Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

16 gennaio 2025*

«Rinvio pregiudiziale – Cittadinanza dell'Unione – Articolo 21, paragrafo 1, TFUE – Diritto di libera circolazione e di libero soggiorno nel territorio degli Stati membri – Normativa tributaria – Imposta sul reddito – Calcolo dell'importo della deduzione di base a carattere personale per il figlio a carico che ha beneficiato del sostegno alla mobilità a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus + – Regolamento (UE) n. 1288/2013 – Tassazione delle borse destinate a facilitare la mobilità delle persone fisiche cui fa riferimento detto regolamento – Restrizione della libera circolazione – Proporzionalità»

Nella causa C-277/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Ustavni sud Republike Hrvatske (Corte costituzionale, Croazia), con decisione del 18 aprile 2023, pervenuta in cancelleria il 28 aprile 2023, nel procedimento

E.P.

contro

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, D. Gratsias e Z. Csehi (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo croato, da G. Vidović Mesarek, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels e H. van Vliet, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il croato.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 luglio 2024,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 18, 20, 21 e dell'articolo 165, paragrafo 2, secondo trattino, TFUE nonché dell'articolo 67 del regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (GU 2004, L 166, pag. 1, e rettifica in GU 2004, L 200, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra E.P. e il Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia, servizio autonomo incaricato del procedimento amministrativo di secondo livello) (in prosieguo: il «servizio autonomo incaricato del procedimento amministrativo di secondo livello») in merito alla presa in considerazione, da parte dell'amministrazione tributaria, ai fini del calcolo della deduzione applicabile all'imposta sul reddito di E.P., dell'aiuto alla mobilità a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus + di cui ha beneficiato un figlio a suo carico.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Il regolamento n. 883/2004

3 L'articolo 1, lettera z), del regolamento n. 883/2004 dispone quanto segue:

«Ai fini del presente regolamento si intende per:

(...)

z) "prestazione familiare", tutte le prestazioni in natura o in denaro destinate a compensare i carichi familiari, ad esclusione degli anticipi sugli assegni alimentari e degli assegni speciali di nascita o di adozione menzionati nell'allegato I».

4 L'articolo 3, paragrafo 1, di tale regolamento dispone quanto segue:

«Il presente regolamento si applica a tutte le legislazioni relative ai settori di sicurezza sociale riguardanti:

(...)

j) le prestazioni familiari».

5 Ai sensi dell'articolo 67 di detto regolamento, rubricato «Familiari residenti in un altro Stato membro»:

«Una persona ha diritto alle prestazioni familiari ai sensi della legislazione dello Stato membro competente, anche per i familiari che risiedono in un altro Stato membro, come se questi ultimi risiedessero nel primo Stato membro. Tuttavia, il titolare di una pensione o di una rendita ha diritto alle prestazioni familiari ai sensi della legislazione dello Stato membro competente per la sua pensione o la sua rendita».

Regolamento (UE) n. 1288/2013

6 Il regolamento (UE) n. 1288/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, che istituisce «Erasmus +»: il programma dell'Unione per l'istruzione, la formazione, la gioventù e lo sport e che abroga le decisioni n. 1719/2006/CE, n. 1720/2006/CE e n. 1298/2008/CE (GU 2013, L 347, pag. 50), in vigore all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, conteneva un considerando 40 così formulato:

«Per migliorare l'accesso al programma, è opportuno che le sovvenzioni a sostegno della mobilità degli individui siano adeguate al costo della vita e di sostentamento nel paese ospitante. Conformemente al diritto nazionale, gli Stati membri dovrebbero essere inoltre incoraggiati a garantire che tali sovvenzioni siano esenti da imposte e oneri sociali. La stessa esenzione dovrebbe applicarsi agli organismi pubblici o privati che erogano il sostegno finanziario agli individui interessati».

7 L'articolo 6 di detto regolamento, intitolato «Azioni del programma», al suo paragrafo 1 disponeva quanto segue:

«In materia di istruzione e formazione il programma persegue i suoi obiettivi mediante i seguenti tipi di azioni:

a) mobilità individuale ai fini dell'apprendimento;

(...)».

8 L'articolo 18 di detto regolamento, intitolato «Bilancio», al suo paragrafo 7 così prevedeva:

«I fondi a favore della mobilità individuale a fini dell'apprendimento, di cui all'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), e all'articolo 12, lettera a), che devono essere gestiti da un'agenzia nazionale o da agenzie nazionali (l'"agenzia nazionale"), sono assegnati in base alla popolazione e al costo della vita nello Stato membro, alla distanza tra le capitali degli Stati membri e alla performance. Il parametro della performance rappresenta il 25% dei fondi totali secondo i criteri di cui ai paragrafi 8 e 9. Per quanto riguarda i partenariati strategici di cui all'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), e all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), che devono essere selezionati e gestiti da un'agenzia nazionale, i fondi sono assegnati sulla base di criteri che devono essere definiti dalla Commissione secondo la procedura d'esame di cui all'articolo 36, paragrafo 3. Per quanto possibile, tali metodi sono neutri rispetto ai diversi sistemi di istruzione e formazione degli Stati membri, evitano riduzioni sostanziali della dotazione annuale degli Stati membri da un anno al successivo e riducono al minimo gli squilibri eccessivi nel livello di sovvenzioni concesse».

Diritto nazionale

9 La Zakon o porezu na dohodak (legge relativa all'imposta sul reddito), del 3 dicembre 2004 (NN 177/04), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «ZPD»), prevede, al suo articolo 6, che alla base imponibile dell'imposta sul reddito siano applicate le deduzioni d'imposta personali.

10 Ai sensi dell'articolo 10, punti 13, 18 e 20, della ZPD, sono esenti dall'imposta sul reddito:

«13. le borse di studio in favore di studenti per corsi di studio a tempo pieno nelle scuole secondarie superiori e nelle università, nonché in favore di studenti post-universitari e post-dottorato, per le quali sono previsti fondi a carico del bilancio della Repubblica di Croazia, le borse di studio erogate o concesse a carico del bilancio dell'[Unione], che sono disciplinate da speciali accordi internazionali, a favore di studenti per corsi di studio a tempo pieno presso istituti di istruzione superiore,

(...)

18. le borse di studio erogate a studenti selezionati nell'ambito di concorsi pubblici cui possono accedere tutti gli studenti, alle stesse condizioni, per corsi di studio a tempo pieno presso istituti di istruzione superiore, versate o assegnate da istituti, fondazioni o altri enti registrati nella Repubblica di Croazia a fini di istruzione e di formazione o di ricerca scientifica, operanti in conformità a norme speciali, istituiti allo scopo di assegnare borse di studio,

(...)

20. le entrate versate in quanto sovvenzioni in base a fondi e programmi dell'Unione europea tramite organismi accreditati nella Repubblica di Croazia conformemente alle norme dell'Unione finalizzate all'attuazione della mobilità, nell'ambito dei fondi e dei programmi dell'Unione europea, a fini di istruzione e di formazione professionale, conformemente al regolamento finanziario della Commissione europea, fino a concorrenza degli importi prescritti».

11 L'articolo 36 della ZPD dispone quanto segue:

«(1) L'importo totale dei redditi percepiti dai residenti è oggetto, conformemente all'articolo 5 della presente legge, di una deduzione personale di base pari a 2 200 [kunas croate (HRK) (circa EUR 292)] per ogni mese dell'esercizio fiscale per il quale è stabilita l'imposta. (...)

(2) I residenti possono aumentare la deduzione personale di cui al paragrafo 1 del presente articolo dei seguenti importi:

(...)

2. per i figli a carico: 0,5 della deduzione personale di base per il primo figlio, 0,7 per il secondo, 1,0 per il terzo, 1,4 per il quarto, 1,9 per il quinto e, per ogni figlio ulteriore, il fattore della deduzione personale di base è aumentato progressivamente di 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 (...) rispetto al fattore della deduzione personale di base per il figlio precedente.

(...)

(4) Sono considerati membri della famiglia nucleare e figli a carico le persone fisiche i cui redditi imponibili, i redditi non tassati e le altre retribuzioni che non sono considerati redditi ai sensi della presente legge non superano su base annua un importo pari a cinque volte l'abbattimento di base di cui al paragrafo 1 del presente articolo.

(5) In deroga al paragrafo 4 del presente articolo, per la determinazione del diritto all'abbattimento di base per i membri della famiglia nucleare e per i figli a carico, non si tiene conto degli importi in virtù della normativa speciale a titolo degli aiuti sociali, dell'assegno per l'educazione, dell'aiuto al neonato o dell'assegno per le forniture di un figlio neonato e delle pensioni di famiglia dopo il decesso del genitore. (...)».

12 L'articolo 54 della ZPD prevede, per taluni contribuenti, tra cui la ricorrente nel procedimento principale, residenti in regioni assistite e nella città di Vukovar (Croazia), una deduzione di base a carattere personale di importo più elevato di quello di cui all'articolo 36, paragrafo 1, della ZPD, che, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, ammontava a HRK 3 000, il che ha come conseguenza, in forza dell'articolo 36, paragrafo 2, punto 2, di tale legge, un aumento dell'importo della deduzione per figli a carico prevista da tale disposizione.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 La ricorrente nel procedimento principale, cittadina croata, è debitrice dell'imposta sul reddito nonché di una sovrattassa dell'imposta sul reddito quale reddito fiscale speciale di un ente locale. Tenuto conto del suo luogo di residenza, essa beneficia di taluni vantaggi fiscali previsti dalla ZPD.

14 Dalla decisione di rinvio risulta che uno dei figli a carico della ricorrente nel procedimento principale ha percepito, per l'anno accademico 2014/2015, un aiuto alla mobilità a fini di istruzione nell'ambito del programma Erasmus + per il suo soggiorno di studio in un'università in Finlandia e che, prima della sua partenza verso tale paese alla fine del 2014, gli è stato versato un anticipo su tale aiuto di importo pari a EUR 1 840.

15 Per i periodi d'imposta precedenti il 2014, la ricorrente nel procedimento principale ha beneficiato, in forza dell'articolo 36, paragrafo 2, punto 2, e dell'articolo 54, paragrafo 1, punto 2, della ZPD, di una maggiorazione della deduzione di base a carattere personale per un figlio a carico.

16 Con avviso di accertamento del 27 luglio 2015, la Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (amministrazione tributaria del Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia) ha informato la ricorrente nel procedimento principale che essa doveva versare l'imposta di cui trattasi in quanto la maggiorazione della deduzione di base a carattere personale per il figlio a carico era stata soppressa per il periodo compreso tra il 1º gennaio e il 31 dicembre 2014, in quanto essa aveva percepito, nel corso di tale periodo, importi superiori alla soglia di cui all'articolo 36, paragrafo 4, della ZPD, che è stata superata a causa della riscossione, da parte di tale figlio, dell'aiuto alla mobilità nell'ambito del programma Erasmus +.

17 La ricorrente nel procedimento principale ha presentato un reclamo contro tale avviso di accertamento presso il servizio autonomo incaricato del procedimento amministrativo di secondo livello, facendo valere che a torto non ha potuto beneficiare, per l'anno 2014, della maggiorazione della deduzione di base a carattere personale per il figlio a carico. A suo avviso, l'aiuto alla mobilità versato agli studenti a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus + doveva essere

qualificato come «aiuto sociale» e, di conseguenza, conformemente all'articolo 36, paragrafo 5, della ZPD, esso non doveva essere preso in considerazione per la determinazione del diritto alla maggiorazione della deduzione di base di carattere personale per figli a carico.

18 Con decisione del 17 luglio 2019, il servizio autonomo incaricato del procedimento amministrativo di secondo livello ha respinto detto reclamo in quanto infondato.

19 La ricorrente nel procedimento principale ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi all'Upravni sud Osijek (Tribunale amministrativo di Osijek, Croazia), ricorso che quest'ultimo, con sentenza del 30 gennaio 2020, ha respinto in quanto infondato.

20 La ricorrente nel procedimento principale ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi al Visoki upravni sud (Corte amministrativa d'appello, Croazia), che l'ha respinto con sentenza del 20 gennaio 2021.

21 La ricorrente nel procedimento principale ha proposto un ricorso costituzionale avverso tale sentenza dinanzi all'Ustavni sud Republike Hrvatske (Corte costituzionale, Croazia), giudice del rinvio. A sostegno del suo ricorso, essa deduce, in particolare, una censura relativa alla violazione dell'obbligo previsto dalla Costituzione della Repubblica di Croazia, di tutelare i diritti soggettivi che le derivano dal diritto dell'Unione. Più in particolare, essa afferma di essere discriminata, in violazione dell'articolo 18 TFUE, e svantaggiata, in violazione dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), e dell'articolo 21, paragrafo 1, TFUE, a causa dell'esercizio, da parte del figlio a carico, del suo diritto di circolare e di soggiornare a fini educativi in uno Stato membro diverso dal suo Stato membro di origine.

22 Il giudice del rinvio si chiede se il diritto dell'Unione sia applicabile alla situazione della ricorrente nel procedimento principale e, più precisamente, se la normativa tributaria nazionale di cui trattasi nel procedimento principale sia compatibile con gli articoli 18, 20, 21 e con l'articolo 165, paragrafo 2, TFUE nonché con l'articolo 67 del regolamento n. 883/2004.

23 Esso osserva, inoltre, che dalla relazione della Mediatrice della Repubblica di Croazia per l'anno 2017 risulta che quest'ultima ha ricevuto, da parte delle università croate, informazioni secondo le quali studenti interessati ad avvalersi delle misure previste dal programma Erasmus + vi hanno rinunciato dopo aver appreso che, secondo l'interpretazione accolta dal Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia, la percezione del sostegno alla mobilità a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus + aveva la conseguenza di privare i loro genitori del diritto alla maggiorazione della deduzione di base di carattere personale per i figli a carico, il che ha comportato una diminuzione del numero di candidature di studenti interessati a tali misure.

24 Alla luce di tali circostanze, l'Ustavni sud Republike Hrvatske (Corte costituzionale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni degli articoli 18, 20, 21 e 165, paragrafo 2, secondo trattino, TFUE debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un genitore perde il proprio diritto all'aumento della deduzione di base annua per figlio a carico, ai fini dell'imposta sul reddito, per il motivo che tale figlio, in quanto studente a carico che ha esercitato la libertà di circolare e di soggiornare in un altro Stato membro a fini di istruzione, avvalendosi, in forza di atti di esecuzione nazionali, delle misure previste all'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 1288/2013 in favore della mobilità degli studenti di uno Stato membro il cui costo medio della vita è inferiore o intermedio,

verso uno Stato membro il cui costo medio della vita è più elevato, come definite in base ai criteri della Commissione europea ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 7, di tale regolamento, ha beneficiato di un sostegno alla mobilità degli studenti il cui importo supera una soglia di reddito fissa prestabilita.

2) Se l'articolo 67 del regolamento n. 883/2004 debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un genitore perde il proprio diritto all'aumento della deduzione di base annua, ai fini dell'imposta sul reddito, per uno studente a carico che, durante il suo soggiorno di studio in un altro Stato membro, ha beneficiato del sostegno alla mobilità degli studenti di cui all'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 1288/2013».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

25 Secondo il governo croato, le questioni pregiudiziali sono irricevibili. Esso fa valere, a tal riguardo, che, se è vero che gli studenti rientrano nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione quando esercitano il loro diritto alla libera circolazione per motivi di studio in uno Stato membro diverso dal loro Stato membro d'origine nell'ambito della partecipazione al programma Erasmus +, non se ne può dedurre che tale diritto si applichi anche ai loro familiari, in particolare ai loro genitori. La situazione fiscale della ricorrente nel procedimento principale e, in particolare, il calcolo della sua imposta sul reddito nonché la determinazione del suo diritto alla deduzione di base di carattere personale sarebbero disciplinati dal diritto nazionale e non rientrerebbero nel diritto dell'Unione nel modo da essa invocato. Ciò tanto più che la situazione della ricorrente nel procedimento principale avrebbe carattere puramente interno in considerazione della sua cittadinanza, del fatto che essa lavora in Croazia, ove percepisce redditi e non si è avvalsa personalmente della libertà di circolazione né ha beneficiato dell'aiuto alla mobilità a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus +.

26 A tal riguardo, occorre ricordare che spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia principale e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolarità del caso, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria decisione sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Ne consegue che le questioni sottoposte dai giudici nazionali godono di una presunzione di pertinenza e che il rifiuto della Corte di pronunciarsi su tali questioni è possibile solo quando appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una risposta utile a dette questioni (v., in particolare, sentenza del 21 dicembre 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

27 Orbene, nel caso di specie, il giudice del rinvio espone con precisione le ragioni che l'hanno indotto a ritenere che un'interpretazione del diritto dell'Unione sia necessaria per emettere la sua decisione e che le risposte alle questioni pregiudiziali possano incidere sulla soluzione della controversia principale. Esso ritiene, tenuto conto dell'oggetto del ricorso di cui è investito e in assenza di giurisprudenza della Corte sul carattere discriminatorio o sproporzionato di misure

fiscali nazionali relative alla mobilità degli studenti nell'ambito del programma Erasmus +, di essere tenuto, per emanare la sua decisione, a determinare se gli atti individuali oggetto del ricorso di cui è investito siano contrari agli articoli 18, 20, 21 e all'articolo 165, paragrafo 2, TFUE.

28 Inoltre, non si può ritenere che abbia carattere «puramente interno» una situazione in cui si pone la questione se e, eventualmente, in quale misura la partecipazione a un programma disciplinato dal diritto dell'Unione, come il programma Erasmus +, incida sul regime fiscale applicabile al genitore contribuente che ha a carico il figlio che ha partecipato a tale programma, indipendentemente dal fatto che tale situazione sia del resto disciplinata o meno da tale diritto. La valutazione della portata e delle modalità di tale eventuale incidenza non riguarda la ricevibilità delle questioni sollevate, ma attiene al merito della causa.

29 Ne consegue che le questioni pregiudiziali sono ricevibili.

Nel merito

30 Nelle sue questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio fa riferimento a diverse disposizioni del diritto dell'Unione di cui chiede se esse ostino ad una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

31 Per quanto riguarda l'articolo 67 del regolamento n. 883/2004, occorre anzitutto rilevare che tale articolo mira a determinare la legislazione dello Stato membro che disciplina il diritto alle prestazioni familiari. Orbene, come sostenuto dal governo croato e dalla Commissione, poiché la deduzione fiscale di cui trattasi nel procedimento principale non è una prestazione in denaro destinata a compensare gli oneri familiari, bensì un vantaggio fiscale che ridurrebbe, a determinate condizioni, l'importo dell'imposta sul reddito, tale deduzione non costituisce una prestazione familiare, ai sensi dell'articolo 1, lettera z), del regolamento n. 883/2004. Ne consegue che l'articolo 67 di tale regolamento non è applicabile nell'ambito del procedimento principale.

32 Per quanto riguarda l'articolo 18 TFUE e, più in particolare, il divieto di discriminazione in base alla cittadinanza ivi previsto, dalla decisione di rinvio risulta che il giudice del rinvio ritiene, tenuto conto, in particolare, degli obiettivi del regolamento n. 1288/2013, che la situazione della ricorrente nel procedimento principale non sia paragonabile né, in generale, a quella dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito i cui figli non hanno esercitato il loro diritto alla libera circolazione, né, in particolare, a quella di tali soggetti passivi i cui figli hanno ottenuto un aiuto alla mobilità a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus + per un soggiorno di studi universitari in Stati membri con costi di vita simili o più bassi. Per contro, tenuto conto della circostanza che il figlio della ricorrente nel procedimento principale si è recato, ai fini dei suoi studi universitari, in uno Stato membro con costi di vita più elevati rispetto alla Croazia, tale giudice si chiede se la mancata applicazione dell'eccezione prevista all'articolo 36, paragrafo 5, della ZPD nei confronti della ricorrente nel procedimento principale debba essere considerata una restrizione non giustificata alla libera circolazione degli studenti ai sensi degli articoli 20 e 21 TFUE.

33 In tali circostanze, occorre considerare che, con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 20 e 21 TFUE, letti alla luce dell'articolo 165, paragrafo 2, secondo trattino, TFUE, debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro che, per determinare l'importo della deduzione di base di carattere personale alla quale un genitore contribuente ha diritto per il figlio a carico,

tiene conto del sostegno alla mobilità a fini di istruzione di cui tale figlio ha beneficiato nell'ambito del programma Erasmus +, che comporta, se del caso, la perdita del diritto alla maggiorazione di tale deduzione nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito.

34 *In limine*, occorre ricordare che se, secondo una giurisprudenza costante, la fiscalità diretta rientra nella competenza degli Stati membri e se tale diritto non osta, per principio, a che gli Stati membri tassino redditi finanziati con fondi dell'Unione [v., in tal senso, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punto 21; del 7 settembre 2023, Finanzamt G (Progetti di aiuto allo sviluppo), C-15/22, EU:C:2023:636, punto 64, e del 23 novembre 2023, Ministarstvo financija C-682/22, EU:C:2023:920, punto 33], una siffatta imposizione deve avvenire nel rispetto del diritto dell'Unione, in particolare delle disposizioni del Trattato FUE relative alla libertà riconosciuta a ogni cittadino dell'Unione di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri (v., per analogia, sentenza del 12 luglio 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punto 19).

35 Tali considerazioni si applicano anche nel caso in cui, come nella specie, non si tratti, in senso stretto, della tassazione dei redditi finanziati con fondi dell'Unione, bensì della loro presa in considerazione nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito di un contribuente che ha a carico un figlio che ha beneficiato di tali redditi.

36 A tal riguardo, in primo luogo, occorre ricordare che l'articolo 20 TFUE conferisce a chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro lo status di cittadino dell'Unione, che è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri [sentenze del 20 settembre 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, punto 31, e del 5 settembre 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Perdita della cittadinanza danese), C-689/21, EU:C:2023:626, punto 29].

37 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, il cittadino di uno Stato membro che, nella sua qualità di cittadino dell'Unione, abbia esercitato la propria libertà di circolare e soggiornare in uno Stato membro diverso dal suo Stato membro d'origine può avvalersi dei diritti connessi a tale qualità, in particolare di quelli previsti dall'articolo 21, paragrafo 1, TFUE, anche, eventualmente, nei confronti del suo Stato membro d'origine (sentenza del 22 febbraio 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

38 In secondo luogo, occorre rilevare che una normativa nazionale che svantaggia taluni cittadini nazionali per il solo fatto di aver esercitato la loro libertà di circolare e di soggiornare in un altro Stato membro costituisce una restrizione delle libertà riconosciute dall'articolo 21, paragrafo 1, TFUE a qualsiasi cittadino dell'Unione [sentenze del 18 luglio 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, punto 39, e del 25 luglio 2018, A (Aiuto per una persona disabile), C-679/16, EU:C:2018:601, punto 60].

39 Infatti, le facilitazioni previste dal Trattato in materia di circolazione dei cittadini dell'Unione non potrebbero dispiegare pienamente i loro effetti se un cittadino di uno Stato membro potesse essere dissuaso dall'avvalersene a causa degli ostacoli posti al suo soggiorno in un altro Stato membro in ragione di una normativa del suo Stato d'origine che lo penalizzi per il solo fatto che egli abbia usufruito di tali facilitazioni [v., in tal senso, sentenze del 29 aprile 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, punto 19, e del 25 luglio 2018, A (Aiuto per una persona disabile), C-679/16, EU:C:2018:601, punto 61].

40 Tale considerazione è particolarmente importante nel settore dell'istruzione, tenuto conto degli obiettivi perseguiti dall'articolo 6, lettera e), TFUE e dall'articolo 165, paragrafo 2, secondo trattino, TFUE, vale a dire, segnatamente, favorire la mobilità degli studenti e degli insegnanti (sentenze dell'11 luglio 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, punto 32, e del 24 ottobre 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, punto 24).

41 Inoltre, il programma Erasmus +, al pari di altri programmi d'azione dell'Unione nel settore dell'istruzione, è fondato sugli articoli 165 e 166 TFUE e mira, in particolare, a promuovere la mobilità degli studenti all'interno dell'Unione e a consentire loro di iniziare o proseguire i loro studi in diversi Stati membri, indipendentemente dal loro luogo di origine, rafforzando in tal modo la dimensione europea dell'istruzione e della formazione. Orbene, l'attuazione di tale obiettivo può scontrarsi, tenuto conto dei mezzi economici di cui dispongono gli studenti e i loro genitori, con i costi supplementari che tale mobilità comporta. Il sostegno finanziario fornito, in particolare, attraverso borse destinate a facilitare la mobilità dei beneficiari di questo programma testimonia la volontà dell'Unione di contribuire a superare in modo concreto ed efficace tali ostacoli.

42 In tale contesto, occorre osservare che, al considerando 40 del regolamento n. 1288/2013, il legislatore dell'Unione invitava gli Stati membri, nel rispetto del loro diritto nazionale, ad esentare le borse destinate a facilitare la mobilità delle persone fisiche cui fa riferimento tale regolamento da qualsiasi imposta e prelievo sociale, senza tuttavia imporre obblighi particolari agli Stati membri per quanto riguarda, in particolare, il calcolo dell'imposta sul reddito dei genitori contribuenti, rientrando la fiscalità diretta, in linea di principio, nella competenza degli Stati membri, come ricordato al punto 34 della presente sentenza.

43 È vero che il diritto dell'Unione non garantisce a un cittadino dell'Unione che l'esercizio della sua libertà di circolazione sia neutro sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le normative degli Stati membri in materia, tale esercizio può, a seconda dei casi, essere più o meno vantaggioso, se non addirittura svantaggioso. Lo stesso principio si applica *a fortiori* in una situazione nella quale l'interessato non ha esercitato direttamente il suo diritto di circolazione, ma si ritiene vittima di un trattamento sfavorevole a seguito dell'esercizio della libertà di circolazione di un suo familiare (v., in tal senso, sentenza del 12 luglio 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punti 45 e 46).

44 Tuttavia, quando uno Stato membro partecipa al programma Erasmus +, esso deve garantire che le modalità di assegnazione e di tassazione delle borse destinate a facilitare la mobilità dei beneficiari del programma non creino una restrizione ingiustificata al diritto di circolare e di soggiornare nel territorio degli Stati membri. (v., per analogia, sentenze del 23 ottobre 2007, Morgan e Bucher, C-11/06 e C-12/06, EU:C:2007:626, punto 28, e del 26 febbraio 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punto 24).

45 Nel caso di specie, è pacifico che, da un lato, il sostegno alla mobilità a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus + non era, in quanto tale, soggetto a tassazione in Croazia all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, ma è stato preso in considerazione ai fini del calcolo dell'imposta sui redditi della ricorrente nel procedimento principale. Dall'altro lato, quest'ultima è stata svantaggiata in quanto le sono state applicate le disposizioni nazionali di cui trattasi nel procedimento principale in ragione della percezione di un siffatto aiuto da parte del figlio a suo carico.

46 Siffatte disposizioni sono quindi idonee a dissuadere cittadini dell'Unione dall'esercitare la loro libertà di circolare e di soggiornare in uno Stato membro diverso dal loro Stato membro di origine, tenuto conto dell'incidenza che l'esercizio di tale libertà può avere sul calcolo dell'imposta sul reddito dei genitori contribuenti, e possono nuocere alla mobilità degli studenti all'interno dell'Unione nell'ambito del programma Erasmus +.

47 Pertanto, la presa in considerazione dell'aiuto alla mobilità di cui un figlio a carico ha beneficiato nell'ambito del programma Erasmus + al fine di determinare l'importo della deduzione di base alla quale un genitore contribuente ha diritto per tale figlio, con conseguente perdita del diritto alla maggiorazione di tale deduzione nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito, può costituire una restrizione al diritto di libera circolazione e di soggiorno di cui godono i cittadini dell'Unione in forza dell'articolo 21 TFUE.

48 L'esistenza di una siffatta restrizione non può essere rimessa in discussione dalla circostanza, da un lato, che il figlio a carico, che ha esercitato la sua libertà di circolazione, non era egli stesso il contribuente che era stato privato, nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito, del suo diritto alla maggiorazione della deduzione di base a carattere personale per i figli a carico e, dall'altro, che il genitore contribuente in tal modo svantaggiato non ha esercitato la sua libertà di circolazione.

49 Infatti, conseguenze fiscali sfavorevoli per un genitore contribuente con un figlio a suo carico che ha esercitato la sua libertà di circolazione costituiscono una restrizione alla libera circolazione ai sensi dell'articolo 21 TFUE, dal momento che esse derivano dall'esercizio di tale libertà da parte di detto figlio. La circostanza che tali conseguenze sfavorevoli si siano così realizzate non in capo al minore che ha esercitato il suo diritto alla libera circolazione, bensì in capo a tale genitore, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo abbia o meno esercitato questo stesso diritto, è quindi irrilevante per constatare l'esistenza di una restrizione alla libera circolazione ai sensi dell'articolo 21 TFUE.

50 In tali circostanze, possono avvalersi degli effetti di tale restrizione non solo il cittadino dell'Unione che ha esercitato la sua libertà di circolazione, ma anche il cittadino dell'Unione che, al pari della ricorrente nel procedimento principale, ha a carico tale primo cittadino e che, di conseguenza, è direttamente svantaggiato dagli effetti di tale restrizione.

51 A tal riguardo, la Corte ha già riconosciuto, in talune circostanze, la possibilità di avvalersi dell'articolo 21 TFUE e delle disposizioni adottate per la sua applicazione ai cittadini dell'Unione che non abbiano esercitato essi stessi la loro libertà di circolare e di soggiornare in uno Stato membro diverso dal loro Stato membro d'origine (v., in tal senso, sentenze del 12 luglio 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punto 25, e del 13 settembre 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, punti 42 e 43).

52 In definitiva, alla luce dei legami economici che uniscono il figlio al genitore, risultante nel caso di specie non solo dalla circostanza che il figlio dipende dal genitore per sopperire alle proprie spese di sussistenza e di formazione professionale, ma anche dalla scelta del legislatore nazionale di tener conto dei redditi del figlio a carico nell'ambito della determinazione della situazione fiscale del genitore contribuente, si deve ritenere che sia il figlio a carico sia il genitore contribuente possono, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, avvalersi dell'articolo 21 TFUE e delle disposizioni adottate per la sua applicazione.

53 In terzo luogo, occorre ricordare che una restrizione al diritto di libera circolazione e di soggiorno, come quella rilevata al punto 47 della presente sentenza, può essere giustificata alla luce del diritto dell'Unione solo se è fondata su considerazioni oggettive di interesse generale, indipendenti dalla cittadinanza delle persone interessate, e se è proporzionata all'obiettivo legittimamente perseguito dal diritto nazionale (sentenza del 22 febbraio 2024, Direcă ia pentru Evidenă a Persoanelor i Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).

54 Per quanto riguarda, al riguardo, in primo luogo, considerazioni oggettive di interesse generale idonee a giustificare la normativa di cui trattasi nel procedimento principale, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che le disposizioni di cui trattasi nel procedimento principale perseguono, conformemente ai principi di uguaglianza e di giustizia del sistema tributario e di buona gestione delle risorse pubbliche limitate, un obiettivo diretto a correggere, alla luce dei redditi mediani e delle spese medie, le disuguaglianze sociali e materiali tra i contribuenti con figli a carico e quelli che non sopportano spese connesse al mantenimento dei figli.

55 Pertanto, secondo il giudice del rinvio, tali disposizioni non conferiscono un diritto all'aumento della deduzione di base per figlio a carico ai contribuenti i cui figli a carico beneficiano, nel corso di un esercizio fiscale, di un reddito non imponibile di un determinato importo che, secondo la valutazione discrezionale del legislatore nazionale, consente al figlio di contribuire al proprio mantenimento con il proprio reddito e a ridurre le spese dei suoi genitori nell'ambito del loro obbligo di mantenimento, ma solo ai contribuenti i cui figli non beneficiano di un reddito non imponibile – o beneficiano soltanto di un importo minimo – e il cui mantenimento può quindi essere garantito solo dal reddito dei genitori.

56 Risulta quindi che le disposizioni nazionali di cui trattasi nel procedimento principale mirano a prendere in considerazione la capacità contributiva reale dei genitori contribuenti all'imposta sul reddito, al fine di evitare che tale capacità sia sottovalutata, il che deve essere considerato un obiettivo di interesse generale [v., per analogia, sentenza 21 dicembre 2021, Finanzamt V (Successioni – Abbattimento parziale e deduzione delle quote di legittima), C-394/20, EU:C:2021:1044, punto 52].

57 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il rispetto del principio di proporzionalità, una normativa idonea a limitare una libertà fondamentale garantita dal Trattato, quale il diritto di libera circolazione e di soggiorno dei cittadini dell'Unione, può essere validamente giustificata solo se è idonea a garantire la realizzazione del legittimo obiettivo da essa perseguito e non eccede quanto necessario per il suo raggiungimento [v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2024, JD (Requisito di residenza), C-562/22, EU:C:2024:55, punto 37 e giurisprudenza ivi citata].

58 Occorre parimenti ricordare che una normativa nazionale è atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo fatto valere solo qualora risponda effettivamente all'intento di realizzarlo in modo coerente e sistematico. [v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2024, JD (Requisito di residenza), C-562/22, EU:C:2024:55, punto 38 e giurisprudenza ivi citata].

59 A tal riguardo, occorre rilevare che, conformemente al considerando 40 del regolamento n. 1288/2013, le borse destinate a facilitare la mobilità delle persone fisiche cui fa riferimento tale regolamento dovevano essere adattate in funzione del costo della vita e delle spese di soggiorno nel paese ospitante. Nello stesso senso, l'articolo 18 di tale regolamento prevedeva, al suo paragrafo 7, che i fondi per la mobilità delle persone a fini di apprendimento e di formazione di cui

all'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), e all'articolo 12, lettera a), di detto regolamento sono assegnati in funzione della popolazione e del costo della vita nello Stato membro, della distanza tra le capitali degli Stati membri e delle prestazioni.

60 Di conseguenza, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 49 a 52 e 77 delle sue conclusioni, si deve ritenere che, nei limiti in cui il programma Erasmus + ha l'obiettivo di favorire la mobilità degli studenti a fini educativi, in particolare nell'ambito dell'insegnamento universitario, e tenuto conto del livello degli importi degli aiuti alla mobilità a fini educativi nell'ambito di tale programma e del costo reale della vita nello Stato membro ospitante, tali aiuti sono intesi a contribuire a coprire i costi supplementari che sarebbero inesistenti in assenza di tale mobilità.

61 Di conseguenza, la riscossione di siffatti aiuti non porta a ridurre le spese dei genitori contribuenti nell'ambito del loro obbligo di mantenimento dei figli a carico né aumenta la capacità contributiva di tali genitori sul piano fiscale.

62 Il trattamento fiscale degli aiuti alla mobilità a fini educativi nell'ambito del programma Erasmus + di cui trattasi nel procedimento principale non è quindi idoneo a prendere in considerazione in modo coerente e sistematico la capacità contributiva reale dei genitori contribuenti all'imposta sul reddito che hanno a loro carico un figlio partecipante a tale programma. Nei limiti in cui tale trattamento può comportare oneri fiscali più gravosi per tali genitori contribuenti, senza che le risorse a loro disposizione siano state aumentate per farvi fronte, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale è persino idonea a produrre effetti inversi.

63 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che gli articoli 20 e 21 TFUE, letti alla luce dell'articolo 165, paragrafo 2, secondo trattino, TFUE, devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro che, al fine di determinare l'importo della deduzione di base a carattere personale cui ha diritto un genitore contribuente per un figlio a carico, tenga conto del sostegno alla mobilità a fini educativi di cui il figlio ha beneficiato nell'ambito del programma Erasmus +, con la conseguente perdita, eventualmente, del diritto alla maggiorazione di tale deduzione nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito.

Sulle spese

64 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Quinta Sezione) dichiara:

Gli articoli 20 e 21 TFUE, letti alla luce dell'articolo 165, paragrafo 2, secondo trattino, TFUE, devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro che, al fine di determinare l'importo della deduzione di base a carattere personale cui ha diritto un genitore contribuente per un figlio a carico, tenga conto del sostegno alla mobilità a fini educativi di cui il figlio ha beneficiato nell'ambito del programma Erasmus +, con la conseguente perdita, eventualmente, del diritto alla maggiorazione di tale deduzione nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito.

Firme