che, «[q]uando la legislazione di uno Stato membro prevede una soglia oltre la quale si considera che il contribuente non dispone dei mezzi necessari a finanziare le spese pubbliche, non v'è alcuna ragione di operare una distinzione tra i suoi contribuenti, il cui reddito è inferiore alla soglia fissata, in funzione della loro residenza». La Commissione ha quindi chiaramente indicato che, a suo avviso, la Repubblica di Estonia deve tener conto proprio della soglia di abbattimento stabilita dalla legge sull'imposta per determinare se il non residente che percepisce una pensione di vecchiaia in tale Stato membro abbia diritto all'abbattimento previsto per l'imposta sul reddito.

28 D'altra parte, circa il riferimento della Commissione alle soglie di abbattimento fissate nello Stato membro di residenza, si deve rilevare che esso si inseriva nel contesto di un esame, da parte della suddetta istituzione, della giurisprudenza risultante dalla sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, Racc. pag. I-225), esame dal quale la Commissione ha precisamente inferito che, quando il reddito complessivo del contribuente è così modesto da non essere soggetto ad alcuna imposta nello Stato di residenza, il contribuente stesso si trova in una situazione simile a quella del residente nello Stato membro ove sono percepiti i redditi in parola. Tale Stato dovrebbe pertanto «applicare le sue proprie regole in materia di abbattimento fiscale, che definiscono in quale misura i contribuenti sono in grado di pagare le imposte destinate a coprire i bisogni del paese».

29 In ogni caso, nessuno degli elementi risultanti dal fascicolo permette di concludere che il ricorso non abbia permesso alla Repubblica di Estonia di far valere i propri mezzi di difesa e che la Corte non sia stata posta in grado di esaminare l'esistenza dell'inadempimento.

30 L'eccezione di irricevibilità sollevata dalla Repubblica di Estonia non è pertanto fondata e dev'essere respinta.

31 In secondo luogo, poiché l'eccezione di irricevibilità sollevata dal Regno di Spagna e dalla Repubblica portoghese si confonde largamente con il mezzo difensivo fondato sulla

raccomandazione 94/79 che fa valere la Repubblica di Estonia, la Corte ritiene opportuno riunire il suo esame a quello del merito della causa.

32 In terzo luogo, è necessario rilevare che, in base alle conclusioni del ricorso, la Commissione chiede alla Corte di dichiarare che, non prevedendo, nella legge sull'imposta, l'applicazione dell'abbattimento ai non residenti il cui reddito globale è così esiguo che ne fruirebbero se fossero residenti, la Repubblica di Estonia è venuta meno agli obblighi che le incombono a norma degli articoli 45 TFUE e 28 dell'accordo SEE. Pertanto tali conclusioni risultano avere per oggetto la normativa nazionale nella parte relativa al complesso dei redditi assoggettati alla suddetta legge.

33 Risulta tuttavia dal tenore delle memorie della Commissione che, nell'argomentazione avanzata a sostegno delle censure rivolte alla Repubblica di Estonia, l'istituzione in parola si riferisce unicamente al trattamento fiscale dei pensionati che si trovino nella medesima situazione della denunciante. Peraltro, all'udienza, la Commissione ha precisato che la sua domanda di constatazione di inadempimento riguarda soltanto le pensioni dei non residenti.

34 Si deve quindi considerare il presente ricorso per inadempimento come diretto unicamente all'applicazione delle regole della legge sull'imposta alle pensioni di vecchiaia versate a non residenti che si trovino in una situazione come quella della denunciante.

### *Nel merito*

#### Argomenti delle parti

35 Nel presente ricorso la Commissione afferma in sostanza che, escludendo i pensionati non residenti dal beneficio degli abbattimenti previsti dalla legge sull'imposta quando gli interessati percepiscono meno del 75% dei loro redditi in Estonia, tale legge colloca i contribuenti in questione, per il fatto che, come la denunciante, hanno esercitato il loro diritto alla libera circolazione dei lavoratori, in una situazione meno favorevole di quella che avrebbero avuto se non avessero esercitato tale diritto, anche se, dato l'esiguo importo delle loro pensioni, si trovano in una situazione comparabile a quella dei residenti titolari di redditi di livello analogo. Pertanto la suddetta legge costituirebbe un ostacolo alla libera circolazione delle persone, qual è sancita all'articolo 45 TFUE e all'articolo 28 dell'accordo SEE.

36 Infatti, come risulterebbe dalla citata sentenza Schumacker, come confermata dalla sentenza del 1° luglio 2004, Wallentin (C?169/03, Racc. pag. I?6443), le persone che percepiscono solo una piccola parte del loro reddito nello Stato membro di residenza si troverebbero, sotto il profilo del loro trattamento fiscale, in una posizione comparabile a quelle che risiedono nello Stato membro ove percepiscono i loro redditi. Quando i redditi di una persona sono imponibili in maniera molto modesta o non lo sono affatto nel suo Stato membro di residenza, quest'ultimo non potrebbe garantire la deduzione dalla base imponibile delle imposte pagate sui redditi percepiti in un altro Stato membro. In una situazione del genere, secondo la Commissione, incombe allo Stato membro di origine del reddito applicare al medesimo le proprie regole in materia fiscale, segnatamente il beneficio di abbattimenti fiscali.

37 Conseguentemente, come avrebbe dichiarato la Corte nella sentenza del 14 settembre 1999, Gschwind (C?391/97, Racc. pag. I?5451), e nella citata sentenza Wallentin, quando uno Stato membro accorda un abbattimento per i redditi che si situano al di sotto di determinati importi al fine di garantire ai contribuenti il minimo vitale, un'agevolazione siffatta dovrebbe essere riconosciuta anche ai non residenti, poiché è concessa in funzione della situazione personale del contribuente.

38 La Repubblica di Estonia ribatte, con il sostegno di tutti gli intervenienti, che la disparità di trattamento tra residenti e non residenti prevista dalla legge sull'imposta non costituisce una restrizione alla libera circolazione delle persone, poiché non dà luogo ad una discriminazione tra persone in situazioni comparabili.

39 Essa ricorda in proposito che dalla citata sentenza Schumacker risulta che la situazione dei residenti e quella dei non residenti debbono essere considerate comparabili unicamente quando questi ultimi percepiscono la parte più significativa del loro reddito non nello Stato membro di residenza, ma in un altro Stato membro. Unicamente in tal caso, quest'ultimo Stato non potrebbe applicare ai non residenti un trattamento fiscale diverso da quello applicato ai residenti.

40 Infatti la legge sull'imposta, al fine di garantire la parità di trattamento tra residenti e non residenti che si trovano in una situazione comparabile, applicherebbe ai non residenti gli abbattimenti in parola allorché percepiscono in Estonia il 75% del loro reddito globale. Il calcolo del reddito imponibile si fonderebbe sulla legge dello Stato membro di residenza della persona interessata e, ai fini della determinazione della quota percepita in Estonia, il non residente sarebbe tenuto a presentare una prova fornita dall'amministrazione fiscale del suo Stato membro di residenza.

41 D'altro canto, secondo la Repubblica di Estonia, proponendo tale ricorso, la Commissione non avrebbe osservato la raccomandazione 94/79, in cui essa ha indicato che la parità di trattamento fiscale dei residenti e dei non residenti è necessaria solo quando i non residenti percepiscono almeno il 75% dei redditi percepiti durante l'esercizio fiscale in questione nello Stato membro che li assoggetta ad imposta.

42 Per quanto riguarda, più precisamente, la situazione della denunciante, il Regno di Spagna e la Repubblica portoghese sottolineano inoltre che lo Stato membro di residenza, nel caso di specie la Repubblica di Finlandia, ha preso in considerazione il cumulo dei redditi percepiti dal contribuente in questione sia in tale Stato membro che in un altro Stato membro e non li ha assoggettati ad imposta, in quanto l'importo totale dei redditi non superava il reddito minimo esentato dall'imposta. Ragionando a contrario, essi mettono in rilievo che, se lo Stato membro di residenza avesse fissato un reddito minimo esente da imposta di minore entità, i redditi del contribuente in questione avrebbero potuto essere soggetti all'imposta e, in tal caso, l'importo dell'imposta pagata in Estonia sarebbe stato dedotto. Quindi la legge sull'imposta non sarebbe stata contraria alla libera circolazione dei lavoratori.

43 Il Regno Unito aggiunge che la soluzione proposta dalla Commissione per evitare che il non residente in Estonia fruisca di un vantaggio sociale superiore al residente, consistente nel fatto che le autorità del suddetto Stato membro prendono in considerazione ai fini dell'applicazione dell'abbattimento il reddito globale del contribuente interessato, non è corretta. Infatti, ai sensi della convenzione relativa alla prevenzione della doppia imposizione, sarebbe impossibile assoggettare all'imposta in Estonia redditi percepiti in Finlandia. La Repubblica di Estonia non sarebbe quindi in grado di calcolare il reddito globale del contribuente interessato, mentre potrebbe farlo la Repubblica di Finlandia, tenuto conto del fatto che detto contribuente risiede in Finlandia e le autorità finlandesi sarebbero competenti ad ottenere informazioni e documenti da parte sua. L'analisi della Commissione avrebbe per risultato che la Repubblica di Estonia dovrebbe applicare lo scaglione di base non imponibile soltanto per il reddito percepito in Estonia e il non residente trarrebbe vantaggio dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare al tempo stesso in Estonia e in Finlandia.

44 Riguardo ai suddetti aspetti la Commissione rileva che, contrariamente a quanto sostengono la convenuta e gli intervenienti, nella citata sentenza Schumacker la Corte ha

constatato che, quando il contribuente non percepisce alcun reddito significativo nello Stato membro di residenza, lo Stato membro ove egli percepisce i suoi redditi dovrebbe accordargli gli stessi vantaggi di quelli riconosciuti ai residenti che percepiscono redditi unicamente in quest'ultimo Stato. La Corte avrebbe quindi ammesso che, benché, in circostanze normali, lo Stato membro in cui un reddito è percepito possa lasciare allo Stato membro di residenza il compito di assicurare un livello di imposizione adattato alle risorse del contribuente, lo Stato membro nel quale detto reddito è percepito è tenuto dal canto suo a prendere in considerazione la situazione personale del contribuente quando lo Stato membro di residenza non fosse in grado di farlo. Parimenti, allorché i redditi di un contribuente sono tassati molto modestamente o non lo siano affatto nel suo Stato membro di residenza, tale Stato non potrebbe garantire la deduzione dalla base imponibile delle imposte pagate sui redditi percepiti in un altro Stato membro.

45 Circa le modalità di calcolo dei redditi del non residente, la Commissione sottolinea che la Repubblica di Estonia ha il diritto di tener conto del reddito globale del contribuente per calcolare l'imposta alla quale quest'ultimo sarebbe eventualmente assoggettato in Estonia. Se il reddito globale del contribuente fosse inferiore alla soglia di imposizione applicabile in Estonia, quest'ultimo non dovrebbe essere gravato da alcuna imposta in Estonia. Se, viceversa, il suo reddito globale supera la soglia applicabile in Estonia, quest'ultimo potrebbe sottostare all'imposta sul reddito. Ciò non implicherebbe alcuna imposizione su redditi percepiti in Stati membri diversi dalla Repubblica di Estonia, ma ciò equivarrebbe soltanto a determinare la capacità del contribuente ai fini dell'imposizione, unicamente, dei redditi percepiti in Estonia.

46 Per quanto riguarda gli argomenti della convenuta relativamente alla raccomandazione 94/79, la Commissione afferma che l'atto in parola non è vincolante. Esso non potrebbe avere per oggetto di completare le regole del diritto primario sulla libera circolazione delle persone e, comunque, non limiterebbe il potere discrezionale della Commissione. Tale raccomandazione proporrebbe soltanto l'adozione di misure nazionali di attuazione del diritto dell'Unione senza ledere la corretta esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati. Peraltro la suddetta raccomandazione, dato che è stata adottata prima della pronuncia della citata sentenza Schumacker, avrebbe perso financo la sua ragion d'essere.

#### Giudizio della Corte

– Sulla censura relativa alla violazione dell'articolo 45 TFUE

47 Si deve rammentare preliminarmente, come risulta da una giurisprudenza costante, che, pur se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v., in particolare, citata sentenza Schumacker, punto 21; sentenze del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Racc. pag. I?10837, punto 29, nonché del 19 novembre 2009, Commissione/Italia, C?540/07, Racc. pag. I?10983, punto 28). Infatti le regole fiscali di diritto nazionale devono essere adottate nel rispetto delle libertà garantite dai Trattati e, in particolare, dalla libertà di circolazione dei lavoratori quale conferita dall'articolo 45 TFUE.

48 In proposito è, in linea di principio, incompatibile con le regole sulla libera circolazione che ad un lavoratore che ha esercitato tale diritto possa essere applicato, nello Stato membro di cui è cittadino, un trattamento meno favorevole di quello di cui beneficerebbe se non avesse usufruito delle facilitazioni concesse dalle suddette regole. Tuttavia occorre ricordare che una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (v., segnatamente, citate sentenze Schumacker, punto 30; Gschwind, punto 21, e del 22 marzo 2007, Talotta, C?383/05, Racc. pag. I?2555, punto 18).

49 Orbene, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere al luogo della sua residenza abituale (v., segnatamente, citate sentenze Schumacker, punti 31 e 32, nonché Gschwind, punto 22).

50 Al punto 34 della citata sentenza Schumacker, la Corte ha dichiarato che il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia inoltre alla situazione personale e familiare (v. citata sentenza Gschwind, punto 23).

51 Potrebbe sussistere una discriminazione ai sensi del Trattato tra residenti e non residenti solo se, nonostante la loro residenza in Stati membri differenti, fosse accertato che, rispetto al contenuto e all'oggetto delle pertinenti disposizioni nazionali, le due categorie di contribuenti si trovano in una situazione analoga (v. citata sentenza Gschwind, punto 26).

52 Questo è il caso in cui un non residente che non percepisce redditi significativi nello Stato di residenza e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato di occupazione si trova in una situazione comparabile a quella dei residenti in quest'ultimo Stato, con la conseguenza che, in un caso siffatto, lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare. Conseguentemente, sotto il profilo del suo trattamento fiscale, egli deve essere trattato come un residente nello Stato membro di occupazione e tale Stato deve accordargli le agevolazioni fiscali previste per i residenti (v., segnatamente, citate sentenze Schumacker, punti 36 e 37, nonché Gschwind, punto 27).

53 Sempre secondo la giurisprudenza della Corte, in una situazione in cui non sussiste alcun reddito imponibile nello Stato membro di residenza a norma della legislazione fiscale di quest'ultimo (v., in tal senso, citata sentenza Wallentin, punto 18), una discriminazione potrebbe sorgere se la situazione personale e familiare di una persona come la denunciante non è presa in considerazione né nello Stato membro di residenza né in quello di occupazione (v., in tal senso, citata sentenza Wallentin, punto 17).

54 Pertanto, quando quasi il 50% del reddito globale dell'interessato è percepito nello Stato membro di residenza, quest'ultimo dovrebbe in linea di principio essere in grado di tener conto della sua capacità contributiva e della sua situazione personale e familiare secondo le modalità previste dalla propria normativa (v. citata sentenza Gschwind, punto 29).

55 Tuttavia, in un caso come quello della denunciante che, in conseguenza dell'importo esiguo dei suoi redditi globali, non è, ai sensi della normativa fiscale dello Stato membro di residenza, imponibile in quest'ultimo, tale Stato non è in grado di prendere in considerazione la capacità contributiva e la situazione personale e familiare dell'interessata, in particolare le conseguenze su quest'ultima dell'imposizione dei redditi percepiti in un altro Stato membro.

56 Dati i suddetti elementi, il rifiuto da parte dello Stato membro ove sono percepiti i redditi in questione di concedere un abbattimento previsto dalla sua normativa fiscale penalizza i contribuenti non residenti, come la denunciante, per il semplice fatto di avere esercitato le libertà

di circolazione garantite dal Trattato FUE.

57 La disparità di trattamento risultante da una siffatta normativa potrebbe risultare giustificata solamente se fosse basata su considerazioni oggettive, commisurate allo scopo legittimamente perseguito dal diritto nazionale (sentenza del 9 novembre 2006, Turpeinen, C?520/04, Racc. pag. I?10685, punto 32). Al riguardo, anche se la Repubblica di Estonia fa valere che la condizione in parola è diretta ad evitare che il contribuente non residente cumuli abbattimenti in ciascuno degli Stati membri interessati, si deve constatare che, in un caso come quello della denunciante, non può sussistere alcun cumulo ingiustificato di agevolazioni.

58 Pertanto, e ciò nella misura precisata supra, il carattere generale della condizione prevista all'articolo 283 della legge sull'imposta, che non tiene conto della situazione personale e familiare dei contribuenti interessati, è idoneo a penalizzare persone come la denunciante che hanno fatto uso delle possibilità aperte dalle regole sulla libera circolazione dei lavoratori e si rivela di conseguenza incompatibile con le esigenze dei Trattati quali risultano dall'articolo 45 TFUE.

59 La censura relativa alla violazione dell'articolo 45 TFUE deve quindi ritenersi fondata.

60 Tuttavia, secondo la Repubblica di Estonia, la raccomandazione 94/79, in virtù del suo contenuto e della sua natura, costituisce un ostacolo alla constatazione dell'inadempimento invocato.

61 È vero che, all'articolo 2, paragrafo 2, della suddetta raccomandazione, la Commissione ha indicato che gli Stati membri non devono assoggettare i redditi delle persone fisiche non residenti ad un'imposizione superiore a quella dei residenti, allorché i redditi imponibili nello Stato membro in cui la persona fisica non è residente costituiscono almeno il 75% del reddito imponibile complessivo di quest'ultima nel corso dell'esercizio fiscale.

62 La Repubblica di Estonia fa valere che, in caso contrario, essa ha il diritto di trattare in maniera diversa i residenti ed i non residenti.

63 Tuttavia si deve ricordare che, a norma dell'articolo 288, ultimo comma, TFUE, le raccomandazioni figurano tra gli atti non vincolanti delle istituzioni dell'Unione. Pertanto, e come ha ricordato l'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, il procedimento per inadempimento si basa sull'accertamento oggettivo dell'inosservanza da parte di uno Stato membro degli obblighi impostigli dal diritto dell'Unione, cosicché il principio del rispetto del legittimo affidamento, in un caso come quello di specie, non può essere fatto valere dalla Repubblica di Estonia per ostacolare l'accertamento oggettivo del mancato rispetto da parte sua degli obblighi impostigli dal Trattato (v., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2009, Commissione/Spagna, C?562/07, Racc. pag. I?9553, punto 18).

64 Occorre rilevare anche che il quarto considerando della raccomandazione 94/79 prevede che quest'ultima non impedisce di perseverare in una politica attiva della Commissione in materia di procedimenti per infrazione, intesa a garantire il rispetto dei principi fondamentali del Trattato.

65 Dato quanto precede, la raccomandazione 94/79 non costituisce un ostacolo alla constatazione dell'inadempimento degli obblighi di cui all'articolo 45 TFUE. Non occorre quindi che la Corte esamini la questione se il Regno di Spagna e la Repubblica portoghese avessero il diritto, nel contesto del loro intervento, di sollevare un'eccezione di irricevibilità, fondata sull'adozione della suddetta raccomandazione, contro il ricorso della Commissione.

– Sulla censura relativa alla violazione dell'articolo 28 dell'accordo SEE

66 La Repubblica di Estonia, benché nel controricorso si sia avvalsa degli argomenti relativi alla censura fondata sull'articolo 45 TFUE per contestare anche la censura relativa all'articolo 28 dell'accordo SEE, ha riconosciuto la necessità di completare l'articolo 283 della legge sull'imposta, «al fine di estendere l'ambito di applicazione di quest'ultimo anche ai cittadini degli Stati membri dello Spazio economico europeo».

67 Si deve rilevare al riguardo che la normativa estone non riconosce alcuna possibilità di accordare l'agevolazione fiscale in parola alle persone, titolari di una pensione in Estonia residenti in uno degli Stati terzi, membri dell'accordo SEE. Nei limiti in cui il disposto dell'articolo 28 dell'Accordo SEE riveste la stessa portata giuridica di quella delle disposizioni, sostanzialmente identiche, dell'articolo 45 TFUE, le precedenti considerazioni sono trasponibili mutatis mutandis al suddetto articolo 28 (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2007, Commissione/Svezia, C?104/06, Racc. pag. I?671, punto 32).

68 Risulta da tutto quanto precede che, escludendo i pensionati non residenti dal beneficio degli abbattimenti previsti dalla legge sull'imposta quando essi, considerato l'importo esiguo delle loro pensioni, non sono, ai sensi della normativa fiscale dello Stato membro di residenza, imponibili in quest'ultimo, la Repubblica di Estonia è venuta meno agli obblighi che le incombono a norma degli articoli 45 TFUE e 28 dell'accordo SEE.

### **Sulle spese**

69 Ai sensi dell'articolo 69, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica di Estonia, rimasta soccombente, dev'essere condannata alle spese.

70 In applicazione dell'articolo 69, paragrafo 4, del regolamento di procedura, il Regno di Spagna, la Repubblica portoghese, il Regno di Svezia, il Regno Unito nonché la Repubblica federale di Germania supporteranno, per quanto li riguarda, le proprie spese.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara e statuisce:

**1) Escludendo i pensionati non residenti dal beneficio degli abbattimenti previsti dalla legge relativa all'imposta sul reddito (tulumaksuseadus) del 15 dicembre 1999, come modificata dalla legge del 26 novembre 2009, quando essi, considerato l'importo esiguo delle loro pensioni, non sono, ai sensi della normativa fiscale dello Stato membro di residenza, imponibili in quest'ultimo, la Repubblica di Estonia è venuta meno agli obblighi che le incombono a norma degli articoli 45 TFUE e 28 dell'accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992.**

**2) La Repubblica di Estonia è condannata alle spese.**

**3) Il Regno di Spagna, la Repubblica portoghese, il Regno di Svezia, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, nonché la Repubblica federale di Germania supporteranno le proprie spese.**

Firme

\* Lingua processuale: l'estone.