

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

26 maggio 2016 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Articoli 21 e 45 TFUE – Libera circolazione e libertà di soggiorno delle persone e dei lavoratori – Imposta sul reddito – Pensione di vecchiaia – Credito d'imposta per pensionati – Condizioni d'attribuzione – Possesso di un certificato per la ritenuta d'imposta rilasciato dall'amministrazione nazionale»

Nella causa C-300/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal administratif (Luxembourg), (Tribunale amministrativo, Lussemburgo), con decisione del 16 giugno 2015, pervenuta in cancelleria il 19 giugno 2015, nel procedimento

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

contro

Directeur de l'administration des contributions directes,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, A. Borg Barthet e E. Levits (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo lussemburghese, da D. Holderer, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da W. Roels e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 febbraio 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 45 TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra il sig. Charles Kohll e la sig.ra Sylvie Kohll-Schlesser, pensionati residenti in Lussemburgo, e il direttore dell'amministrazione delle imposte dirette, in merito al diniego di quest'ultimo di riconoscere al sig. Kohll un credito d'imposta con riferimento agli anni di contribuzione che vanno dal 2009 al 2011.

Contesto normativo

3 A norma dell'articolo 96, paragrafo 1, della legge modificata del 4 dicembre 1967, relativa all'imposta sul reddito (*Mémorial* A 1967, pag. 1228; in prosieguo: la «LIR») nella sua versione in vigore alla data dei fatti del procedimento principale:

«Sono considerati redditi derivanti da pensioni o da rendite:

1. le pensioni di vecchiaia e le pensioni di reversibilità percepite in virtù di una precedente occupazione da lavoro dipendente, nonché gli altri assegni e benefici, anche non periodici o volontari, percepiti allo stesso titolo;
2. Gli arretrati di rendite, pensioni o altri assegni periodici e le prestazioni accessorie, erogati da una cassa pensionistica autonoma finanziata totalmente o parzialmente dai contributi degli assicurati, nonché il forfait formativo e le rendite previsti dall'articolo 96a;

(...)».

4 Secondo l'articolo 139 ter della LIR, introdotto in tale legge dall'articolo 1, punto 24, della legge del 19 dicembre 2008 (*Mémorial* A 2008, pag. 2622):

«(1) Ad ogni contribuente che realizzi un reddito derivante da pensioni o rendite ai sensi dell'articolo 96, [paragrafo 1, punti] 1 e 2, il cui onere tributario spetta al Lussemburgo e che sia in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta, viene concesso un credito d'imposta per i pensionati (CIP). Il credito d'imposta rientra una sola volta nella linea di calcolo per la totalità delle pensioni e delle rendite attribuite al contribuente.

(2) Il credito d'imposta per i pensionati è fissato a EUR 300 annui. L'importo mensile si eleva a EUR 25. Il credito d'imposta per i pensionati è limitato al periodo in cui il contribuente beneficia di un reddito derivante da pensioni o da rendite nel senso e secondo i presupposti di cui [al paragrafo 1]. Esso viene versato dalla cassa pensionistica o da ogni altro debitore della pensione nel corso del periodo annuo d'imposta cui si riferisce, secondo le modalità che saranno stabilite con il regolamento granducale previsto [al paragrafo] 4. Il credito d'imposta per i pensionati non viene concesso per redditi che non raggiungono almeno l'importo di, rispettivamente, EUR 300 annui o EUR 25 mensili. Il credito d'imposta per i pensionati è ascrivibile e restituibile al pensionato esclusivamente nell'ambito della ritenuta d'imposta sui trattamenti e le retribuzioni debitamente applicati dalla cassa pensionistica o da qualsiasi altro debitore della pensione in base a un certificato di ritenuta d'imposta.

(3) La cassa pensionistica o il debitore della pensione che ha versato il credito d'imposta per i pensionati e il credito d'imposta monoparentale ha diritto di compensare i crediti concessi con ritenute d'imposta positive oppure, eventualmente, a chiedere la restituzione dei crediti d'imposta anticipati secondo modalità la cui determinazione è riservata al regolamento granducale previsto [al paragrafo] 4.

(4) Le modalità di applicazione del presente articolo possono essere precisate con regolamento granducale».

5 Ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, della LIR:

«Per ogni lavoratore dipendente sarà redatto, fatte salve le eccezioni da determinarsi con regolamento granducale, un certificato di ritenuta d'imposta recante le indicazioni necessarie all'applicazione del tipo di ritenuta e in cui saranno iscritte

a) da parte dell'amministrazione delle imposte dirette, le specifiche prescrizioni da osservare all'atto della determinazione della ritenuta;

b) da parte del datore di lavoro, delle retribuzioni attribuite, delle ritenute operate e dei crediti d'imposta concessi.

(...)».

6 L'articolo 144 della LIR così prevede:

«Le disposizioni degli articoli da 136 a 143 si applicano per analogia alle pensioni e agli arretrati delle rendite di cui ai paragrafi 1 e 2 dell'articolo 96, [paragrafo 1]. Le misure di adattamento sono fissate dal regolamento granducale».

7 In forza dell'articolo 1, paragrafo 1, del regolamento granducale del 19 dicembre 2008, che disciplina le modalità di applicazione della concessione del credito d'imposta per i pensionati (*Mémorial A 2008*, pag. 2645):

«Il credito d'imposta per i pensionati (CIP) viene bonificato dalla cassa pensionistica o da ogni altro debitore della pensione ai suoi pensionati che dispongano di un certificato di ritenuta d'imposta su cui è iscritta la sigla CIP. Se il credito d'imposta non è iscritto sul certificato di ritenuta o se il pensionato non dispone di tale certificato, la cassa pensionistica o ogni altro debitore della pensione non sono legittimate a concederlo.

(...)».

La Convenzione tra il Granducato di Lussemburgo e il Regno dei Paesi Bassi diretta a evitare la doppia imposizione

8 La Convenzione tra il Granducato di Lussemburgo e il Regno dei Paesi Bassi diretta ad evitare la doppia imposizione e a prevenire l'evasione fiscale in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio, firmata all'Aja l'8 maggio 1968, nella sua versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «Convenzione diretta a evitare la doppia imposizione»), prevede, al suo articolo 19, che, fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 20, paragrafo 1, di detta Convenzione, le pensioni e le analoghe retribuzioni pagate al residente in uno degli Stati in forza di un anteriore lavoro dipendente sono soggette ad imposta in quest'unico Stato.

9 In forza dell'articolo 20, paragrafo 1, di detta Convenzione, le retribuzioni, incluse le pensioni, pagate da uno degli Stati che ne sono parte, dalle sue suddivisioni politiche, dagli enti locali o da altre persone giuridiche di diritto pubblico, direttamente o mediante prelievo su fondi da esse costituiti, ad una persona fisica a titolo di servizi resi a tale Stato, a tale suddivisione, collettività o altra persona di diritto pubblico nell'esercizio di funzioni di carattere pubblico, sono soggette ad imposta nello Stato suddetto.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

10 Il sig. Kohll e sua moglie, la sig.ra Kohll-Schlesser, entrambi di cittadinanza lussemburghese, sono residenti a Lussemburgo. Il sig. Kohll è beneficiario di due pensioni di origine olandese, che provengono rispettivamente dalla Shell International BV e dalla Sociale

Verzekeringsbank (cassa assicurativa sociale). La sig.ra Kohll-Schlesser percepisce anch'essa una pensione da quest'ultima.

11 Il 20 febbraio 2013, il sig. Kohll ha proposto reclamo contro i bollettini di pagamento dell'imposta sul reddito emessi per gli anni dal 2009 al 2011, in quanto l'amministrazione tributaria lussemburghese non gli aveva concesso il credito d'imposta per i pensionati previsto all'articolo 139 ter della LIR (in prosieguo: il «credito d'imposta»).

12 Con decisione del 23 settembre 2013, il direttore dell'amministrazione delle imposte dirette ha respinto il reclamo del sig. Kohll. Da un lato, in relazione ai redditi percepiti nel corso del 2009, ha dichiarato che era irricevibile in quanto tardivo; dall'altro, quanto ai redditi percepiti nel corso del 2010 e del 2011, ha confermato che il sig. Kohll non era ammissibile al beneficio del credito d'imposta e gli ha imposto talune rettifiche dell'imposta sul reddito a titolo degli anni in parola.

13 Il 10 dicembre 2013, il sig. Kohll e la sig.ra Kohll-Schlesser hanno adito il giudice del rinvio, il Tribunal administratif (Tribunale amministrativo), con un ricorso volto all'annullamento di tale decisione del direttore dell'amministrazione delle imposte dirette.

14 Detto giudice considera che il ricorso della sig.ra Kohll-Schlesser, che non aveva proposto a nome proprio alcun previo reclamo presso il direttore dell'amministrazione delle imposte dirette, è irricevibile, ma dichiara tuttavia ricevibile il ricorso del sig. Kohll. Quest'ultimo contesta, in particolare, la compatibilità dell'articolo 139 ter della LIR con il principio di libera circolazione dei lavoratori previsto all'articolo 45 TFUE.

15 Il giudice del rinvio precisa che il credito d'imposta viene concesso ai contribuenti che percepiscono un reddito derivante da pensioni o rendite, ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, punti 1 e 2, della LIR, a condizione che il diritto di riscossione spetti al Granducato di Lussemburgo e che i contribuenti siano in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta.

16 Secondo tale giudice, anche se le pensioni di cui trattasi nella controversia ad esso sottoposta sono soggette ad imposta nel Lussemburgo, è, per contro, pacifico che al sig. Kohll non è stato rilasciato alcun certificato di ritenuta d'imposta riguardante le pensioni a titolo delle quali egli chiede il riconoscimento del diritto al credito d'imposta.

17 In tale misura, il giudice del rinvio rileva che l'articolo 139 ter della LIR è pertanto idoneo a indurre una discriminazione indiretta, in quanto tale disposizione assoggetta la concessione del credito d'imposta alla condizione che il potenziale beneficiario sia in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta. Orbene, tale credito d'imposta non viene concesso alle persone che percepiscono stipendi o pensioni non soggetti ad una ritenuta alla fonte, come le pensioni di origine estera.

18 In tale contesto, il Tribunal administratif (Tribunale amministrativo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il principio della libera circolazione dei lavoratori, di cui specificamente all'articolo 45 TFUE, osti a quanto disposto all'articolo 139 ter, paragrafo 1, della LIR, nei limiti in cui detto articolo riserva alle persone in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta il beneficio del credito d'imposta ivi previsto».

Sulla questione pregiudiziale

19 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa tributaria nazionale, come quella di cui

trattasi nel procedimento principale, che riserva il beneficio del credito d'imposta per i pensionati ai contribuenti in possesso del certificato di ritenuta d'imposta.

Sulla libertà di cui trattasi

20 Occorre preliminarmente esaminare se l'articolo 45 TFUE, di cui il giudice del rinvio chiede l'interpretazione, possa essere invocato in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale che concerne il trattamento fiscale, da parte di uno Stato membro, delle pensioni di vecchiaia pagate ad un residente di detto Stato membro da un debitore stabilito in un altro Stato membro.

21 In effetti, il governo lussemburghese formula dubbi in merito all'applicabilità di tale disposizione alla controversia principale e la Commissione europea ritiene che detta disposizione sarebbe applicabile soltanto se il sig. Kohll fosse divenuto residente lussemburghese anteriormente al suo pensionamento, per cercare o assumere un impiego in tale Stato membro. L'articolo 45 TFUE non si applicherebbe infatti alla situazione del sig. Kohll qualora quest'ultimo si fosse stabilito nel Lussemburgo quando già beneficiava dello status di pensionato e senza avere l'intenzione di esercitarvi un'attività professionale.

22 Al riguardo, occorre ricordare che tutti i cittadini dell'Unione europea, indipendentemente dal loro luogo di residenza e dalla loro cittadinanza, che abbiano usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e che abbiano esercitato un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello di residenza, rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 45 TFUE (sentenza del 28 febbraio 2013, Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

23 Riguardo, in primo luogo, alla pensione pagata dalla Shell International al sig. Kohll, è pacifico che quest'ultima viene corrisposta a titolo del lavoro dipendente anteriore che l'interessato ha svolto in uno Stato membro, nella specie i Paesi Bassi, diverso da quello di cui egli è cittadino e in cui risiede alla data dei fatti di cui al procedimento principale.

24 Orbene, avendo svolto un'attività di lavoro dipendente in un altro Stato membro, il sig. Kohll ha usufruito del diritto alla libera circolazione previsto dall'articolo 45 TFUE.

25 La Corte ha dichiarato che il fatto che una persona non si trovi più vincolata da un rapporto di lavoro non la priva della garanzia di taluni diritti che sono collegati alla qualità di lavoratore e che la pensione di vecchiaia, la cui concessione dipende dalla previa esistenza di un cessato rapporto di lavoro, rientra in tale categoria di diritti. Infatti, il diritto a pensione è intrinsecamente collegato all'obiettiva qualità di lavoratore (v., in tal senso, sentenza del 15 giugno 2000, Seherer, C?302/98, EU:C:2000:322, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

26 La situazione di un contribuente, come il sig. Kohll, che beneficia di una pensione pagata a titolo del lavoro dipendente che egli svolgeva in uno Stato membro diverso da quello di cui è cittadino e in cui risiede alla data dei fatti di cui al procedimento principale, si distingue così da quella di una persona che ha compiuto l'insieme della sua attività lavorativa nello Stato membro di cui è cittadino e che ha usufruito del diritto di soggiornare in un altro Stato membro soltanto dopo il pensionamento e che non può pertanto avvalersi del diritto alla libera circolazione garantito dall'articolo 45 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 2006, Turpeinen, C?520/04, EU:C:2006:703, punto 16).

27 Tale considerazione non contrasta peraltro con la sentenza del 19 novembre 2015 (Hirvonen, C?632/13, EU:C:2015:765), in quanto la Corte ha dichiarato, al punto 21 di detta sentenza, che il pensionato che lasci lo Stato membro in cui ha trascorso tutta la sua vita

lavorativa, per stabilirsi in un altro Stato membro, può avvalersi, qualora la sua situazione non sia garantita dalla libera circolazione sancita dall'articolo 45 TFUE, del diritto alla libera circolazione in qualità di cittadino dell'Unione in forza dell'articolo 21 TFUE.

28 Di conseguenza, il cittadino, residente in uno Stato membro, come il sig. Kohll, può avvalersi dell'articolo 45 TFUE con riferimento alla pensione di vecchiaia pagata a titolo della sua precedente attività di lavoro dipendente in uno Stato membro che non è quello di cui è cittadino né quello in cui egli risiede alla data dei fatti di cui al procedimento principale, indipendentemente dalla questione se, dopo aver lavorato in tale altro Stato membro, egli si sia stabilito nel suo Stato membro d'origine per cercarvi o svolgervi un'attività lavorativa.

29 Riguardo, in secondo luogo, alla pensione pagata dalla cassa assicurativa sociale al sig. Kohll, dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che le parti del procedimento principale sono in contrasto in merito al fondamento giuridico sulla base del quale tale pensione viene concessa all'interessato e in merito al diritto del Granducato di Lussemburgo di assoggettarla ad imposta, tenuto conto dell'articolo 20, paragrafo 1, della Convenzione diretta a evitare la doppia imposizione.

30 Il giudice del rinvio, pur precisando che tale pensione viene attribuita a chiunque abbia risieduto nei Paesi Bassi, indipendentemente dalla questione se tale persona vi abbia svolto un'attività lavorativa dipendente, considera tuttavia che essa ricade nella previsione dell'articolo 19 della Convenzione diretta a evitare la doppia imposizione, sebbene tale disposizione riguardi le pensioni pagate a titolo di attività lavorativa dipendente.

31 Spetta al giudice del rinvio stabilire il fondamento giuridico in base al quale tale pensione viene pagata dalla cassa assicurativa sociale al sig. Kohll e, in particolare, verificare se tale pensione, sebbene a priori attribuita ad ogni residente nei Paesi Bassi, sarebbe tuttavia stata concessa nella fattispecie al sig. Kohll a causa della sua attività di lavoro dipendente nei Paesi Bassi, o se l'importo di detta pensione dipenda dalla qualità di lavoratore dipendente dell'interessato. In caso affermativo, l'articolo 45 TFUE potrebbe essere invocato nella controversia principale, per gli stessi motivi precisati nei punti da 23 a 28 della presente sentenza.

32 Per contro, qualora si dovesse constatare che né l'obbligo posto a carico della cassa assicurativa sociale di pagare una pensione al sig. Kohll, né l'importo di essa, dipendono dalla qualità di lavoratore dell'interessato, ma dal fatto che egli ha risieduto nei Paesi Bassi, potrebbe essere invocato l'articolo 21 TFUE, che prevede, in via generale, il diritto di ogni cittadino dell'Unione di circolare e soggiornare liberamente sul territorio degli Stati membri.

33 Di conseguenza, dato che tanto l'articolo 21 TFUE quanto l'articolo 45 TFUE sono idonei ad essere applicati nel procedimento principale, occorre fornire l'interpretazione di tali due disposizioni.

34 Al riguardo, la circostanza che, nella sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio abbia considerato esclusivamente l'articolo 45 TFUE non osta a che la Corte proceda anche all'interpretazione dell'articolo 21 TFUE.

35 Infatti, secondo una costante giurisprudenza della Corte, per fornire una soluzione utile al giudice che ha sottoposto una questione pregiudiziale, la Corte può essere indotta a prendere in considerazione norme di diritto dell'Unione alle quali il giudice nazionale non ha fatto riferimento nel formulare la questione (sentenza del 28 febbraio 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

Sull'esistenza di una restrizione

36 Riguardo, in primo luogo, all'articolo 45 TFUE, occorre ricordare che, sebbene, secondo il loro tenore letterale, le disposizioni relative alla libera circolazione dei lavoratori siano segnatamente intese a garantire il beneficio del trattamento nazionale dello Stato membro di accoglienza, esse ostano del pari a che lo Stato membro d'origine ostacoli la libera accettazione e lo svolgimento di un lavoro da parte di uno dei suoi cittadini in un altro Stato membro (sentenza del 28 febbraio 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

37 Nella fattispecie, secondo il diritto nazionale, il credito d'imposta viene concesso ai contribuenti che percepiscono un reddito derivante da una pensione di vecchiaia imponibile nel Lussemburgo, il cui livello raggiunga almeno gli EUR 300 annui o gli EUR 25 mensili, e che sono in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta.

38 Orbene, come precisato dal giudice del rinvio, il beneficiario della pensione di vecchiaia non ottiene il rilascio del certificato di ritenuta d'imposta qualora detta pensione, sebbene imponibile nel Lussemburgo, non costituisca oggetto di ritenuta alla fonte in tale Stato membro, a causa, in particolare, del fatto che il debitore di detta pensione è stabilito in un altro Stato membro.

39 Ne consegue che il beneficio fiscale costituito dal credito d'imposta non viene concesso ai contribuenti residenti nel Lussemburgo le cui pensioni imponibili in tale Stato membro trovano origine in un altro Stato membro.

40 Per il fatto di istituire una differenza di trattamento tra i contribuenti residenti nel Lussemburgo, in funzione dello Stato membro in cui le pensioni di vecchiaia, imponibili nel Lussemburgo e delle quali essi beneficiano, trovano la loro origine, e di rifiutare il beneficio del credito d'imposta ai contribuenti la cui pensione è dovuta da un soggetto che ha sede sul territorio di un altro Stato membro, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale è idonea a dissuadere i lavoratori dalla ricerca o dall'accettazione di un posto di lavoro in un Stato membro diverso dal Granducato di Lussemburgo.

41 Una normativa di tal genere costituisce, pertanto, una restrizione alla libera circolazione dei lavoratori vietata, in linea di principio, dall'articolo 45 TFUE.

42 Quanto, in secondo luogo, all'articolo 21 TFUE, risulta da costante giurisprudenza della Corte che una normativa nazionale che svantaggia taluni cittadini di uno Stato per il solo fatto di aver esercitato la propria libertà di circolare e di soggiornare in un altro Stato membro rappresenta una restrizione alle libertà riconosciute dall'articolo 21, paragrafo 1, TFUE, a tutti i cittadini dell'Unione (sentenza del 26 febbraio 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

43 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 dagli ostacoli posti al suo soggiorno in un altro Stato membro a causa di una normativa del suo Stato d'origine che lo penalizzi per il solo fatto che egli ne abbia usufruito (sentenza del 26 febbraio 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punto 26, e giurisprudenza ivi citata).

44 Nella fattispecie, nella misura in cui il beneficio fiscale costituito dal credito d'imposta viene negato al contribuente lussemburghese che ha esercitato la propria libertà di circolare e di soggiornare in un altro Stato membro rispetto a quello di cui egli è cittadino e che beneficia, a titolo del suo soggiorno in tale altro Stato membro, di una pensione versata da un debitore stabilito in

quest'ultimo Stato, detto contribuente lussemburghese si trova in una posizione di svantaggio rispetto ai contribuenti che non hanno esercitato la loro libertà di circolare e soggiornare in un altro Stato membro. La normativa su cui verte il procedimento principale, che determina tale differenza di trattamento, è idonea a dissuadere il contribuente dall'esercizio della libertà in parola e costituisce, quindi, una restrizione alle libertà riconosciute dall'articolo 21 TFUE.

Sull'esistenza di una giustificazione

45 Siffatte restrizioni sono ammissibili solo se riguardano situazioni che non siano oggettivamente comparabili o se sono giustificate da un motivo imperativo di interesse generale (v., in particolare, sentenza del 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 26).

46 Per quanto riguarda la questione se le situazioni in esame siano oggettivamente comparabili, occorre ricordare che la comparabilità di una situazione transfrontaliera con una situazione interna deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione (v., in tal senso, sentenze del 25 febbraio 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punto 22, e del 6 settembre 2012, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, punto 17).

47 Al riguardo, il governo lussemburghese afferma che il credito d'imposta è stato istituito al fine di perseguire una politica fiscale selettiva a favore delle persone che appartengono agli strati sociali più vulnerabili, consentendo loro di disporre, per effetto di tale beneficio fiscale, di un reddito più elevato.

48 Orbene, alla luce di tale obiettivo, un contribuente residente che percepisce una pensione di vecchiaia avente fonte in un altro Stato membro non si trova necessariamente in una situazione diversa da quella di un contribuente residente che percepisce tale pensione da un debitore stabilito nel proprio Stato di residenza, in quanto tali contribuenti potrebbero entrambi appartenere agli strati sociali più vulnerabili.

49 La giustificazione della restrizione può pertanto risultare soltanto da motivi imperativi di interesse generale. Occorre inoltre, in tale ipotesi, che detta disparità di trattamento sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non ecceda quanto è necessario per raggiungerlo (sentenza del 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

50 Al riguardo, il governo lussemburghese afferma che il sistema del credito d'imposta è giustificato dalla necessità di garantire la coerenza del regime tributario nazionale, prevedendo la concessione di un credito d'imposta che sia imputabile e restituibile, in modo efficace, equo e attuabile, senza in particolare comportare un onere amministrativo sproporzionato.

51 Secondo tale governo, da un lato, tale sistema di credito d'imposta è l'unico praticabile e non comporterebbe vincoli amministrativi smisurati per le amministrazioni, i debitori dei redditi di cui trattasi, nonché per gli amministratori. Infatti, soltanto gli organismi nazionali incaricati del pagamento delle pensioni e del versamento al Tesoro della ritenuta d'imposta, da una parte, disporrebbero delle informazioni aggiornate che consentirebbero loro di concedere il credito d'imposta in modo effettivo, giusto e adeguato, e, dall'altra, sarebbero in grado di imputare o di restituire, in modo diretto ed effettivo, tale credito d'imposta ai contribuenti interessati.

52 Dall'altro lato, detto sistema sarebbe necessario per preservare la coerenza del regime tributario nazionale nel suo insieme e, nella normativa lussemburghese, esisterebbe un nesso tra il sistema di riscossione dell'imposta, nella fattispecie la ritenuta d'imposta sui redditi derivanti da

pensioni ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, punti 1 e 2, della LIR, e il credito d'imposta.

53 Per quanto riguarda, in primo luogo, le considerazioni di ordine amministrativo e pratico alle quali il governo lussemburghese fa riferimento, occorre ricordare che la Corte ha effettivamente già dichiarato che non si può negare agli Stati membri la possibilità di realizzare obiettivi legittimi mediante l'introduzione di regole che siano facilmente gestite e controllate dalle autorità competenti (sentenza del 24 febbraio 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

54 Tuttavia, occorre osservare che ciò che viene contestato nella controversia principale non è né il sistema fondato sulla ritenuta alla fonte né l'adeguatezza e la praticità del rilascio del certificato di ritenuta d'imposta, bensì l'assoluto diniego di concedere un beneficio fiscale allorché il contribuente interessato non è in grado di produrre tale certificato anche se soddisfa le altre condizioni per poterne beneficiare.

55 Orbene, non può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre validi documenti probatori che consentano alle autorità fiscali dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, la reale esistenza e la natura dei redditi pensionistici provenienti da un altro Stato membro (v., per analogia, sentenza del 27 gennaio 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 53).

56 Infatti, nulla impedirebbe alle autorità fiscali interessate di richiedere al contribuente le prove a loro avviso necessarie per valutare se siano soddisfatte le condizioni di attribuzione del suddetto beneficio previste dalla normativa di cui trattasi e, di conseguenza, se occorra o meno concedere il beneficio richiesto (v., per analogia, sentenza del 27 gennaio 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 54).

57 Al riguardo, il governo lussemburghese non ha fornito indicazioni sui motivi che impedirebbero di avvalersi delle informazioni presentate da un contribuente che chiede di beneficiare del credito d'imposta.

58 Inoltre, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 68 delle sue conclusioni, il governo lussemburghese, pur invocando gli asseriti vincoli amministrativi e il loro carattere sproporzionato, resta vago quanto alla loro esatta natura.

59 Occorre comunque ricordare che la Corte ha già dichiarato che difficoltà di ordine pratico non possono giustificare di per sé il pregiudizio recato alle libertà fondamentali garantite dal Trattato (sentenza del 1° luglio 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).

60 In secondo luogo, anche se l'esigenza di salvaguardare la coerenza del sistema tributario può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, affinché un simile argomento giustificativo possa essere accolto, la Corte esige un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo fiscale, dovendosi determinare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 1° luglio 2010, Dijkman et Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punti 54 e 55, nonché giurisprudenza ivi citata).

61 Orbene, nella fattispecie, il governo lussemburghese non invoca l'esistenza di un nesso diretto tra il credito d'imposta e un prelievo fiscale determinato, in quanto le pensioni provenienti da un altro Stato membro sono, come le pensioni di fonte lussemburghese, soggette a imposizione a Lussemburgo, ma si basa sull'esistenza di un nesso tra il credito d'imposta e una tecnica d'imposizione, cioè la ritenuta alla fonte, applicata esclusivamente alle pensioni il cui

debitore è stabilito nel Lussemburgo. Il beneficio fiscale di cui trattasi nel procedimento principale non è pertanto compensato con un determinato prelievo, ai sensi della giurisprudenza citata al punto precedente della presente sentenza.

62 Di conseguenza, va constatato che le restrizioni derivanti dall'applicazione della normativa tributaria nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, in linea di principio vietate agli articoli 21 e 45 TFUE, non possono essere giustificate dai motivi invocati dal governo lussemburghese.

63 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione presentata che gli articoli 21 e 45 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che riserva il beneficio del credito d'imposta per pensionati ai contribuenti in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta.

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 (Decima Sezione) dichiara:

Gli articoli 21 TFUE e 45 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che riserva il beneficio del credito d'imposta per pensionati ai contribuenti in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta.

Firme

* Lingua processuale: il francese.