Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentate il 16 febbraio 2016 [1]

Causa C-300/15

Charles Kohlle
Sylvie Kohll-Schlesser
contro
Directeur de l'administration des contributions directes

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal administratif de Luxembourg (Lussemburgo)]

«Libera circolazione delle persone — Lavoratore — Parità di trattamento — Imposta sul reddito — Pensioni nazionali e pensioni acquisite in un altro Stato membro — Credito di imposta riservato a talune pensioni — Certificato di ritenuta di imposta rilasciato dall'amministrazione nazionale»

1. La giurisprudenza della Corte in materia di imposte dirette continua ad ampliarsi, pur avendo già raggiunto un volume considerevole, e sebbene riguardi generalmente soltanto le libertà fondamentali riconosciute dal Trattato (in prosieguo anche: «TFUE»). Il presente procedimento pregiudiziale verte sulla compatibilità con il diritto dell'Unione di una normativa lussemburghese che, modificando l'imposta sul reddito, concede un credito di imposta ai pensionati che soddisfino determinati requisiti.

2. Per rispondere alla questione sollevata dal Tribunal administratif de Luxembourg occorrerà analizzare l'incidenza della libera circolazione dei lavoratori sul regime di imposizione diretta di uno Stato membro. Si dovranno inoltre precisare i criteri applicabili ai redditi percepiti dai pensionati che si sono avvalsi di tale libertà, in forza dell'articolo 45 TFUE, relativo ai lavoratori, o dell'articolo 21 TFUE, che costituisce la norma generale. Infine, la risposta della Corte dovrà servire per delineare ulteriormente, se possibile, i profili dell'esame delle normative nazionali restrittive della libertà di circolazione e, in particolare, della loro eventuale giustificazione.

I – **Contesto normativo nazionale**

Diritto lussemburghese

3. Dall'ordinanza di rinvio risulta che, ai sensi dell'articolo 139 ter, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sul reddito (in prosieguo: la «LIR»), nella versione applicabile ai redditi degli anni 2009 e seguenti, a ogni contribuente che percepisca un reddito derivante da pensioni o rendite, ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, punti 1 e 2, della LIR, imponibili in Lussemburgo e sia in possesso di un certificato di ritenuta di imposta è concesso un credito di imposta per pensionati.

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

4. Inoltre, ai sensi dell'articolo 139 ter, paragrafo 2, della LIR, il credito di imposta è imputabile e restituibile al pensionato esclusivamente nell'ambito della ritenuta di imposta su stipendi e salari eseguita dal fondo pensione o da qualsiasi altro soggetto tenuto al pagamento della pensione sulla base di un certificato di ritenuta di imposta.

5. Inoltre, secondo il giudice del rinvio, dai documenti parlamentari relativi al disegno di legge n. 5924 [2] emerge che il credito di imposta per lavoratori subordinati e pensionati è contemplato nelle disposizioni riguardanti la ritenuta di imposta sugli stipendi e sui salari, secondo cui tali crediti di imposta sono versati ai lavoratori subordinati e ai pensionati esclusivamente tramite i datori di lavoro, i fondi pensione e altri soggetti tenuti al pagamento della pensione in funzione delle registrazioni effettuate sui suddetti certificati.

6. L'articolo 19 della Convenzione volta ad evitare la doppia imposizione (in prosieguo: la «CDI») tra il Lussemburgo e i Paesi Bassi così recita:

«Fatte salve le disposizioni dell'articolo 20, paragrafo 1, le pensioni e altre remunerazioni similari, versate a un residente di uno degli Stati contraenti a titolo di una precedente attività di lavoro subordinato, sono imponibili unicamente in tale Stato».

II – **Fatti di causa e procedimento dinanzi al giudice nazionale**

7. La controversia dinanzi al giudice remittente verte su due pensioni di origine olandese percepite dal sig. Kohll e imponibili in Lussemburgo: la prima viene versata direttamente dalla società «Shell International B.V», impresa per la quale egli ha lavorato per alcuni anni, e la seconda dal «Sociale Verzekeringsbank» (SVB) [3].

8. Poiché le pensioni olandesi non erano state oggetto di ritenuta alla fonte lussemburghese, nessun credito di imposta per pensionati veniva erogato al sig. Kohll per i tre anni oggetto del procedimento principale, ossia 2009, 2010 e 2011.

9. Il 20 febbraio 2013, il sig. Kohll presentava un reclamo presso il Directeur de l'Administration des contributions directes (direttore dell'amministrazione delle imposte dirette; in prosieguo: il «direttore») [4] avverso la cartella esattoriale di imposta sul reddito per l'anno 2009, emessa il 9 giugno 2010, e le cartelle esattoriali di imposta sul reddito per gli anni 2010 e 2011, tutte emesse il 6 febbraio 2013.

10. Con decisione del 23 settembre 2013, il direttore dichiarava irricevibile, in quanto tardivo, il reclamo contro la cartella esattoriale di imposta sul reddito per l'anno 2009 e riformava in peius le cartelle esattoriali per gli anni 2010 e 2011. In particolare, il direttore considerava che il ricorrente, percependo pensioni non soggette a ritenuta alla fonte, non aveva diritto a un credito di imposta per pensionati in virtù dell'articolo 139 ter della LIR per gli anni 2010 e 2011.

11. Risulta dagli atti che il Tribunal administratif ha dichiarato irricevibile, per un vizio di forma, il ricorso proposto dalla sig.ra Kohll-Schlesser, coniuge del ricorrente, in relazione alla sua pensione erogata dallo SVB, che ella aveva percepito negli anni di cui trattasi. Tale reclamo non rientra più nell'oggetto della controversia.

2 — Si deve presumere che, a seguito dell'approvazione di detto progetto come legge del 19 dicembre 2008, i crediti di imposta siano stati modificati nel senso dibattuto nel presente procedimento.

3 — Lo SVB è l'ente che gestisce le assicurazioni nazionali nei Paesi Bassi. Esso amministra, tra altre prestazioni, la pensione statale di base, cui hanno diritto tutte le persone che abbiano raggiunto l'età pensionabile e risiedano o abbiano risieduto in detto Stato membro.

4 — Organo dell'Amministrazione delle finanze lussemburghese competente, tra l'altro, a conoscere dei reclami contro gli accertamenti fiscali relativi alle imposte dirette.

12. Il ricorrente ha sostenuto dinanzi al Tribunal administratif che il diniego dei crediti di imposta alle persone le cui pensioni non siano soggette a ritenuta alla fonte lussemburghese esclude coloro ai quali vengono erogate pensioni che non sono assoggettate a tale ritenuta, riservando così la concessione dei crediti d'imposta alle persone che percepiscono la loro pensione da un fondo pensione lussemburghese. A tale proposito, il ricorrente ha espresso dubbi sul fatto che nel 2008, allorché la LIR è stata modificata nel senso qui discusso, il legislatore intendesse escludere dal credito di imposta i pensionati residenti in Lussemburgo, ma i cui redditi provenivano da diritti pensionistici acquisiti e riscossi presso fondi pensione stranieri. Egli ha sostenuto che siffatta interpretazione costituisce una violazione, tra l'altro, della libera circolazione delle persone (lavoratori) sancita dall'articolo 45 TFUE.

13. La rappresentante del governo lussemburghese, dal canto suo, ha affermato che l'articolo 139 ter della LIR non solleva alcun problema rispetto alla libera circolazione dei lavoratori ai sensi dell'articolo 45 TFUE. A suo parere, il sig. Kohll non avrebbe subito alcuna discriminazione, dato che la diversa situazione in cui egli si trova sarebbe una conseguenza delle caratteristiche del credito di imposta istituito dal legislatore.

14. Inoltre, la rappresentante del governo lussemburghese ha affermato che tale differenza è perfettamente e obiettivamente giustificata, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dalla norma. Detta rappresentante ha sostenuto altresì che non sussiste alcuna restrizione alla libera circolazione delle persone di cui all'articolo 21 TFUE, in quanto la normativa nazionale controversa non riguarderebbe la libertà di circolazione, dato che non osta al soggiorno in un altro Stato membro.

15. Il Tribunal administratif fa presente che l'articolo 139 ter della LIR, subordinando la concessione del vantaggio fiscale al possesso da parte del potenziale beneficiario di un certificato di ritenuta di imposta, potrebbe comportare una discriminazione indiretta, sebbene non preveda alcuna condizione inerente alla nazionalità dei potenziali beneficiari. Tale tesi sarebbe suffragata dal fatto che il credito di imposta in parola non viene concesso alle persone che percepiscono pensioni non soggette a ritenuta alla fonte in Lussemburgo, quali le pensioni provenienti da una fonte estera.

16. In tale contesto, tenuto conto della difficoltà di interpretazione dell'articolo 139 ter della LIR e della mancanza di una giurisprudenza comunitaria che abbia statuito su un problema giuridico di analoga natura, il giudice del rinvio ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il principio della libera circolazione dei lavoratori, di cui specificamente all'articolo 45 TFUE, osti all'articolo 139 ter, paragrafo 1, della legge modificata del 4 dicembre 1967, riguardante l'imposta sul reddito, nei limiti in cui detto articolo riserva alle persone in possesso di un certificato di ritenuta di imposta il beneficio del credito di imposta ivi previsto».

III – **Procedimento dinanzi alla Corte e argomenti delle parti**

A – *Procedimento*

17. La decisione di rinvio è pervenuta alla cancelleria della Corte il 19 giugno 2015.

18. Hanno presentato osservazioni scritte entro il termine previsto dall'articolo 23, secondo comma, dello Statuto della Corte di giustizia unicamente il governo lussemburghese e la Commissione europea.

19. Poiché nessuna delle parti menzionate ne ha fatto domanda, si è soprasseduto alla trattazione orale.

B – *Sintesi degli argomenti delle parti*

20. Il governo lussemburghese dubita che il presente procedimento sia riconducibile all'ambito della libera circolazione dei lavoratori. Esso ritiene che le disposizioni controverse non impediscano ai cittadini di uno Stato membro di uscire dal proprio Stato di origine per esercitare il loro diritto alla libera circolazione, né li dissuadano dal farlo. Nondimeno, detto governo svolge una serie di osservazioni in subordine, per il caso in cui la Corte giungesse a una conclusione diversa.

21. Così, il governo lussemburghese afferma che la normativa controversa non riguarda tutti i redditi da pensione, ma solo quelli soggetti a ritenuta di imposta, il che sarebbe dovuto alle caratteristiche intrinseche del credito di imposta. A tale proposito, esso spiega che, generalmente, i fondi pensione versano il credito di imposta ai pensionati alla fine di ogni mese. A tal fine, la legge consente loro di compensare i crediti di imposta con le ritenute a debito, cosicché la ritenuta di imposta effettivamente operata corrisponde al risultato della differenza tra il credito di imposta e l'importo lordo della ritenuta.

22. Pertanto, sempre secondo detto governo, l'articolo 139 ter della LIR rientrerebbe nel ristretto ambito della ritenuta di imposta, che deve essere imputata, o eventualmente restituita, esclusivamente per i redditi da pensione ai quali si applica la procedura della ritenuta di imposta. Esso ritiene quindi che subordinare la concessione del vantaggio fiscale alla circostanza che il beneficiario produca un certificato di ritenuta di imposta non costituisca una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori, né alla libera circolazione delle persone oggetto dell'articolo 21 TFUE.

23. In subordine, per il caso in cui la Corte ritenesse che la norma nazionale controversa limiti la libera circolazione dei lavoratori o, più in generale, delle persone, il governo lussemburghese ha presentato osservazioni dirette a giustificare siffatta limitazione, che possono essere riassunte in due argomenti principali.

24. In primo luogo, detto governo afferma che la restrizione alla libera circolazione è dovuta alle caratteristiche del credito di imposta quale configurato dal legislatore, dato che i fondi pensione, disponendo dei dati richiesti per la tenuta dei certificati di ritenuta di imposta, si trovano nella posizione migliore sia per concedere il credito di imposta, sia per imputarlo o restituirlo in modo diretto ed efficace. Sotto tale profilo si tratterebbe quindi dell'unico sistema possibile, che non avrebbe ripercussioni sproporzionate né sulle amministrazioni, i fondi pensione e altri soggetti tenuti al pagamento del credito di imposta, né sugli amministrati.

25. In secondo luogo, il governo lussemburghese sostiene che il sistema è giustificato da considerazioni di interesse generale inerenti al collegamento tra il sistema di riscossione dell'imposta (vale a dire, la ritenuta alla fonte) e l'applicazione del credito di imposta per i pensionati, che assurgerebbe ad elemento indispensabile per garantire la coerenza del regime fiscale. A suo parere, l'articolo 139 ter sarebbe proporzionato per raggiungere l'obiettivo perseguito dalla LIR e non esisterebbero misure meno restrittive per ottenere il medesimo risultato.

26. Secondo la Commissione, l'ordinanza di rinvio non conterrebbe elementi di fatto sufficienti per individuare chiaramente la norma di diritto dell'Unione eventualmente violata dall'articolo 139 ter della LIR. In particolare, essa lamenta che non si possa sapere se il sig. Kohll sia tornato nei Paesi Bassi per cercare o occupare un impiego prima di andare in pensione, nel qual caso egli potrebbe invocare a proprio favore l'articolo 45 TFUE [5], né se il suo ritorno nello Stato di cui ha la cittadinanza sia dipeso dalla volontà di stabilirsi in Lussemburgo al termine della sua carriera, ipotesi nella quale godrebbe del diritto alla libera circolazione delle persone di cui all'articolo 21 TFUE [6].

5 — La Commissione richiama in tale contesto le sentenze Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, in particolare punto 9), e Commissione/Danimarca (C-150/04, EU:C:2007:69, punto 41).

6 — La Commissione cita le sentenze Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, punto 16), e Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, punto 56 e giurisprudenza ivi citata).

27. In tale contesto, e data l'analogia con il ragionamento applicabile all'analisi della violazione delle disposizioni del TFUE, la Commissione propone un esame congiunto, dal quale desume che entrambe le suddette disposizioni ostano a una normativa nazionale quale quella oggetto del presente procedimento.

28. La Commissione ravvisa una violazione tanto dell'articolo 45 TFUE quanto dell'articolo 21 TFUE, poiché ritiene che la situazione del sig. Kohll sia comparabile, come richiesto dalla giurisprudenza della Corte [7], a quella del pensionato contribuente che percepisce i propri redditi da un fondo pensione lussemburghese.

29. Infatti, lo scopo dell'articolo 139 ter della LIR, quale risulta dall'esposizione dei motivi della legge del 19 dicembre 2008, consiste nell'aiutare i soggetti più svantaggiati, tra i quali rientrano tutti i pensionati, aumentandone il reddito disponibile. Orbene, a parere della Commissione, tale obiettivo potrebbe essere raggiunto per tutti i pensionati residenti in Lussemburgo, sia quelli che ricevono la pensione da fondi o altri soggetti tenuti al pagamento/debitori lussemburghesi, sia quelli che la percepiscono da un altro Stato membro e pagano le relative imposte in Lussemburgo in forza delle disposizioni di una convenzione sulla doppia imposizione.

30. Tuttavia, escludendo questi ultimi dal beneficio del credito di imposta, la norma controversa determina una disparità di trattamento che a) può scoraggiare i lavoratori dallo svolgere un'attività lavorativa in un altro Stato membro e ivi acquisire diritti pensionistici e b) comporta uno svantaggio per i pensionati che si stabiliscono in Lussemburgo, penalizzandoli per il solo fatto di avere esercitato la libertà di circolazione verso un altro Stato membro.

31. Proprio perché esclude dal beneficio del credito di imposta i pensionati residenti i cui redditi sono imponibili in Lussemburgo, la norma nazionale controversa non sarebbe idonea, a parere della Commissione, a raggiungere l'obiettivo di interesse generale perseguito. A tale proposito, la Commissione fa presente che il credito di imposta si applica a prescindere dall'importo della pensione, salvo per quelle inferiori a EUR 300 annui o a EUR 25 mensili, cosicché non è concepito specificamente per le categorie della popolazione più deboli sotto il profilo economico e sociale. Pertanto, i contribuenti residenti che percepiscono una pensione proveniente da un altro Stato membro ma imponibile in Lussemburgo, anche quando si tratti di un importo modesto, non beneficiano del credito di imposta in quanto non sono soggetti a una ritenuta alla fonte in tale Stato. Ne consegue che neppure il criterio che collega il beneficio (il credito di imposta) al luogo di origine delle pensioni imponibili in Lussemburgo è conforme all'obiettivo perseguito dal diritto nazionale.

32. Ad avviso della Commissione, la normativa controversa non si giustificherebbe nemmeno per motivi pratici di natura amministrativa. In particolare, la Commissione osserva che il credito potrebbe essere concesso ai pensionati che attualmente risultano esclusi, consentendo loro di detrarlo dall'imposta al momento di calcolare quest'ultima secondo il metodo di valutazione della base imponibile, senza che ne derivino i gravi inconvenienti menzionati dal governo lussemburghese per l'amministrazione, i fondi pensione e i contribuenti.

33. Inoltre, non si può addurre come giustificazione nemmeno la necessità di salvaguardare la coerenza del regime fiscale, dato che non è ravvisabile alcun collegamento diretto tra il credito di imposta controverso e la compensazione di tale vantaggio fiscale con un determinato prelievo fiscale [8].

7 — Sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punto 27).

8 — La Commissione richiama in tale contesto la sentenza Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punti da 37 a 39 e giurisprudenza ivi citata).

34. Infine, la Commissione sostiene che non si può invocare la giustificazione fondata sulla necessità di mantenere l'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri [9], dato che, nel caso in esame, spetta al Lussemburgo la competenza fiscale sulle pensioni provenienti dall'altro Stato membro interessato, ossia i Paesi Bassi.

IV – **Analisi della questione pregiudiziale**

A – *Osservazione preliminare: sulla disposizione applicabile del Trattato*

35. Le osservazioni presentate nel presente procedimento pregiudiziale dimostrano che sussistono dubbi in ordine alla norma cui deve essere ricondotta la situazione giuridica del sig. Kohll. Le opzioni possibili sono l'articolo 21 TFUE, paragrafo 1, relativo alla libertà di circolazione e soggiorno dei cittadini dell'Unione nel territorio degli Stati membri, e l'articolo 45 TFUE, che sancisce la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione.

36. Il governo lussemburghese nega che ricorrano i presupposti per l'applicazione di uno dei due articoli menzionati, in quanto la normativa controversa non sarebbe idonea a dissuadere i cittadini dall'esercitare il proprio diritto alla libera circolazione, né ad impedire loro di esercitarlo.

37. A parere della Commissione, invece, i dubbi nascerebbero dalla mancanza delle informazioni necessarie per sapere se il sig. Kohll sia tornato al suo paese d'origine, il Lussemburgo, per occuparvi un impiego prima di andare in pensione, oppure se egli si sia stabilito nel suo Stato di appartenenza dopo il collocamento a riposo. Nel primo caso, la controversia dovrebbe essere analizzata alla luce dell'articolo 45 TFUE e, nel secondo, sulla base dell'articolo 21 TFUE.

38. Anche se mi pronuncerò in merito alla norma applicabile, in termini pratici tale analisi può risultare (o quanto meno apparire) superflua, dato che si utilizzano gli stessi metodi di interpretazione ai fini dell'esame delle due disposizioni di diritto primario in discussione. Tuttavia, la corretta collocazione della fattispecie nell'ambito di una determinata norma può sempre essere utile, ad esempio, come guida per casi futuri.

39. Nel diritto dell'Unione, la situazione dei pensionati, in quanto specifica categoria di persone, trova riscontro nel rinvio implicito, o indiretto, contenuto nell'articolo 45, paragrafo 3, lettera d), TFUE, al diritto del lavoratore di rimanere sul territorio dello Stato membro *dopo avere occupato un impiego*. Tale diritto è attualmente disciplinato dall'articolo 17 della direttiva 2004/38 [10], che prevede varie eccezioni a favore dei pensionati e delle persone inabili al lavoro e abbrevia il termine generale di cinque anni di soggiorno legale ininterrotto nello Stato membro ospitante dei cittadini dell'Unione e dei loro familiari, in quanto condizione per acquisire un diritto di soggiorno permanente in detto Stato. Tuttavia, non è questa la disciplina pertinente nel caso di specie, né la suddetta libertà fondamentale si esaurisce nel soggiorno permanente in un altro Stato membro.

40. Invero, i fatti di causa si collocano nel solco delle sentenze in cui il diritto alla libera circolazione dei lavoratori, tutelato dall'articolo 45 TFUE, è stato invocato a fronte di normative nazionali relative a vari settori, in particolare di quelle tributarie, ossia in contesti che travalicano il diritto di soggiorno nello Stato membro ospitante. La Corte ha dichiarato a più riprese che taluni diritti connessi alla condizione di lavoratore sono garantiti ai lavoratori migranti anche se questi non sono più vincolati da un rapporto di lavoro [11].

9 — V. sentenza Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punti 81 e da 84 a 86).

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

11 — Sentenze Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, punto 40), e Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

41. Tuttavia, non sempre è stata riconosciuta ai pensionati siffatta qualità di lavoratore, che avrebbe consentito loro di avvalersi della specifica libertà di circolazione di cui all'articolo 45 TFUE. Così, nelle sentenze Pusa [12], Turpeinen [13] e, più recentemente, Hirvonen [14], probabilmente sotto la guida tacita del criterio secondo cui, in linea di principio, la cessazione del rapporto di lavoro comporta la perdita da parte dell'interessato della qualità di lavoratore ai sensi dell'articolo 45 TFUE [15], la Corte ha escluso che quest'ultima disposizione si estenda ai soggetti che abbiano svolto tutta la loro attività professionale nel loro Stato membro, avvalendosi del diritto di soggiorno in un altro Stato membro solamente dopo il collocamento a riposo e senza avere alcuna intenzione di ivi esercitare un'attività lavorativa dipendente [16]. Tali cause sono state risolte applicando l'attuale articolo 21 TFUE.

42. In definitiva, le persone che, dopo la cessazione del loro rapporto di lavoro subordinato, cambino solo lo Stato membro di residenza, sono tutelate dal diritto dell'Unione attraverso il diritto alla libera circolazione di cui all'articolo 21 TFUE, ma non ai sensi dell'articolo 45 TFUE. Ciò in quanto, a rigore, nel momento in cui trasferiscono la loro residenza in un altro Stato membro, tali persone non esercitano più la libertà di circolazione riservata dal Trattato ai lavoratori, dato che non possiedono più la qualità di lavoratore [17].

43. Riassumendo, dal momento che hanno esercitato il proprio diritto alla libera circolazione in qualità di lavoratori subordinati, le persone che abbiano compiuto la loro carriera professionale, parzialmente o totalmente, in uno Stato membro diverso da quello di origine e ritornino in quest'ultimo per ivi stabilirsi e risiedere senza avere alcuna intenzione di esercitare nel medesimo un'attività lavorativa, possono invocare l'articolo 45 TFUE [18]. Orbene, la tutela conferita in questi casi dal Trattato opera, secondo la giurisprudenza della Corte, solo contro le discriminazioni e gli ostacoli che pregiudichino i diritti acquisiti in occasione del passato rapporto di lavoro [19].

44. Nel contesto dei fatti esposti nell'ordinanza di rinvio, risulta che la pensione che il sig. Kohll percepisce direttamente dalla società «Shell International B.V», e che rappresenta la maggior parte dei suoi redditi, trae origine dal rapporto di lavoro che egli ha avuto in passato con tale impresa nei Paesi Bassi. Ritengo pertanto, sulla base della giurisprudenza citata nel paragrafo precedente, che il reddito proveniente da detta pensione rientri nell'ambito della libera circolazione dei lavoratori di cui all'articolo 45 TFUE.

45. A differenza della Commissione, sono dell'avviso che si possa individuare la norma pertinente del Trattato sia se il sig. Kohll si è trasferito in Lussemburgo per occupare un altro impiego, sia se lo ha fatto già in qualità di pensionato. A mio parere, le pensioni oggetto della controversia, dal momento che sono riconducibili esclusivamente al periodo trascorso dal sig. Kohll nei Paesi Bassi, costituiscono diritti di un lavoratore acquisiti nell'esercizio del diritto alla libera circolazione e sono pertanto

12 — C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — V. sentenza Leclere e Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, punto 55).

16 — V. paragrafo 60 delle conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), alle quali rinvia il punto 16 della sentenza nella medesima causa.

17 — V., a contrario, la costante giurisprudenza della Corte secondo cui «(…) il complesso delle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle persone è volto ad agevolare ai cittadini dell'Unione l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nell'intero territorio dell'Unione ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorire tali cittadini qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro» (sentenza Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

18 — V. sentenza Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punto 30).

19 — Sentenza Leclere e Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, punto 59).

meritevoli della tutela predisposta dall'articolo 45 TFUE [20]. È quindi irrilevante, ai fini della soluzione della controversia, che il ricorrente sia tornato nello Stato membro di cui ha la cittadinanza per continuare a lavorare prima di andare in pensione oppure per fruire direttamente del collocamento a riposo.

46. Rimarrebbe da chiarire se siffatto ragionamento sia parimenti applicabile alla seconda pensione del ricorrente nel procedimento principale, quella che egli percepisce dallo SVB. Dall'ordinanza di rinvio si evince che si tratta di una pensione non contributiva concessa dallo Stato olandese a chiunque abbia risieduto nei Paesi Bassi, a prescindere dalla circostanza che abbia svolto o meno un'attività di lavoro subordinato in tale Stato.

47. Se è pur vero che, date le caratteristiche della pensione dello SVB, non sussiste un collegamento diretto con il rapporto di lavoro, è altrettanto vero che, nel caso del sig. Kohll, l'unica ragion d'essere della pensione che egli riceve dallo SVB deriva parimenti dal suo rapporto di lavoro, ma in maniera indiretta, in quanto il ricorrente non vi avrebbe avuto diritto se non avesse risieduto nei Paesi Bassi a causa dei suoi obblighi lavorativi. Peraltro, l'esame autonomo di ciascuna delle pensioni controverse alla luce di una distinta disposizione del Trattato comporterebbe una separazione artificiale delle due pensioni, molto lontana dalla situazione effettiva del sig. Kohll.

48. Riassumendo, i redditi che il ricorrente nel procedimento principale ottiene dalle sue due pensioni costituiscono diritti acquisiti in qualità di lavoratore che si è avvalso in quanto tale della libertà di circolazione e sono tutelati dall'articolo 45 TFUE, alla luce del quale occorre quindi esaminare la normativa nazionale controversa.

B – *Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori*

49. Sebbene alcune delle memorie depositate nel presente procedimento sembrino collegare l'eventuale restrizione della libertà di circolazione dei lavoratori all'obbligo di possedere un certificato di ritenuta, ai sensi dell'articolo 139 ter della LIR, ritengo che tale obbligo sia soltanto la rappresentazione plastica delle diverse ritenute effettuate in ciascun esercizio fiscale. A mio parere, detto certificato, di per sé, ha soltanto un valore *ad probationem* e non costitutivo del diritto di chiedere il credito di imposta di cui trattasi. Pertanto, per accertare l'esistenza di una violazione dell'articolo 45 TFUE, occorre incentrare l'analisi sulle disposizioni della normativa controversa, più che sul certificato di ritenuta.

50. Chiarito tale aspetto, inizierò l'analisi dell'eventuale violazione di una libertà fondamentale del Trattato in un modo consueto, vale a dire rammentando la costante giurisprudenza secondo cui gli Stati membri devono esercitare le loro competenze, in qualsiasi materia, rispettando il diritto dell'Unione [21]. Tale premessa non ha perduto valore per effetto della sua reiterazione, giacché vedremo, nell'ambito dell'analisi della giustificazione, quanto sia importante tenere conto di taluni fattori che vanno a cumularsi ai tradizionali argomenti invocati per giustificare restrizioni di tale natura, quali la coerenza del regime fiscale [22], la necessità di assicurare i controlli fiscali e la lotta alle frodi [23].

20 — Come accadeva nella causa definita con la sentenza Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punto 28), il sig. Kohll lamenta dinanzi alle autorità del proprio Stato precisamente il fatto che la norma controversa gli sia sfavorevole in quanto egli ha esercitato la sua attività professionale in un altro Stato membro.

21 — V., ad esempio, le sentenze nelle cause Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punto 36); Commissione/Belgio (C-250/08, EU:2011:793, punto 33), nonché Dijkman e Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punto 20).

22 — Tale giustificazione è stata accolta per la prima volta nella sentenza Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35, punto 21) ed è stata spesso utilizzata in pronunce successive, ad esempio nelle sentenze Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punto 43), e Commissione/Belgio (C-250/08, EU:2011:793, punto 70).

23 — V., ad esempio, sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

51. Per quanto riguarda la libera circolazione delle persone, la Corte ha considerato che il complesso delle norme del Trattato relative a tale ambito è volto ad agevolare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nel territorio dell'Unione ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro [24].

52. Più in particolare, in materia di libera circolazione dei lavoratori, la Corte ha dichiarato che le 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 lo dissuadano dal farlo, costituiscono ostacoli frapposti a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati [25].

53. Nel caso di specie, l'articolo 139 ter della LIR priva di un vantaggio fiscale (il credito di imposta) i pensionati la cui pensione non provenga da un fondo o altro soggetto lussemburghese tenuto al pagamento. Siffatta disparità di trattamento è atta a dissuadere sia i lavoratori che si trovino in Lussemburgo e intendano cercare lavoro in un altro Stato membro sia i lavoratori lussemburghesi, o che possiedano la cittadinanza di un altro Stato membro, i quali desiderino stabilirsi nel territorio del Lussemburgo dopo il collocamento a riposo.

54. La normativa nazionale controversa determina inoltre una discriminazione indiretta [26], in quanto la mancanza di un certificato di ritenuta, con ciò che ne consegue, comporta il diniego del credito di imposta più per i cittadini di altri Stati membri che non per quelli lussemburghesi, dato che sono soprattutto i primi a percepire pensioni da altri Stati dell'Unione [27].

55. Indubbiamente, non sussisterebbe alcuna disparità di trattamento se la situazione del sig. Kohll fosse diversa da quella dei pensionati che percepiscono la pensione da un fondo pensione lussemburghese. Anche l'esame delle differenze tra le situazioni considerate è tipico dei casi vertenti sulla fiscalità diretta e sulle libertà di circolazione, e deve essere effettuato, in ragione di imperativi dogmatici, prima dell'analisi delle giustificazioni [28].

56. La comparabilità delle situazioni è stata esaminata principalmente nelle ipotesi che riguardavano il trattamento dei non residenti rispetto ai residenti di un determinato Stato membro [29]. A tal riguardo, la Corte ha dichiarato che un non residente che non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta in un altro Stato membro non si trova in una situazione oggettivamente diversa da quella del residente che esercita in tale Stato un'attività lavorativa subordinata analoga [30].

57. Ne consegue che se è vero che, nelle circostanze descritte nel paragrafo precedente, il residente e il non residente si trovano in situazioni oggettivamente comparabili, ciò vale a fortiori per due contribuenti che risiedano nello stesso Stato membro, come accade nella presente causa. Poiché la CDI tra il Lussemburgo e i Paesi Bassi assoggetta ad imposta in Lussemburgo i redditi da pensione quali quelli del sig. Kohll, l'unica differenza consiste nell'origine olandese della pensione del ricorrente nel procedimento principale.

24 — V., inter alia, sentenze Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, punto 94); Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punto 37), e Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punto 25).

25 — Sentenze Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punto 74), e Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punto 26).

26 — Risulta dalla giurisprudenza della Corte che le norme sulla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato (sentenza Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, punto 11).

27 — V., per analogia, sentenza Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punto 14).

28 — V., ad esempio, sentenze Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punti da 24 a 38), e Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punto 37).

29 — A cominciare dalla ben nota sentenza Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Sentenze Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punti 36 e 37), e Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703, punti 28 e 29).

58. Tuttavia, poiché siffatto elemento transnazionale è proprio quello che consente al sig. Kohll di beneficiare dell'articolo 45 TFUE, sarebbe paradossale, e perfino contraddittorio, che esso assurgesse al contempo ad argomento chiave per sostenere che i pensionati che percepiscono la pensione da un fondo lussemburghese e quelli che la percepiscono da un altro Stato membro non si trovano in situazioni oggettivamente comparabili.

59. Inoltre, per quanto riguarda lo scopo della LIR [31] (vale a dire, l'aiuto ai soggetti svantaggiati mediante l'aumento del loro reddito disponibile), l'articolazione di detta normativa nazionale potrebbe non risultare molto coerente. Sebbene non sia il caso del ricorrente nel procedimento principale [32], il vantaggio fiscale non viene concesso ai pensionati che ricevono una pensione di modesta entità da un altro Stato membro, mentre è evidente che essi si trovano nella medesima situazione, sotto il profilo fiscale e sostanziale, dei pensionati le cui pensioni siano erogate da fondi pensione lussemburghesi.

60. Pertanto, ritengo che le persone quali il sig. Kohll e i pensionati residenti in Lussemburgo che percepiscono la pensione da fondi lussemburghesi si trovino nella stessa situazione, sotto il profilo fiscale, in detto Stato.

61. Infine, sebbene il governo lussemburghese non lo abbia affermato espressamente, si potrebbe pensare che l'importo limitato del credito di imposta (un massimo annuo di EUR 300) non abbia un effetto dissuasivo sui lavoratori in relazione all'esercizio del diritto alla libera circolazione. A tale proposito, si deve rilevare che, secondo costante giurisprudenza, anche una limitazione di una libertà fondamentale di debole portata o di importanza minore è vietata dal Trattato [33].

62. Di conseguenza, come prima conclusione interlocutoria, ritengo che la normativa controversa costituisca una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori di cui all'articolo 45 TFUE.

C – *Sulla giustificazione della restrizione alla libera circolazione dei lavoratori*

63. Come è noto, l'analisi della compatibilità di una normativa nazionale contraria alla libera circolazione dei lavoratori non si esaurisce nella constatazione che essa frappone un ostacolo a detta libertà. Nel contesto di tale analisi, la Corte utilizza una *rule of reason* [34] intesa ad attenuare gli effetti dell'integrazione di tali normative nazionali nella sfera di applicazione dell'articolo 45 TFUE.

64. Così, per riprendere i termini utilizzati dalla Corte, una misura che ostacoli la libera circolazione dei lavoratori può essere ammessa solo qualora persegua uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e sia giustificata da motivi imperativi d'interesse generale. Occorre, inoltre, che siffatta misura sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo di cui trattasi e non ecceda quanto necessario per conseguirlo [35]. Si tratta del noto «test di proporzionalità».

65. Ai paragrafi 24 e 25 delle presenti conclusioni ho accennato ai due argomenti addotti dal governo lussemburghese a difesa della compatibilità della sua misura nazionale con l'articolo 45 TFUE: le conseguenze sproporzionate che deriverebbero dalla sua modifica e la coerenza del regime fiscale.

31 — Condivido la tesi dell'avvocato generale Jääskinen, secondo cui occorre tenere conto dello scopo perseguito dalle disposizioni nazionali controverse nell'analisi della comparabilità delle situazioni (conclusioni presentate nella causa Commissione/Estonia, C-39/10, EU:C:2011:770, paragrafo 73).

32 — Dall'ordinanza di rinvio si evince che i redditi del sig. Kohll derivanti dalle due pensioni oggetto del procedimento principale non consentono di includere l'interessato nella categoria delle persone svantaggiate, senza che occorra fornire in tale sede ulteriori precisazioni in ordine all'importo.

33 — Sentenza F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

34 — Tale espressione è stata utilizzata dall'avvocato generale Léger nelle conclusioni relative alla causa Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, paragrafi 47 e 48) per descrivere la fase corrispondente dell'iter analitico relativo alle restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori.

35 — Sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

66. Per quanto riguarda il primo argomento, il governo lussemburghese fa riferimento alle caratteristiche del credito di imposta e afferma che il fatto che i certificati delle ritenute siano conservati dalle casse pensione e dagli altri soggetti tenuti al pagamento della pensione colloca tali soggetti nella posizione migliore sia per concedere detto credito di imposta sia per imputarlo o restituirlo in modo diretto ed efficace. Pertanto, secondo il menzionato governo, qualsiasi modifica della struttura del credito di imposta in parola avrebbe conseguenze amministrative sproporzionate per le amministrazioni, i fondi pensione e i contribuenti. Il sistema di certificati non consentirebbe di includere i pensionati le cui pensioni provengano da altri Stati membri, in quanto i fondi pensione e gli altri enti lussemburghesi non dispongono degli strumenti necessari per effettuare le ritenute alla fonte su tali prestazioni.

67. Tale argomento non è persuasivo per tre motivi. In primis, perché il sig. Kohll non chiede che le sue pensioni olandesi siano necessariamente assoggettate a ritenuta in Lussemburgo. La sua censura non si fonda sull'esclusione dalla ritenuta alla fonte delle pensioni erogate da altri Stati membri, bensì sul diniego assoluto del vantaggio fiscale, sotto forma di credito di imposta, al fine di aumentare il suo reddito disponibile. Tale beneficio potrebbe essere concesso in un'altra fase del rapporto tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, ad esempio al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, mediante una detrazione d'imposta. Quest'ultima possibilità consentirebbe ai pensionati che si trovano nella stessa situazione del sig. Kohll di sfruttare il corrispondente aumento del reddito, conformemente all'obiettivo della normativa controversa illustrato dal governo lussemburghese.

68. Il secondo motivo che, a mio avviso, inficia la tesi difensiva consiste nel fatto che il governo lussemburghese non ha fornito valide spiegazioni in merito alle presunte contingenze amministrative e al loro carattere sproporzionato. Il vago riferimento ai problemi operativi del regime fiscale non è sufficiente per considerarli comprovati.

69. Il terzo e probabilmente più convincente motivo emerge dalla giurisprudenza della Corte, secondo cui difficoltà di ordine pratico non possono giustificare di per sé il pregiudizio recato ad una libertà fondamentale garantita dal Trattato [36]. Poiché il governo lussemburghese non ha collegato tali presunte difficoltà ad altre difficoltà di diversa natura, il che avrebbe potuto contribuire all'accoglimento del suo primo argomento (sempre nell'ambito dell'analisi della spiegazione addotta), esso non ha giustificato il pregiudizio alla libertà di circolazione derivante dall'articolo 139 ter della LIR.

70. Detto governo deduce, come secondo argomento, la necessità di mantenere la coerenza del suo regime fiscale, agendo sul rapporto tra il sistema di riscossione dell'imposta, ossia la ritenuta alla fonte, e l'applicazione del credito di imposta per pensionati. Esso afferma che la disposizione controversa è idonea a raggiungere lo scopo perseguito dalla normativa fiscale e che non esistono misure meno restrittive per ottenere il medesimo risultato.

71. La salvaguardia della coerenza del regime fiscale, in quanto motivo che si asserisce «esimente», si fonda sulla considerazione che la perdita di gettito per l'erario nazionale, derivante dalla concessione di un credito di imposta, viene compensata con l'imposizione dei redditi del medesimo contribuente in un ambito strettamente connesso a quello del beneficio [37].

36 — Sentenza Dijkman e Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punto 60).

37 — V. conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer relative alla causa Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, paragrafo 62), nelle quali viene illustrata la giustificazione accolta dalla sentenza Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

72. Tuttavia, concordo con la Commissione che, nel caso di specie, la presunta coerenza del regime fiscale controverso non è stata dimostrata. In particolare, non esiste un rapporto diretto tra il vantaggio fiscale e un'imposizione compensativa. Il collegamento cui fa riferimento il governo lussemburghese riguarda il rapporto del vantaggio fiscale con la tecnica della ritenuta, ma non con altre imposte concepite per compensare la perdita di gettito fiscale derivante dalla concessione del credito di imposta. Pertanto, tale secondo motivo addotto dal governo lussemburghese a difesa della compatibilità dell'articolo 139 ter della LIR con l'articolo 45 TFUE deve essere parimenti respinto.

73. La gamma delle giustificazioni che si potrebbero invocare nell'ambito della valutazione complessiva della libertà di circolazione dei lavoratori non si esaurisce nelle due analizzate nei paragrafi precedenti. La Corte ne ha infatti ammesse altre che esaminerò brevemente, sebbene non siano state menzionate dal governo lussemburghese.

74. Così, limitando l'analisi all'ambito fiscale, la giustificazione basata sulla necessità di mantenere un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri [38] potrebbe essere ammessa qualora, in particolare, il regime fiscale di cui trattasi fosse inteso a prevenire comportamenti atti a violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza tributaria in relazione alle attività svolte nel suo territorio [39].

75. Tuttavia, come correttamente rilevato dalla Commissione, siffatta giustificazione è esclusa nella fattispecie in esame, in quanto il Lussemburgo può esercitare il potere impositivo, in forza dell'articolo 19 della CDI, tanto sulle pensioni percepite dai pensionati iscritti a un fondo pensione in tale Stato quanto sulle pensioni provenienti dai Paesi Bassi.

76. Nel contesto in cui, secondo il governo lussemburghese, si colloca la normativa nazionale controversa, ossia la politica sociale, è stata inoltre riconosciuta la possibilità di invocare taluni obiettivi di natura sociopolitica, che possono costituire motivi imperativi di interesse generale, quali gli incentivi alla costruzione di alloggi destinati ad uso locativo al fine di soddisfare il fabbisogno di siffatti alloggi in Germania [40] o facilitare l'acquisto di un primo alloggio da parte di privati, nel più generale ambito della politica sociale dello Stato ellenico [41], nonché obiettivi di politica dello sviluppo [42].

77. Secondo la giurisprudenza citata nel paragrafo precedente, una misura che preveda un vantaggio fiscale e costituisca una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori può essere giustificata ove persegua un obiettivo di politica sociale, sempreché sia idonea a garantire il conseguimento di tale obiettivo e non ecceda quanto necessario per raggiungerlo.

78. Nel caso di specie, la riforma legislativa del 2008, che ha introdotto l'articolo 139 ter nella LIR, era intesa – sempre secondo le spiegazioni del governo lussemburghese – ad aumentare il reddito disponibile dei pensionati, per aiutare i soggetti più svantaggiati. Per quanto lodevole possa essere tale proposito, si deve ammettere che detta misura non appare del tutto adeguata per raggiungere un obiettivo di carattere sociale, dato che, da un lato, esclude tutti i pensionati i quali, al pari del sig. Kohll, percepiscono la loro pensione da altri Stati membri e versano le relative imposte in Lussemburgo e, dall'altro, non prevede un limite massimo per il livello di reddito dei beneficiari, giacché opera anche a favore dei pensionati ad alto reddito. Pertanto, la normativa controversa non appare idonea a realizzare pienamente lo scopo teorico cui è ispirata, cosicché non potrebbe nemmeno conseguire l'obiettivo di politica sociale.

38 — La Commissione menziona tale giustificazione nelle sue osservazioni scritte.

39 — Sentenza Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punto 81 e giurisprudenza ivi citata).

40 — Sentenza Grundstücksgemeinschaft Busley e Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, punti 31 e 32).

41 — Sentenza Commissione/Grecia (C-155/09, EU:C:2011:22, punti 51, 52, 70 e 71).

42 — Sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punto 59).

79. Infine, in subordine, per il caso in cui la Corte ritenesse che la norma controversa sia giustificata da uno dei motivi esaminati nei paragrafi precedenti, ritengo che detta norma non sia neppure proporzionata allo scopo perseguito. Esistono modalità meno onerose, in termini giuridici, per raggiungere tale obiettivo senza escludere i pensionati che, al pari del sig. Kohll, percepiscono la pensione da un altro Stato membro. Una di tali misure, come si è già rilevato, potrebbe essere ad esempio l'introduzione di una detrazione fiscale per l'importo massimo del credito di imposta.

80. Riassumendo, ritengo che la normativa oggetto della questione pregiudiziale non sia giustificata. Pertanto, devo confermare la conclusione interlocutoria esposta in precedenza, vale a dire che l'articolo 139 ter, paragrafo 1, della LIR è incompatibile con il principio della libera circolazione dei lavoratori, sancito dall'articolo 45 TFUE, nei limiti in cui riserva il credito di imposta per i pensionati alle persone soggette al regime delle ritenute fiscali alla fonte.

V – **Conclusione**

81. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere come segue alla questione sollevata dal Tribunal administratif de Luxembourg:

«Il principio della libera circolazione dei lavoratori, sancito dall'articolo 45 TFUE, osta a una norma nazionale quale l'articolo 139 ter, paragrafo 1, della legge modificata del 4 dicembre 1967, riguardante l'imposta sul reddito, nei limiti in cui essa riserva il beneficio del credito di imposta per i pensionati alle persone soggette al regime delle ritenute di imposta alla fonte».