

Causa C-277/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

28 aprile 2023

Giudice del rinvio:

Ustavni sud Republike Hrvatske

Data della decisione di rinvio:

18 aprile 2023

Ricorrente nel ricorso costituzionale:

E. P.

Altra parte nel procedimento:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Oggetto del procedimento principale

Ricorso costituzionale proposto da E.P., cittadina croata, contro, in particolare, la decisione della Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (amministrazione tributaria del Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia), con cui tale autorità ha accertato il suo assoggettamento all'imposta sul reddito e alla sovrattassa per l'anno 2014, negandole la deduzione personale d'imposta per il figlio A.B., quale familiare a carico, che aveva esercitato, in qualità di studente, la libertà di circolare e di soggiornare a fini di istruzione in un altro Stato membro dell'Unione, nell'anno accademico 2014/2015, presso l'università finlandese Y, beneficiando di un sostegno alla mobilità per gli studenti in forma di sovvenzione del programma Erasmus+ per un soggiorno di studio nell'ambito di un corso di studi universitari in un altro Stato membro dell'Unione europea, nella fattispecie la Repubblica di Finlandia, per un importo superiore alla soglia massima consentita dalla legislazione croata ai fini della concessione del diritto all'aumento della deduzione personale di base annua ai fini dell'imposta sul reddito per familiare a carico.

Oggetto e base giuridica della domanda di pronuncia pregiudiziale

Domanda di interpretazione del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, con cui si chiede l'interpretazione degli articoli 18, 20 e 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, in prosieguo: il «regolamento n. 883/2004»).

Questioni pregiudiziali

- 1) Se le disposizioni degli articoli 18, 20, 21 e 165, paragrafo 2, secondo trattino, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU C 202 del 7.6.2016) 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 (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 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, del citato 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 (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (GU L 166, pag. 1) 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 (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).

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Articolo 6, lettera e), articolo 18, articolo 20, paragrafo 2, lettera a), articolo 21, paragrafo 1, e articolo 165, paragrafo 2, secondo comma, TFUE.

Articolo 6, paragrafo 1, lettera a), articolo 18, paragrafo 7, articolo 27, paragrafo 12, articolo 35 e articolo 36, paragrafo 3 del 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).

Articolo 2, paragrafo 2, articolo 3, paragrafo 1, articolo 7, paragrafo 1, lettera c), e articolo 24 della direttiva 2004/38/CE 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 2004, L 158, pag. 77).

Articolo 1, lettere a) e z), e articoli 2, 7 e 67 del regolamento n. 883/2004.

Disposizioni nazionali fatte valere

Ustav Republike Hrvatske (Costituzione della Repubblica di Croazia)

- 1 Ai sensi dell'articolo 14 dell'Ustav Republike Hrvatske (Costituzione della Repubblica di Croazia) (Narodne novine nn. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14; in prosieguo: la «Costituzione»), ogni persona dispone, nella Repubblica di Croazia, di diritti e libertà indipendentemente, in particolare, dall'origine sociale, dalla situazione sociale o da altre caratteristiche. Tutte le persone sono uguali dinanzi alla legge.
- 2 L'articolo 48 della Costituzione garantisce il diritto di proprietà; l'articolo 51 stabilisce che ogni persona è tenuta a partecipare alla spesa pubblica, conformemente alle sue capacità economiche, e che il sistema fiscale si basa sui principi di uguaglianza ed equità.
- 3 Ai sensi dell'articolo 64 della Costituzione i genitori sono tenuti a crescere, mantenere ed educare i figli e hanno il diritto e la libertà di decidere autonomamente in merito all'educazione dei figli.
- 4 L'articolo 141c della Costituzione disciplina talune questioni relative al diritto dell'Unione, quali i principi di equivalenza, di primato e di applicabilità diretta di tale diritto, mentre il suo articolo 141d sancisce i diritti dei cittadini croati in qualità di cittadini dell'Unione, tra i quali il diritto di circolare e di stabilirsi

liberamente nel territorio di tutti gli Stati membri, nonché le modalità di esercizio di tali diritti.

Zakon o porezu na dohodak (legge relativa all'imposta sul reddito) del 2004

- 5 Il titolo I, denominato «Disposizioni fondamentali», dello Zakon o porezu na dohodak (legge relativa all'imposta sul reddito) (Narodne novine nn. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 43/13., 120/13., 125/13. i 148/13.; in prosieguo: lo «ZPD/04»), nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, conteneva un capitolo 4, intitolato «Base imponibile», nel quale figurava l'articolo 6, paragrafo 1, ai sensi del quale la base imponibile dell'imposta sul reddito di un residente era data dall'importo totale dei redditi da lavoro dipendente, dei redditi da lavoro autonomo ai sensi del paragrafo 3 di tale articolo, dei redditi patrimoniali e dei diritti patrimoniali, dei redditi da capitale, dei redditi da assicurazione e degli altri redditi percepiti da un residente nel territorio nazionale e all'estero (principio del reddito mondiale), previa applicazione delle deduzioni d'imposta personali di cui agli articoli 36 e/o 54 della legge stessa.
- 6 Il capo 8 di tale titolo, intitolato «Entrate non soggette all'imposta sul reddito», conteneva l'articolo 10, primo comma, punti 12, 13, 14, 18 e 20, il quale disponeva che l'imposta sul reddito non era dovuta, tra l'altro, per le borse di studio concesse agli alunni e agli studenti per corsi di studio a tempo pieno nelle scuole primarie, secondarie superiori e nelle università, fino a concorrenza, in totale, dell'importo previsto; per 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 nazionale croato, per le borse di studio erogate o concesse a carico del bilancio dell'Unione, disciplinate da speciali accordi internazionali, a favore di studenti per corsi di studio a tempo pieno presso istituti di istruzione superiore; per le borse di studio sportive erogate agli atleti secondo norme speciali ai fini della loro formazione sportiva, fino all'importo prescritto; per 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 regolari presso istituti di istruzione superiore, versate o assegnate da istituti, fondazioni o altri enti registrati in Croazia a fini di formazione, di insegnamento o di ricerca scientifica, operanti in conformità a norme speciali, istituiti allo scopo di assegnare borse di studio; nonché per le sovvenzioni erogate in base a fondi e programmi dell'Unione europea tramite organismi accreditati in Croazia conformemente alle norme dell'Unione finalizzate all'attuazione della mobilità, nell'ambito dei fondi e dei programmi dell'Unione, a fini di istruzione e di formazione professionale, conformemente al regolamento finanziario della Commissione, fino a concorrenza degli importi prescritti.
- 7 Il Titolo IV dello ZPD/04, intitolato «Deduzione d'imposta personale o parte di reddito non imponibile», comprendeva l'articolo 36, paragrafo 1, il quale prevedeva, in particolare, che l'importo totale dei redditi percepiti dai residenti in forza dell'articolo 5 di tale legge fosse ridotto della deduzione d'imposta personale

di base, pari a HRK 2.200,00, e ciò per ogni mese del periodo d'imposta per il quale l'imposta veniva liquidata. Il paragrafo 2, punto 2, di tale articolo prevedeva, tra l'altro, che i residenti potessero aumentare, per i figli a carico, la deduzione personale di cui al suddetto paragrafo 1, e ciò nella misura dello 0,5 della deduzione d'imposta personale di base per il primo figlio e dello 0,7 per il secondo. Il paragrafo 3 di tale articolo disponeva, tra l'altro, che, nel corso di un periodo d'imposta, al momento della fissazione dell'acconto relativo all'imposta sui redditi da lavoro dipendente, conformemente all'articolo 45 di tale legge, al residente fossero concesse le deduzioni personali di cui ai paragrafi 1 e 2 di tale articolo. Il paragrafo 4 di tale articolo prevedeva, in particolare, che le persone fisiche il cui reddito imponibile, il cui reddito non imponibile, gli altri redditi non imponibili e le altre entrate non assimilate a redditi ai sensi della legge in questione non superassero, su base annua, cinque volte l'importo della deduzione personale di base di cui al paragrafo 1 dell'articolo in parola, dovevano essere considerate come familiari a carico e figli a carico. Il paragrafo 5 di tale articolo prevedeva che, in deroga al paragrafo 4, nel determinare il diritto a deduzione personale per i membri del nucleo familiare e per i figli a carico, non si tenesse conto delle entrate previste dalla legislazione speciale in materia di prestazioni sociali, di assegni per figli a carico, di assegni per neonati, vale a dire assegni per l'attrezzatura per neonati, nonché delle pensioni di reversibilità a seguito del decesso di un genitore. Infine, il paragrafo 7 di tale articolo prevedeva che si considerassero figli a carico dei genitori, ai sensi del paragrafo 2 dello stesso articolo, in particolare, i figli che sono mantenuti dai genitori, nonché i figli che hanno completato il regolare ciclo di studi fino al loro primo impiego, se iscritti presso l'ufficio per l'impiego croato.

- 8 Il titolo VII dello ZPD/04, intitolato «Agevolazioni speciali, esenzioni e incentivi», conteneva un capo 2, intitolato «Agevolazioni per le aree assistite (...)», nel quale figurava l'articolo 54, il quale prevedeva in particolare, al paragrafo 1, che per i soggetti che risiedono o soggiornano regolarmente nel territorio degli enti locali classificati come aree assistite ai sensi del regolamento speciale sullo sviluppo regionale della Croazia, in deroga all'articolo 36, paragrafo 1, di tale legge, la deduzione personale di base era determinata come pari a HRK 2.700,00 mensili per i soggetti passivi residenti e domiciliati nel territorio degli enti locali classificati nel gruppo II. Il paragrafo 2 di tale articolo prevedeva, in particolare, che per tali residenti la deduzione d'imposta personale per membri del nucleo familiare e per figli a carico fosse determinata in base alla deduzione personale di base di cui all'articolo 54, paragrafo 1, utilizzando il fattore di cui all'articolo 36, paragrafo 2, punto 2), se tali familiari e figli soggiornavano o risiedevano nelle aree assistite di cui all'articolo 54, paragrafo 1.

Zakon o porezu na dohodak (legge relativa all'imposta sul reddito) del 2016

- 9 L'articolo 14, intitolato «Determinazione della deduzione d'imposta personale», dello *Zakon o porezu na dohodak (legge relativa all'imposta sul reddito)* (Narodne novine nn. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20. i 151/22.; in prosieguo: lo «ZPD/16») dispone, al paragrafo 1, che la base della deduzione d'imposta

personale è pari a EUR 331,81. Il paragrafo 2 di tale articolo dispone che le deduzioni personali di base e gli elementi della deduzione d'imposta personale per, in particolare, i membri del nucleo familiare e i figli a carico sono calcolati applicando i coefficienti prescritti e la base di cui al paragrafo 1 di tale articolo. Il paragrafo 4 di tale articolo dispone che un residente può aumentare la sua deduzione di base, di cui al paragrafo 2 di detto articolo, applicando il coefficiente, in particolare, di 0,7 per i membri del nucleo familiare a carico e per il primo figlio a carico, il che significa un importo di EUR 232,27, e di 1,0 per il secondo figlio a carico, ossia un importo di EUR 331,81. Il paragrafo 8 di tale articolo prevede che la deduzione d'imposta personale del soggetto passivo è costituita dalla deduzione di base, maggiorata delle quote e degli importi della deduzione d'imposta cui il soggetto passivo ha diritto alle condizioni previste dallo ZPD/16.

- 10 L'articolo 17 dello ZPD/16, dal titolo «Condizioni per il riconoscimento della deduzione personale» dispone che siano considerati membri del nucleo familiare e figli a carico le persone fisiche i cui redditi imponibili, i redditi non imponibili e le altre entrate non assimilate a redditi ai sensi dello ZPD/16 non superino annualmente il sestuplo dell'importo della deduzione personale di base di cui all'articolo 14, paragrafo 3, della legge citata. Il paragrafo 2, punto 10, di tale articolo prevede che, in deroga all'articolo 17, paragrafo 1, non siano prese in considerazione, in sede di determinazione del diritto alla deduzione d'imposta per familiari a carico, le entrate a titolo di sostegno sociale, vale a dire, in particolare, le borse di studio, i premi di eccellenza per alunni e studenti erogati a carico del bilancio, di fondi e di programmi dell'Unione europea e di altri fondi e programmi internazionali disciplinati da normative specifiche e da accordi internazionali, a fini di istruzione e di formazione professionale.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (legge contro la discriminazione)

- 11 L'articolo 1, intitolato «Scopo della legge», dello Zakon o suzbijanju diskriminacije (legge contro la discriminazione) (Narodne novine nn. 85/08 e 112/12; in prosieguo: lo «ZSD») dispone che tale legge garantisce la protezione e la promozione dell'uguaglianza, crea i presupposti per l'esercizio delle pari opportunità e disciplina la protezione contro le discriminazioni fondate, tra l'altro, sull'origine nazionale o sociale, sulla situazione economica, sull'istruzione, sullo stato sociale, sullo stato civile, di famiglia o sull'età. Per discriminazione si intende la posizione di svantaggio in ragione, in particolare, dei motivi summenzionati, di qualsiasi persona nonché delle persone ad essa legate in base a vincoli di parentela o ad altri vincoli.
- 12 A norma dell'articolo 2 dello ZSD, intitolato «Discriminazione diretta e indiretta», si precisa, per un verso, che la discriminazione diretta è un trattamento determinato da uno dei motivi di cui all'articolo 1, paragrafo 1, dello ZSD, mediante il quale una persona è posta, o è stata posta, o rischia di essere posta in posizione di svantaggio rispetto ad un'altra persona che si trova in una situazione comparabile e, per altro verso, che si tratta di discriminazione indiretta quando

una disposizione, un criterio o una prassi apparentemente neutri pongono o possono porre una persona in situazione più sfavorevole, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1. dello ZSD, rispetto ad altre persone che si trovano in una situazione analoga, salvo che tale disposizione, tale criterio o tale prassi siano oggettivamente giustificati da uno scopo legittimo e che i mezzi utilizzati a tal fine siano adeguati e necessari.

- 13 L'articolo 8 dello ZSD, dal titolo «Ambito di applicazione», prevede che tale legge si applichi al comportamento di tutti gli organi dello Stato, degli enti locali e regionali, delle persone giuridiche dotate di pubblici poteri nonché al comportamento di qualsiasi persona giuridica o fisica, in particolare nei settori dell'istruzione, della scienza e dello sport.
- 14 L'articolo 9 dello ZSD, dal titolo «Divieto di discriminazione e deroghe al divieto di discriminazione», prevede il divieto di discriminazione, in qualsiasi forma essa si manifesti, e in via eccezionale non si considera discriminazione, in particolare, l'attuazione di misure di politica sociale a favore di persone o nuclei familiari con una situazione economica o sociale più difficoltosa, purché tali misure non comportino discriminazioni dirette o indirette fondate sul sesso, l'orientamento sessuale, la razza, il colore della pelle, l'etnia, il credo religioso e la disabilità.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 15 La ricorrente è una cittadina croata tenuta al versamento dell'imposta sul reddito e della sovrattassa sul reddito. Essa è residente in un'area assistita della Croazia, classificata nel gruppo II ai sensi della decisione sulla classificazione degli enti locali e regionali in base al livello di sviluppo («Narodne novine», n. 158/13) e beneficia pertanto di alcune agevolazioni fiscali previste al titolo VII, capo 2, dello ZPD/04. La ricorrente è coniugata, è madre di due figli che sono a suo carico e percepisce principalmente redditi da lavoro dipendente. Nel corso degli esercizi fiscali anteriori, fino al 2014, essa ha beneficiato di un aumento della deduzione personale di base per figlio a carico, il quale era, nel periodo rilevante, uno studente di un corso di studi a tempo pieno presso l'università di Y.
- 16 L'8 dicembre 2014 è stato concluso un contratto avente ad oggetto un soggiorno studio Erasmus+ con l'Università di Y per l'anno accademico 2014/15 (in prosieguo: il «contratto Erasmus+»), dal cui articolo 3.5 risulta che in favore del figlio a carico è stato concesso un sostegno finalizzato alla mobilità degli studenti per cinque mesi di studi universitari in un altro Stato membro dell'Unione, nella specie nella Repubblica di Finlandia, il quale ammontava ad EUR 2.300,00, ossia EUR 460,00 per 30 giorni o «un mese di mobilità in Finlandia». Prima che si recasse a studiare in Finlandia, alla fine del 2014, l'università di Y. ha versato al figlio a carico, sulla base del finanziamento del programma Erasmus+, un anticipo relativo a tale sostegno finanziario, pari a EUR 1 840,00, anticipo che supera incontestabilmente, con il tasso di conversione appropriato, la soglia di reddito prescritta di HRK 11 000.

- 17 A seguito della presentazione, da parte della ricorrente, della dichiarazione dei redditi per l'anno 2014, è stata constatata una differenza tra l'imposta sul reddito e la sovrattassa da versare, anziché un diritto al rimborso dell'imposta sul reddito e della sovrattassa pagate in eccesso, come essa si aspettava, sulla sola base della circostanza che, per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2014, sul fondamento dell'articolo 36, paragrafi 4 e 5, dello ZPD/04, si era proceduto alla soppressione della deduzione personale per familiare a carico, ossia per il figlio A.B., dal momento che quest'ultimo aveva percepito più di HRK 11.000 nel 2014.
- 18 In particolare, dall'avviso di accertamento del Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia) del 27 luglio 2015 (in prosieguo: l'«avviso di accertamento impugnato») risulta che nel 2014 la ricorrente ha percepito retribuzioni da lavoro dipendente per HRK 218.409,00 e altri redditi per HRK 3.674,59, quindi un reddito annuo imponibile totale di HRK 223.083,78, il quale è stato ridotto in forza della concessione del diritto a una deduzione annua di HRK 48.600,00, sicché è stata determinata una base imponibile di HRK 174.483,78. In applicazione di un'aliquota progressiva di imposta sul reddito del 12 %, del 25 % e del 40 %, con sovrattassa al 5%, l'imposta sul reddito totale è stata stabilita in HRK 50.521,51, mentre la sovrattassa ammonta a HRK 2.525,08. Poiché già prima dell'adozione dell'avviso di accertamento impugnato era stato prelevato e versato, in occasione dei versamenti per i redditi imponibili per l'anno 2014, un anticipo dell'imposta sul reddito e della sovrattassa, per un importo totale di HRK 48.487,75, l'avviso stesso ingiungeva alla ricorrente di versare la differenza di HRK 4560,34. Sebbene la ricorrente affermi di avere due figli, vale a dire due familiari a carico, dall'avviso di accertamento impugnato non è possibile determinare come l'amministrazione fiscale abbia calcolato la deduzione di base annua totale di HRK 48.600,00.
- 19 La ricorrente ha proposto reclamo avverso l'avviso di accertamento impugnato dinanzi al Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministero delle finanze della Repubblica di Croazia, settore autonomo per la procedura amministrativa di secondo grado), il quale, con decisione del 17 luglio 2019, lo ha respinto in quanto infondato (in prosieguo: la «decisione impugnata»).
- 20 La ricorrente ha quindi proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi all'Upravni sud u Osijeku (Tribunale amministrativo di Osijek), che lo ha respinto in quanto infondato con sentenza del 30 gennaio 2020 (in prosieguo: la «sentenza di primo grado»).
- 21 La ricorrente ha quindi impugnato la sentenza di primo grado dinanzi al Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Corte d'appello amministrativa della Repubblica di Croazia), che ha respinto l'impugnazione con sentenza del 20 gennaio 2021 (in prosieguo: la «sentenza del Visoki upravni sud»).

- 22 Avverso la sentenza del Visoki upravni sud, la ricorrente ha proposto un ricorso costituzionale dinanzi all'Ustavni sud Republike Hrvatske (Corte costituzionale della Repubblica di Croazia), che è il giudice del rinvio.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 23 Nel suo ricorso nell'ambito del procedimento amministrativo di secondo grado, la ricorrente ha lamentato una violazione del principio di non discriminazione garantito dal diritto dell'Unione, dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e dallo ZSD, che si basava sullo status del minore quale beneficiario della misura Erasmus+ per la mobilità degli studenti.
- 24 Essa ha affermato, in sostanza, che l'interpretazione secondo cui essa perderebbe il diritto all'aumento della deduzione di base per figlio a carico è irragionevole, in quanto il sostegno alla mobilità degli studenti del programma Erasmus+, quale sovvenzione dell'Unione avente una finalità specifica, dovrebbe essere qualificato come sostegno sociale erogato in base a una normativa specifica ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04 e che pertanto non dovrebbe essere preso in considerazione, ai sensi di tale disposizione, ai fini della determinazione del diritto alla deduzione fiscale. Essa ha spiegato che l'importo di tali sovvenzioni è determinato secondo i criteri della Commissione, per cui si sovvenzionano solo parzialmente i costi della mobilità degli studenti in funzione del grado di sviluppo economico e sociale dello Stato membro ospitante. Essa ha spiegato che tale sostegno non costituiva né una retribuzione imponibile del figlio, né un reddito che avrebbe liberato la ricorrente dall'obbligo alimentare o che avrebbe notevolmente alleggerito tale obbligo, dal momento che solo per l'alloggio per studenti in Finlandia ha versato EUR 390,00 mensili, sicché alla fine del mese rimanevano solo EUR 70,00 a titolo di sostegno alla mobilità degli studenti, mentre è risaputo che i costi di vitto, trasporto e le altre spese di soggiorno sono significativamente più elevati in Finlandia rispetto al caso in cui il figlio avesse studiato in Croazia. Essa ha pertanto sostenuto di essere stata svantaggiata semplicemente in ragione dell'utilizzo di una misura volta a incoraggiare la mobilità degli studenti all'interno dell'Unione, e in particolare di essere stata svantaggiata rispetto ai residenti fiscali in Croazia i cui figli, nell'ambito del programma Erasmus+, hanno beneficiato di un sostegno per studiare in altri Stati membri dell'Unione, come la Bulgaria o l'Ungheria, per i quali il corrispondente sostegno alla mobilità degli studenti ammontava a EUR 360,00 mensili, sicché il versamento anticipato dell'80% del sostegno sarebbe stato inferiore ai citati HRK 11.000,00, per cui i genitori di tali studenti, a differenza della ricorrente, non avrebbero perso il diritto all'aumento della deduzione di base per figlio a carico.
- 25 Per quanto riguarda il carattere sproporzionato dell'onere materiale subito in ragione di tale misura fiscale, la ricorrente ha spiegato che il descritto trattamento fiscale del sostegno alla mobilità degli studenti ha come conseguenza che, oltre alla differenza fiscale di HRK 4.560,34, che essa è tenuta ad pagare, essa perde

altresì il diritto al rimborso dell'imposta più elevata versata, rimborso che precedentemente percepiva in qualità di residente in un'area assistita della Croazia classificata nel gruppo II, per un importo di HRK 4.500,00, ragion per cui il danno totale da essa subito sulla base del provvedimento fiscale impugnato supera HRK 9.000,00, oltre alle altre spese sostenute nell'ambito degli studi del figlio in Finlandia.

- 26 Nel corso del procedimento amministrativo di secondo grado, il Ministero delle Finanze ha dichiarato che non è possibile parlare di svantaggio per i genitori dei figli che beneficiano di una «borsa di studio», in quanto il versamento a titolo del programma Erasmus+ non è menzionato tra i redditi da non prendere in considerazione ai fini dell'individuazione del familiare a carico ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04.
- 27 Nell'ambito del procedimento amministrativo la ricorrente ha inoltre precisato che nel 2018 il legislatore ha modificato il controverso articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04, e mediante l'articolo 17, paragrafo 2, dello ZPD/16 ha stabilito che le borse di studio e le sovvenzioni erogate a carico del bilancio, dei fondi e dei programmi dell'Unione a fini di istruzione non sono prese in considerazione per determinare il diritto all'aumento della deduzione di base per i familiari a carico. Essa ha altresì fatto riferimento al considerando 40 del regolamento (UE) n. 1288/2013, che contiene una raccomandazione sull'esenzione da imposte e «oneri sociali» delle sovvenzioni e dei sostegni finanziari erogati nell'ambito del programma Erasmus+. Essa ha altresì lamentato una violazione dell'obbligo di cui all'articolo 141c della Costituzione.
- 28 Nell'ambito del procedimento amministrativo, il Ministero delle Finanze ha sostenuto di ritenere il ricorso infondato per le ragioni esposte nella decisione impugnata.
- 29 L'Upravni sud u Osijeku (tribunale amministrativo di Osijek), con la sentenza di primo grado impugnata, ha respinto il ricorso in quanto ha qualificato il sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti come «borsa di studio» e ha ritenuto che le borse di studio non fossero elencate nell'articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04 quale reddito non preso in considerazione nel determinare il diritto all'aumento della deduzione di base per figlio a carico. Per quanto riguarda l'eccezione di discriminazione, dopo aver esaminato le disposizioni degli articoli 2 e 9 dello ZSD, esso ha dichiarato che la soglia di reddito di cui all'articolo 36, paragrafo 4, dello ZPD/04 (di HRK 11.000,00) rappresenta una misura di politica sociale non discriminatoria in quanto avente uno scopo legittimo, e i mezzi per raggiungere questo scopo sono adeguati e necessari. Per quanto riguarda le affermazioni relative alle modifiche legislative successive concernenti il trattamento fiscale dei genitori di figli che avevano beneficiato di tale sostegno, il tribunale ha dichiarato che tale normativa non era in vigore al momento dell'adozione dell'avviso di accertamento impugnato, mentre, per quanto concerne il considerando 40 del regolamento n. 1288/2013, a suo avviso esso era privo di effetti giuridicamente vincolanti.

- 30 Nella sua impugnazione avverso la sentenza di primo grado, la ricorrente ha sollevato obiezioni analoghe a quelle sollevate nel corso della precedente fase di giudizio, sostenendo in particolare che in tale sentenza non era stata effettuata alcuna verifica della discriminazione in base alle circostanze del caso di specie e non era stato dimostrato lo scopo legittimo del provvedimento fiscale.
- 31 Il Visoki upravni sud (Corte d'appello amministrativa) ha respinto l'impugnazione ribadendo, in sostanza, le asserzioni della sentenza di primo grado vertenti sull'interpretazione dell'articolo 36, paragrafi 4 e 5, dello ZPD/04, e ha inoltre precisato che, per quanto riguarda l'argomento relativo a una violazione del divieto di discriminazione, la ricorrente non aveva indicato, nel corso della controversia, la specifica base discriminatoria prevista dallo ZSD, che, per quanto riguarda l'applicabilità diretta del diritto dell'Unione, il considerando 40 del regolamento n. 1288/2013 non impone al legislatore alcun obbligo per quanto riguarda il trattamento fiscale dei sostegni Erasmus+ alla mobilità degli studenti e, infine, che, nel caso della ricorrente, non è applicabile la direttiva dell'Unione che disciplina i diritti degli studenti che risiedono nell'Unione per motivi di istruzione e che provengono da paesi terzi.
- 32 A seguito della sentenza di secondo grado la ricorrente ha presentato un ricorso dinanzi all'Upravni sud (Corte costituzionale), lamentando che i singoli atti impugnati violavano il suo diritto a un processo equo, garantito dall'articolo 29, paragrafo 1, della Costituzione e dall'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione, nonché il diritto al pacifico godimento dei beni garantito dall'articolo 48, paragrafo 1, della Costituzione, come pure dall'articolo 1 del Protocollo n. 1 allegato alla Convenzione, il tutto in relazione alla garanzia costituzionale dell'uguaglianza davanti alla legge (divieto di discriminazione), garantita dall'articolo 14 della Costituzione e dall'articolo 14 Convenzione, nonché alla garanzia costituzionale della legalità dei singoli atti degli organi dell'amministrazione statale, garantita dall'articolo 19, paragrafo 1, della Costituzione.
- 33 Inoltre, la ricorrente contesta l'applicazione erronea o irragionevole dell'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04, in base alla quale la ricorrente perderebbe il diritto all'aumento della deduzione di base per figlio a carico per aver ricevuto un sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti il quale supera la soglia di reddito prescritta. La ricorrente sostiene che i giudici avrebbero dovuto applicare al suo caso la disposizione dell'articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04, disposizione che i giudici, adducendo specifiche motivazioni, non ritengono applicabile al suo caso, ritenendo che le «borse di studio» non rientrino tra le categorie di redditi che, a norma dell'articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04, non devono essere presi in considerazione nel calcolo della soglia di reddito di cui all'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

34 In assenza di una pertinente giurisprudenza della Corte di giustizia (in linea con i criteri CILFIT) relativa alla violazione del divieto di discriminazione o al carattere sproporzionato di misure fiscali connesse alla mobilità degli studenti, in particolare nel contesto del diritto alla mobilità degli studenti che beneficiano del programma Erasmus+ in tutta l'Unione, l'Ustavni sud (Corte costituzionale) non è in grado di stabilire se il diritto dell'Unione, e in particolare quali disposizioni del medesimo, siano applicabili al caso della ricorrente. Di conseguenza, l'Ustavni sud (Corte costituzionale), che nella sua prassi giurisprudenziale ha già constatato una violazione dell'articolo 141c della Costituzione quando gli organi giurisdizionali si sono astenuti dall'applicare il diritto rilevante dell'Unione nel pronunciarsi in ordine ai diritti che un ricorrente trae dalla Costituzione o dalla legge, non può pronunciarsi senza una decisione preliminare della Corte di giustizia in ordine all'eccezione relativa a una violazione dell'articolo 141c della Costituzione, né pronunciarsi sulle asserite violazioni dell'articolo 48, paragrafo 1, della Costituzione e dell'articolo 1 del Protocollo n. 1 alla Convenzione (da solo o unitamente all'articolo 14 della Costituzione e all'articolo 14 della Convenzione).

A) Sulle questioni controverse, riguardanti l'applicazione degli articoli 18, 20 e 21 TFUE

1. Se al caso della ricorrente si applichino gli articoli 18, 20 e 21 TFUE e il diritto derivato dell'Unione attinente a tali articoli

35 Il figlio della ricorrente ha indubbiamente esercitato, nel caso di specie, diritti soggettivi che gli sono direttamente conferiti dal diritto dell'Unione, vale a dire:

- il diritto, sulla base delle misure nazionali attuative del regolamento n. 1288/2013, di realizzare la mobilità degli studenti attraverso un soggiorno di studio in Finlandia e di ricevere un sostegno tratto da fondi derivanti dal programma Erasmus+, per l'importo stabilito nel contratto Erasmus+, conformemente ai criteri fissati dall'Agenzia nazionale di gestione e predefiniti dalla Commissione, in attuazione dell'articolo 18, paragrafo 7, di tale regolamento,
- altresì il diritto di ogni cittadino dell'Unione di circolare e soggiornare liberamente in un altro Stato membro per motivi di istruzione, conformemente all'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), e all'articolo 21, paragrafo 1, TFUE, nonché all'articolo 7, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2004/38.

36 Nelle cause C-523/11, C-585/11, C-275/12 e C-359/13, la Corte ha ammesso che gli alunni e gli studenti possono invocare gli articoli 20 e 21 TFUE, a fronte di ostacoli introdotti dal diritto nazionale all'accesso all'istruzione in un altro Stato membro, nel paese di cui hanno la cittadinanza, ove risiedono o soggiornano abitualmente. Inoltre, nella causa C-75/11, riguardante l'accesso degli studenti a tariffe di trasporto ridotte in Austria, essa ha stabilito che gli studenti possono

invocare il principio di non discriminazione sancito dall'articolo 18 TFUE nell'esercizio dei diritti garantiti dall'articolo 21 TFUE (v. sentenza del 4 ottobre 2012, Commissione/Austria, C-75/11, EU:C:2012:605, punti da 36 a 41).

- 37 Per altro verso, la ricorrente, secondo cui i giudici hanno violato l'obbligo, di cui all'articolo 141c della Costituzione, di applicare direttamente il diritto dell'Unione e di tutelare i diritti soggettivi che ne derivano, non ha esercitato personalmente tali libertà fondamentali degli studenti, né l'avviso di accertamento impugnato, che le impone il pagamento del debito d'imposta, è stato adottato «in attuazione» di disposizioni del diritto dell'Unione, come ad esempio il regolamento n. 1288/2013. Ad essa non si applica neppure la direttiva 2004/38, conformemente agli articoli 2, paragrafi 2 e 3, paragrafo 1, di quest'ultima, dal momento che non si tratta di un familiare che abbia accompagnato lo studente durante i suoi studi in un altro Stato membro (sentenza del 5 maggio 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, punti 30-43).
- 38 Del resto, la ricorrente non sostiene il contrario. Essa afferma di essere stata «punita» per il fatto che suo figlio ha esercitato il diritto alla mobilità degli studenti conferitogli dal contratto Erasmus+, che attua il regolamento n. 1288/2013, vale a dire la libertà fondamentale di circolazione e soggiorno in un altro Stato membro per motivi di istruzione a norma dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), e dell'articolo 21, paragrafo 1, TFUE, nonché dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2004/38, e si considera, ai sensi dell'articolo 18 TFUE, discriminata sulla base di tale status riconosciuto a suo figlio dal diritto dell'Unione.
- 39 Si tratta quindi di stabilire se la ricorrente possa invocare direttamente dette disposizioni del diritto dell'Unione e se le circostanze del caso di specie possano, *prima facie*, rivelare l'esistenza di una situazione puramente interna non rientrante nell'ambito di applicazione del Trattato FUE.
- 40 Orbene, risulta che, in una situazione come quella in esame, quest'ultima interpretazione potrebbe condurre a un risultato manifestamente irragionevole, in quanto potrebbe escludere (eludere) la competenza della Corte di giustizia con riferimento a una serie di misure nazionali atte a costituire ostacoli all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal trattato FUE o ad impedire l'attuazione delle disposizioni dell'Unione, solo perché l'ostacolo di cui trattasi è disciplinato dal diritto nazionale in modo tale da non incidere formalmente e direttamente su un singolo che possa invocare l'effetto diretto delle disposizioni del diritto primario e derivato dell'Unione, bensì su un suo familiare, sul cui status giuridico incidono gli effetti di fatto e di diritto dell'esercizio dei diritti soggettivi garantiti dal diritto dell'Unione (v. conclusioni del 27 gennaio 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, paragrafo 15).
- 41 Ciò è assai chiaro proprio nel caso della ricorrente, poiché, qualora l'avviso di accertamento di cui trattasi avesse condannato il figlio a carico a versare un'imposta sul sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti, o qualora egli

avesse perso il diritto a una deduzione fiscale in ragione della percezione di tale sostegno, lo studente medesimo avrebbe potuto invocare, nel procedimento tributario e nella controversia amministrativa, l'effetto diretto dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), e dell'articolo 21, paragrafo 1, TFUE. Tuttavia, qualora una misura siffatta non riguardi direttamente lo studente, bensì il suo genitore, che è tenuto a mantenerlo e a sostenere le spese del soggiorno di studio dello studente in un altro Stato membro, il genitore non potrebbe invocare l'effetto diretto di tali disposizioni, dal momento che i diritti e le libertà garantiti da tali articoli non lo riguardano personalmente (egli non li ha esercitati personalmente, né gli sono stati conferiti personalmente dal diritto dell'Unione).

- 42 Peraltro, nella presente causa, poiché lo studente non è parte nel procedimento tributario (non gli è richiesto il pagamento di un debito tributario), egli non ha neppure la legittimazione ad agire in giudizio dinanzi a un giudice amministrativo, il che gli consentirebbe, beneficiando del meccanismo di cui all'articolo 267 TFUE, di chiedere alla Corte di giustizia di fornirgli una risposta utile in merito alla questione se la normativa tributaria controversa costituisca un ostacolo alla libera circolazione, contrario agli articoli 20 e 21 TFUE.
- 43 Il trattamento fiscale della ricorrente è indissociabile dal trattamento fiscale del figlio a carico e del sostegno alla mobilità degli studenti Erasmus +. L'articolo 10, punto 20, dello ZPD/04 ha precisato che le sovvenzioni a titolo dei programmi di promozione della mobilità dell'Unione costituiscono redditi non imponibili degli studenti e che il loro versamento non comporta oneri tributari a carico dello studente. Tuttavia, poiché tali entrate non imponibili dello studente non rientrano nell'espressa esclusione legale di cui all'articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04, conformemente all'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04, di esse si tiene conto nel determinare il diritto dei genitori all'aumento della deduzione di base per studente a carico e possono portare alla perdita di tale diritto se superano la soglia di reddito prescritta (qui HRK 11 000,00).
- 44 Il diritto al sostegno per la mobilità degli studenti, acquisito in ragione del provvedimento attuativo dell'Erasmus+, non ha carattere autonomo rispetto al diritto dello studente alla mobilità e all'esercizio della libertà fondamentale di circolazione a fini di istruzione, dal momento che gli articoli 3, 11 e 9 del contratto Erasmus+ e gli atti universitari di cui al fascicolo prevedono l'obbligo di recuperare il sostegno qualora uno studente rinunci alla mobilità (v., in tal senso, conclusioni del 26 gennaio 2016, Commissione/Paesi Bassi, C-233/14, EU:C:2016:50, paragrafo 14).
- 45 Di conseguenza, la normativa nazionale sottesa all'avviso di accertamento impugnato stabilisce un nesso diretto tra l'origine delle sovvenzioni concesse a titolo del programma dell'Unione e gli obiettivi del Trattato FUE, quali la mobilità degli studenti (articolo 165, paragrafo 2, secondo comma), mentre l'obiettivo del versamento del sostegno alla mobilità Erasmus+ è stato quello di realizzare una situazione transfrontaliera di uno studente che si reca in soggiorno di studio in un altro Stato membro dell'Unione, cosicché il sussidio è, in fatto e in diritto,

indissociabile dal suo diritto, quale cittadino dell'Unione, alla libera circolazione a fini di istruzione e non dovrebbe pertanto essere soggetto a restrizioni delle libertà fondamentali (conclusioni del 27 gennaio 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, paragrafi 18 e 20).

- 46 In favore della conclusione riguardante la possibilità, per la ricorrente, di invocare gli articoli 20 e 21 TFUE depono anche la sua eccezione ai sensi dell'articolo 18 TFUE. Siccome la Corte di giustizia ha già riconosciuto il diritto degli studenti di avvalersi dei diritti garantiti dagli articoli 20 e 21 TFUE e dalla direttiva 2004/38 e di invocare una discriminazione nell'esercizio dei diritti derivanti da tali norme, in forza dell'articolo 18 TFUE (sentenza del 4 ottobre 2012, Commissione/Austria C-75/11, EU:C:2012:605) e alla luce del concetto di discriminazione per associazione («discrimination by association»), riconosciuto nella giurisprudenza della Corte (conclusioni del 12 marzo 2015 e sentenza della Grande Sezione del 16 luglio 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria, C-83/14, EU:C:2015:480), sembra che la ricorrente possa invocare direttamente l'articolo 18 TFUE, che si applica ogniqualvolta un caso rientri nell'ambito di applicazione *ratione materiae* del Trattato FUE, laddove sostiene che il provvedimento tributario l'ha svantaggiata in ragione dello status specifico del figlio ai sensi del diritto dell'Unione, vale a dire in ragione dell'esercizio di diritti che gli sono direttamente conferiti dagli atti nazionali di attuazione del regolamento n. 1288/2013, dagli articoli 20, paragrafo 2, lettera a), e 21, paragrafo 1, TFUE nonché dall'articolo 7, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2004/38.
- 47 Tuttavia, dopo la causa C-75/11, la Corte di giustizia ha in qualche modo modificato il suo orientamento nella sentenza del 2 giugno 2016, Commissione/Paesi Bassi (C-233/14, EU:C:2016:396, punti 88-94), relativa ad una questione alquanto simile, relativa al diritto degli studenti «mobili» al rimborso delle spese di trasporto, precisando che tale [rimborso delle] spese è assimilabile, in senso ampio, ad una «borsa di studio» per la quale l'applicazione del principio di parità di trattamento è esclusa in forza dell'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2004/38.
- 48 Tuttavia, poiché l'obiettivo perseguito dall'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2004/38 è di esonerare gli Stati membri dall'obbligo di concedere agli studenti stranieri il diritto a prestazioni d'assistenza sociale o a borse di studio su un piano di parità con i loro cittadini, il che è complementare alla condizione, enunciata all'articolo 7, paragrafo 1, lettera [c]), della direttiva stessa, secondo cui lo studente deve disporre di risorse economiche sufficienti, così da non divenire un onere a carico dell'assistenza sociale dello Stato membro ospitante durante il periodo di soggiorno, il suo articolo 24, paragrafo 2, non sembra riguardare un sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti, versato a titolo del bilancio dell'Unione e diretto, in realtà, ad eliminare le restrizioni alla mobilità degli studenti previste da tale direttiva, versando allo studente determinati fondi provenienti dal programma Erasmus+ prima di iniziare il soggiorno in un altro Stato membro, così da alleggerire, indirettamente, il suo sistema di assistenza sociale.

- 49 Neppure il regolamento n. 1288/2013 utilizza la nozione di «borsa di studio». All'articolo 27, paragrafo 12, esso precisa che si tratta di fondi «sotto forma di sovvenzioni». Gli Stati membri hanno competenze molto limitate per quanto riguarda i sostegni finanziari Erasmus+, in quanto essi provengono da fondi trasferiti dalla Commissione all'Agenzia nazionale di gestione, la quale, nella gestione di tali fondi, è tenuta al rispetto di norme vincolanti della Commissione per quanto riguarda l'importo mensile del sostegno o l'obbligo di recupero. Questi ultimi sono quindi disciplinati non dalla legge nazionale, bensì direttamente da detto regolamento e dalle norme della Commissione che vincolano l'agenzia nazionale di gestione.
- 50 Di conseguenza, risulta che gli articoli 20 e 21 TFUE, da soli o in combinato disposto con l'articolo 18 TFUE, possono essere applicati al caso della ricorrente.
2. *Se esista un ostacolo alla libera circolazione (mobilità degli studenti) ai sensi degli articoli 20 e 21 TFUE*
- 51 La Corte di giustizia precisa che, se è vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione. Tale competenza non consente loro l'applicazione di misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE, ivi comprese misure fiscali idonee a dissuadere i singoli dall'esercitare le libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE (sentenze del 24 ottobre 2019, *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, punto 31, nonché del 1° dicembre 2011, *Commissione/Ungheria*, C-253/09, EU:C:2011:795, punto 42). Esse possono costituire un ostacolo alle libertà di circolazione anche qualora siano redatte in termini apparentemente neutri, a prescindere dalla cittadinanza del soggetto (sentenza del 9 novembre 2006, *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, punto 15).
- 52 La Corte di giustizia ha già dichiarato che le norme tributarie nazionali che negano il diritto a un credito d'imposta a un cittadino dell'Unione che ha beneficiato di talune libertà di circolazione costituiscono misure restrittive della libertà di circolazione ai sensi dell'articolo 21 TFUE (sentenza del 26 maggio 2016, *Kohll e Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, punto 44).
- 53 Nel contesto della mobilità studentesca è stato stabilito che, allorché uno Stato membro preveda un sistema di finanziamento a fini di istruzione, in modo tale che gli studenti che effettuano gli studi in un altro Stato membro hanno diritto a tali sostegni finanziari, esso deve far sì che le modalità di concessione di tale finanziamento non creino una limitazione ingiustificata al diritto di circolare e soggiornare nel territorio degli Stati membri ai sensi dell'articolo 21 TFUE (sentenze del 18 luglio 2013, *Prinz e Seeberger*, C-523/11 e C-585/11, EU:C:2013:524, punto 30, e del 24 ottobre 2013, *Elrick*, C-275/12, EU:C:2013:684, punto 25) e non deve, mediante norme che impongono inconvenienti o costi aggiuntivi in relazione all'uscita dal paese d'origine, scoraggiare i cittadini dal recarsi per motivi di studio in un altro Stato membro (sentenza del 23 ottobre 2007, *Morgan e Bucher*, C-11/06 e C-12/06,

EU:C:2007:626, punto 30). La ragione di tali constatazioni risiede nel fatto che la mobilità nell'ambito dell'istruzione e della formazione costituisce parte integrante della libera circolazione delle persone e uno dei principali obiettivi dell'azione dell'Unione di cui all'articolo 165, paragrafo 2, secondo comma TFUE (sentenza del 14 giugno 2012, Commissione/Paesi Bassi, C-542/09, EU:C:2012:346, punto 71).

54 Nel caso di specie, il figlio della ricorrente non è stato dissuaso dal beneficiare delle misure Erasmus+ per la mobilità e dei diritti di cui agli articoli 20 e 21 TFUE, ovviamente perché né la ricorrente, che mantiene il figlio ai sensi dell'articolo 64 della Costituzione e dell'articolo 290, paragrafo 1, del pertinente diritto di famiglia, né lo studente, potevano prevedere il trattamento fiscale controverso prima di iniziare il soggiorno di studio in Finlandia.

55 Tuttavia, sembra che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, tali circostanze possano comunque essere irrilevanti ai fini della determinazione dell'esistenza di un ostacolo alla libertà di circolazione e di soggiorno in un altro Stato membro ai sensi degli articoli 20 e 21 TFUE. Così, la Corte di giustizia, nella sentenza del 26 febbraio 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, punti 26 e 32), ha dichiarato che «è irrilevante in proposito che sia trascorso un lasso di tempo considerevole da quando la ricorrente (...) si è avvalsa del suo diritto di libera circolazione». Anche in tale causa esisteva uno scarto temporale tra l'esercizio della libertà di circolazione e l'introduzione di un ostacolo a tale libertà per il solo fatto del suo esercizio.

3. Se sussista una disparità di trattamento (in senso sfavorevole) rispetto a situazioni analoghe — possibili modalità di applicazione del principio di uguaglianza (divieto di discriminazione) nel caso di specie

56 Per quanto riguarda la condizione di svantaggio del soggetto passivo in ragione dell'esercizio delle libertà garantite dagli articoli 20 e 21 TFUE, vi sono difficoltà ad individuare un gruppo di confronto (comparabile) con il quale si possa raffrontare la situazione della ricorrente.

57 La ricorrente afferma, in primo luogo, di essere discriminata rispetto agli «altri lavoratori subordinati» e, in secondo luogo, di essere discriminata rispetto ai soggetti passivi croati i cui figli a carico hanno studiato, nell'ambito del programma Erasmus+, nel cosiddetto «terzo gruppo di Stati» con costo medio della vita inferiore, come definito dalla Commissione, poiché, in tal caso, essa non avrebbe perso il diritto alla deduzione controversa in quanto l'anticipo del sostegno alla mobilità degli studenti non avrebbe oltrepassato la soglia di reddito di cui all'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04.

58 Sembra che con tali norme tributarie gli Stati membri possano incoraggiare la mobilità degli studenti nel quadro del programma Erasmus+ solo verso gli Stati partecipanti con costo medio della vita inferiore, vale a dire dove il trattamento fiscale (totale delle spese di soggiorno studio) sia più favorevole. Per gli studenti

le cui spese di istruzione sono sostenute dai genitori, che li mantengono, tale legislazione tributaria potrebbe non solo limitare il loro diritto di lasciare il paese di residenza per motivi di istruzione, ma altresì, all'interno dell'Unione, limitare la mobilità degli studenti solo verso alcuni Stati membri. Ciò potrebbe essere in contrasto con il requisito della neutralità delle azioni Erasmus+ rispetto ai diversi sistemi di istruzione degli Stati membri, come previsto all'articolo 18, paragrafo 7, del regolamento n. 1288/2013.

- 59 Tuttavia, non sembra che la ricorrente si trovi in una posizione comparabile ai soggetti passivi croati i cui figli abbiano studiato in un paese partecipante al programma con un costo medio della vita inferiore, almeno non nei termini di cui all'eccezione da essa sollevata.
- 60 Infatti, se si ammettesse la tesi secondo cui, per valutare la violazione del principio di non discriminazione, la ricorrente dovrebbe essere raffrontata ai soggetti passivi residenti i cui figli abbiano studiato in paesi partecipanti al programma Erasmus+ con costi medi della vita inferiori, si ignorerebbe un elemento essenziale del trattamento meno favorevole che la ricorrente lamenta espressamente, vale a dire il fatto che suo figlio ha studiato in Finlandia, dove il costo della vita è più elevato che in Croazia, dove la ricorrente percepisce un reddito per il mantenimento dei figli. In secondo luogo, il riferimento all'esenzione dalla soglia di reddito di cui all'articolo 36, paragrafi 1 e 4, sarebbe corretto se solo le circostanze marginali del caso fossero leggermente diverse (ad esempio, se il pagamento anticipato e il saldo di tale sostegno finanziario fossero stati versati, anche ratealmente, in un unico periodo fiscale). Pertanto, un siffatto confronto verterebbe su aspetti marginali della causa, privi di correlazione con il merito delle censure sollevate e non riguarderebbe elementi oggettivi facilmente determinabili (parere consultivo della Corte EDU, §§ 68- 69; conclusioni del 26 gennaio 2016, Commissione/Paesi Bassi, C-233/14, EU:C:2016:50, paragrafo 105).
- 61 Va inoltre condivisa la conclusione dei giudici secondo cui la ricorrente non può essere paragonata al genitore di un figlio che riceve un sostegno sociale ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 5, dello ZPD/04, perché detto soggetto passivo non perde il diritto all'aumento della deduzione personale di base per figlio a carico. Gli aiuti sociali sono erogati, nel quadro del diritto nazionale, alle persone appartenenti a gruppi sociali vulnerabili, ad esempio a causa di uno status materiale o di una disabilità. Il sostegno alla mobilità Erasmus+, utilizzato dal figlio della ricorrente, è a disposizione di tutti gli studenti, indipendentemente dalla loro posizione materiale o dalla posizione materiale dei loro genitori.
- 62 Inoltre, resta il fatto che il pagamento di uno qualsiasi dei proventi non imponibili di cui all'articolo 10 dello ZPD/04, se supera la soglia di reddito di cui all'articolo 36, paragrafi 1 e 4 dello ZPD/04, comporta la perdita del diritto di aumentare la deduzione di base per familiare a carico. Ciò potrebbe indicare che non vi è in realtà disparità di trattamento a fronte di situazioni analoghe in forza di diritti derivanti dal diritto dell'Unione, dal momento che il trattamento fiscale del

sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti è identico, sotto tale profilo, a quello di qualsiasi altro reddito del familiare a carico.

- 63 Tuttavia sussistono dubbi al riguardo, poiché, come sottolinea la ricorrente, nessuna delle entrate in regime di esenzione fiscale di cui all'articolo 10 dello ZPD/04 persegue l'obiettivo di promuovere la mobilità degli studenti nell'Unione, corrispondente ad uno degli obiettivi fondamentali dell'azione dell'Unione di cui all'articolo 165, paragrafo 2, TFUE, né costituisce una misura attuativa del regolamento n.1288/2013, il cui obiettivo fondamentale è creare una situazione transfrontaliera e consentire l'esercizio del diritto alla libera circolazione a fini di istruzione a norma dell'articolo 20, paragrafo 2, lettera a), e dell'articolo 21, paragrafo 1, TFUE, nonché dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2004/38.
- 64 Proprio per questo motivo, le borse di studio nazionali o altre forme di finanziamento degli studenti e degli alunni, che sono concesse indipendentemente dal luogo in cui lo studente studierà e aventi finalità diverse, nonché altre sovvenzioni a fondo perduto (o rimborsabili) derivanti dal bilancio dell'Unione, da spendersi nello Stato membro del destinatario finale e non finalizzate all'esercizio delle libertà fondamentali di circolazione dei cittadini dell'Unione garantite dal Trattato FUE, si distinguono dal sostegno alla mobilità degli studenti Erasmus+.
- 65 Sembra pertanto che la ricorrente non si trovi in una situazione paragonabile a quella di un qualsiasi soggetto passivo tenuto a versare l'imposta sul reddito in Croazia, bensì piuttosto in una situazione sostanzialmente diversa da quella di tutti gli altri.
- 66 In questa sede la verifica della discriminazione non sembra vertere sulla questione se sia stato violato il diritto della ricorrente a ricevere un trattamento identico a quello di altri individui che si trovano in una situazione analoga, bensì se sia stata violata l'esigenza di un trattamento differenziato, da parte dello Stato, a fronte di una situazione sostanzialmente diversa.
- 67 In altri termini, la questione fondamentale alla quale la verifica della discriminazione dovrebbe qui rispondere è se la normativa tributaria, in ragione dello status particolare del figlio a carico della ricorrente, conferitogli dal diritto dell'Unione, debba trattare tale figlio in modo diverso rispetto ai soggetti passivi dell'imposta sul reddito in Croazia i cui figli a carico non abbiano beneficiato dei diritti alla mobilità studentesca all'interno dell'Unione.
- 68 Al fine di valutare se la ricorrente sia svantaggiata rispetto a questo gruppo comparabile, occorre esaminare le obiezioni da essa sollevate in merito al senso della mobilità dalla Croazia verso la Finlandia, che la Commissione ha classificato nel primo gruppo di Stati partecipanti al programma Erasmus+, con un costo medio della vita più elevato. Infatti, secondo le guide al programma Erasmus+ della Commissione del 2014, 2015 e 2017, al momento della mobilità del figlio della ricorrente verso la Finlandia, la Croazia era classificata nel gruppo di Stati

partecipanti al programma aventi un costo della vita intermedio, e già nel 2017 la Commissione europea l'ha classificata nel gruppo di Stati partecipanti al programma con costo della vita inferiore.

- 69 Sebbene la ricorrente sembri lamentare un trattamento sfavorevole sulla base di una disparità di fatto, l'Ustavni sud (Corte costituzionale) osserva che tale «disparità di fatto» è codificata come norma giuridica dell'articolo 18, paragrafo 7, del regolamento n. 1288/2013. Applicando tale disposizione ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 3, di detto regolamento, la Commissione ha elaborato formule che fissano l'importo del sostegno finanziario mensile alla mobilità studentesca in funzione del costo medio della vita e della direzione della mobilità tra Stati membri, i quali sono classificati in tre gruppi. Le forcelle tra tali gruppi, al cui interno viene determinato l'importo del sostegno finanziario in favore del figlio della ricorrente, se confrontate con le forcelle individuate dalla Commissione per i gruppi socialmente vulnerabili, non valgono evidentemente a sostenere i costi effettivi della mobilità studentesca.
- 70 Di conseguenza, si potrebbe ritenere che i genitori di studenti a carico che beneficino della mobilità da uno Stato membro con costo della vita inferiore o medio verso uno Stato membro il cui costo della vita è più elevato, come la ricorrente, siano particolarmente svantaggiati per quanto riguarda le spese per il mantenimento di un figlio, non solo rispetto ai genitori i cui figli non hanno beneficiato delle misure Erasmus + e sono rimasti a studiare nel loro paese, non avendo quindi costi di mobilità, ma anche rispetto ai genitori i cui figli a carico hanno beneficiato delle misure Erasmus+ all'interno dello stesso gruppo di paesi con un costo della vita comparabile, in particolare in relazione a quelli i cui figli hanno beneficiato della mobilità da un paese con un costo della vita medio o più elevato verso un paese con un costo della vita inferiore.
- 71 Di conseguenza, le disposizioni apparentemente neutre dell'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04 pongono la ricorrente in una posizione di svantaggio rispetto ai soggetti passivi croati i cui figli a carico abbiano percepito altre entrate non imponibili ai sensi dell'articolo 10 dello ZPD/04 che superino la soglia di reddito prescritta dall'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04 e che non abbiano beneficiato delle misure di mobilità degli studenti Erasmus+ negli Stati membri con un costo della vita più elevato, come individuati dalla Commissione, a norma dell'articolo 18, paragrafo 7, del regolamento n. 1288/2013.

4. Se il trattamento meno favorevole della ricorrente possa essere giustificato da un obiettivo legittimo

- 72 Le decisioni delle pubbliche autorità che impongono il versamento delle imposte costituiscono misure di controllo dell'uso dei beni che hanno l'obiettivo legittimo di garantire il versamento delle imposte (articolo 51, paragrafo 1, della Costituzione; articolo 1, paragrafo 2, del Protocollo n. 1 alla Convenzione) e nella scelta delle misure atte a raggiungere tale obiettivo lo Stato gode di un ampio margine di discrezionalità.

73 L'avviso di accertamento impugnato non attua una misura di politica sociale che favorisce la ricorrente, bensì le nega il diritto alla deduzione fiscale di cui all'articolo 36, paragrafo 2 dello ZPD/04, deduzione che riflette il principio costituzionale di uguaglianza ed equità del sistema fiscale e ha l'obiettivo legittimo di correggere le disuguaglianze sociali e materiali in termini di reddito e spesa media tra i soggetti passivi che mantengono i figli e coloro che non hanno spese per il mantenimento dei figli (sentenza del 14 giugno 2012, Commissione/Paesi Bassi, C-542/09, EU:C:2012:346, punto 57).

74 Pertanto, l'Ustavni sud (Corte costituzionale) deve constatare che le disposizioni dell'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04, qui applicabili, hanno un obiettivo generalmente legittimo in quanto il legislatore, conformemente al principio di buona amministrazione delle limitate risorse pubbliche, non riconosce il diritto all'aumento della deduzione di base per figlio a carico ai contribuenti i cui figli a carico percepiscono, nel periodo fiscale rilevante, redditi non imponibili per un importo che, secondo le stime del legislatore, consente al figlio di contribuire al proprio sostentamento e di ridurre le spese dei genitori, a differenza dei contribuenti i cui figli non percepiscono alcun reddito o percepiscono solo redditi irrilevanti, motivo per cui possono essere esclusivamente mantenuti mediante il reddito dei genitori.

5. Se il provvedimento tributario impugnato sia necessario per il conseguimento di tale obiettivo legittimo e se sia giustificato (proporzionato) alla luce del diritto dell'Unione

75 Le disposizioni nazionali restrittive della libera circolazione ai fini dell'istruzione, di cui all'articolo 21 TFUE, che ostacolano la realizzazione dell'obiettivo di promuovere la mobilità degli studenti, di cui all'articolo 165, paragrafo 2, TFUE o che «puniscono» un cittadino dell'Unione per l'esercizio di tali libertà, possono essere giustificate solo se fondate su considerazioni oggettive di interesse generale, indipendenti dalla cittadinanza delle persone interessate, e se sono commisurate all'obiettivo legittimamente perseguito dal diritto nazionale; esse devono inoltre essere idonee a garantire il conseguimento dell'obiettivo legittimo e non andare oltre quanto necessario per il conseguimento dell'obiettivo stesso.

76 Per quanto riguarda le normative nazionali che disciplinano le deduzioni fiscali nello Stato di residenza, è stato accolto il principio secondo cui spetta allo Stato membro di residenza, in quanto centro degli interessi personali ed economici del contribuente, concedere agevolazioni fiscali, esenzioni o deduzioni connesse alla sua situazione personale e familiare, in quanto tale Stato è nella posizione migliore per valutare la sua capacità contributiva personale, che tenga conto dell'insieme dei suoi redditi e della sua situazione personale e familiare. Ciò premesso, una normativa tributaria costitutiva di una restrizione alla libertà di circolazione può essere giustificata solo alle condizioni di proporzionalità già menzionate in precedenza [sentenza del 15 luglio 2021, État belge (decadenza dalle agevolazioni fiscali nello Stato membro di residenza), C-241/20, EU:C:2021:605, punti 25-27 e 33].

- 77 È già stato chiarito che le disposizioni dell'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04 hanno ostacolato il ricorso alle misure di mobilità Erasmus+, vale a dire lasciare il paese di residenza per soggiornare in un altro Stato membro a fini di studio. La ricorrente è stata privata della deduzione fiscale per lo studente a carico per questo unico motivo e le è stato ingiunto il pagamento di imposte a prescindere dall'effettuazione di un soggiorno studio in uno Stato membro che, ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 7, del regolamento n. 1288/2013, è stato classificato come Stato partecipante al programma avente un costo medio della vita più elevato. Ne consegue che tali disposizioni non sono fiscalmente neutre, né per quanto riguarda il diritto dello studente a carico di decidere di lasciare lo Stato di residenza a fini di studio in un altro Stato membro, né per quanto riguarda la libera scelta del paese del soggiorno (paese ospitante) ai fini di istruzione, con riferimento alla direzione della mobilità (spostamento) degli studenti all'interno dell'Unione tra i diversi gruppi di Stati aderenti al programma Erasmus+ istituiti dalla Commissione. Risulta quindi che il primo requisito, vale a dire l'assenza di trattamento sfavorevole in ragione della cittadinanza, non è soddisfatto (sentenza del 23 ottobre 2007, Morgan e Bucher, C-11/06 e C-12/06, EU:C:2007:626, punti 38 e 41).
- 78 L'applicazione dell'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04 è atta a conseguire l'obiettivo legittimo sopra indicato, ma è controverso se essa sia necessaria al conseguimento dell'obiettivo stesso nel caso specifico.
- 79 L'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04, prevedendo una soglia che i redditi non imponibili non devono superare affinché il genitore non perda il suo diritto alla deduzione d'imposta per figlio a carico, non consente di verificare la sua situazione personale e familiare. Oltretutto, esso esclude la possibilità di definire tale soglia in base al diritto del richiedente a una deduzione di base più elevata, ai sensi dell'articolo 54 dello ZPD/04, applicabile ai residenti nelle aree assistite croate del gruppo II. Pertanto, esso si fonda su un criterio rigido che non tiene conto delle differenze tra le diverse categorie di soggetti passivi, quindi contrario all'obiettivo legittimo perseguito dall'articolo 36, paragrafo 2, dello ZPD/04, che riconosce il diritto alla deduzione per figlio a carico al fine di correggere le disuguaglianze sociali e materiali tra i contribuenti.
- 80 La soglia di reddito fissa di cui all'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04 impedisce inoltre di tener conto della direzione della mobilità dello studente a carico, vale a dire del fatto che il figlio della ricorrente ha beneficiato di una misura di mobilità in uno Stato aderente al programma Erasmus+ con costi medi della vita più elevati rispetto alla Croazia, dove egli soggiorna e studia normalmente.
- 81 Nonostante il fatto che il sostegno alla mobilità degli studenti previsto dalle norme Erasmus+ non possa compensare i costi effettivi del soggiorno di uno studente croato in Finlandia, i contribuenti croati i cui figli hanno scelto di usufruire di misure di mobilità in uno Stato in cui il costo medio della vita è più elevato perdono il loro diritto alla deduzione per figlio a carico, pur avendo chiaramente

dovuto sostenere spese di mantenimento per il figlio maggiori rispetto all'ipotesi in cui quest'ultimo avesse continuato a studiare in Croazia. Ciò potrebbe indicare il carattere sproporzionato dell'onere tributario imposto.

- 82 È quindi dubbio che l'avviso di accertamento impugnato possa essere necessario alla realizzazione dell'obiettivo legittimo perseguito dal diritto nazionale, cioè di far sì che tale deduzione non sia riconosciuta ai genitori di figli a carico che hanno generato un proprio reddito, esente da imposta, tale da ridurre la spesa dei genitori (alleggerendone l'onere) in relazione al mantenimento dei figli.
- 83 Ponderando tale obiettivo legittimo con la promozione della mobilità degli studenti di cui all'articolo 165, paragrafo 2, TFUE, si osserva che, nonostante la classificazione specifica del sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti di cui all'articolo 10, paragrafo 20, dello ZPD/04, che si riferisce all'obiettivo legittimo della mobilità a fini di istruzione, conformemente all'articolo 165, paragrafo 2, secondo comma, TFUE, l'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04 non consente di considerare tali sostegni finanziari, sotto il profilo della deduzione per studente a carico, in modo diverso rispetto a qualsiasi altra entrata.
- 84 Sembra inoltre che, dal punto di vista dell'articolo 165, paragrafo 2, secondo comma, TFUE, sia dubbio che tale misura fiscale sarebbe stata necessaria se l'amministrazione tributaria, prima di negare il controverso diritto alla deduzione per studente a carico che si avvale di misure di mobilità Erasmus+ in un paese con un costo medio della vita più elevato, avesse prelevato un acconto dell'imposta sul reddito, come negli esercizi fiscali precedenti, sul presupposto che la ricorrente avesse diritto ad un aumento della deduzione di base per tale figlio come se quest'ultimo studiasse in Croazia, dove il costo degli studi e il costo medio della vita sono inferiori a quelli finlandesi.
- 85 Sembra che gli argomenti della ricorrente sul carattere sproporzionato della misura tributaria controversa siano avvalorati anche dalle decisioni del governo e del Parlamento croato, che, in forza dello ZPD/16, hanno esentato il sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti dall'applicazione della soglia di reddito per i redditi di un figlio a carico. Il governo ha motivato tale scelta riferendosi ad ostacoli alla mobilità che hanno colpito, in particolare, gli studenti di gruppi socialmente vulnerabili, nonché all'obiettivo di un migliore utilizzo dei programmi di mobilità a fini di istruzione nell'Unione.
- 86 Orbene, nel caso della ricorrente, è controverso quanto sostenuto dai giudici, ossia di non poter ragionevolmente applicare retroattivamente lo ZPD/16 al suo obbligo di versamento dell'imposta sul reddito e della sovrattassa per l'anno 2014.
- 87 Sebbene anche l'Ustavni sud (Corte costituzionale) abbia dichiarato nella sua giurisprudenza che, in taluni casi specifici, i giudici possono e devono applicare retroattivamente una nuova legge se l'applicazione di una legge più favorevole consente di porre rimedio a una lamentata violazione dei diritti e delle libertà costituzionali, la presente causa non è comparabile a tali casi.

- 88 Infatti, imporre l'applicazione retroattiva di una nuova normativa tributaria lederebbe i principi fondamentali del sistema tributario nazionale, che sono certamente inerenti anche ai regimi tributari degli altri Stati membri, vale a dire che la determinazione del debito d'imposta è disciplinata dalle norme tributarie in vigore al momento del verificarsi di fatti pertinenti dal punto di vista tributario e dalla regola in base alla quale l'obbligo tributario è determinato, e il debito d'imposta è calcolato, su periodi d'imposta che rappresentano un anno civile.
- 89 Poiché i diritti della ricorrente, garantiti dall'articolo 48, paragrafo 1, della Costituzione e dall'articolo 1 del Protocollo n. 1 allegato alla Convenzione, non possono essere tutelati mediante l'applicazione retroattiva della normativa tributaria, tale risultato, alla luce del fatto che tutte le sue obiezioni relative al carattere sproporzionato del provvedimento tributario controverso sono fondate sull'interpretazione, sulla finalità e sugli obiettivi del diritto dell'Unione, potrebbe essere raggiunto solo con una pronuncia pregiudiziale della Corte di giustizia, in base alla quale il giudice nazionale sarebbe tenuto ad escludere l'applicabilità dell'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04 su cui si basa il provvedimento tributario impugnato.
- 90 Alla luce di quanto sopra, l'Ustavni sud (Corte costituzionale) solleva la prima questione pregiudiziale, cui la Corte di giustizia potrà fornire una risposta utile sul merito delle censure della ricorrente relative alle asserite violazioni dell'articolo 14 e dell'articolo 48, paragrafo 1, della Costituzione, in relazione all'applicazione del diritto dell'Unione.
- B) Sulla questione controversa concernente l'eventuale applicazione del regolamento n. 883/2004
- 91 Poiché la ricorrente lamenta la perdita del diritto a una deduzione d'imposta per il figlio a carico, il quale ha soggiornato in un altro Stato membro, l'oggetto della controversia rientra quindi, in linea di principio, nell'ambito di applicazione *ratione materiae* del regolamento n. 883/2004.
- 92 Tuttavia, la sentenza del 16 giugno 2022, Commissione/Austria (Indicizzazione delle prestazioni familiari) (C-328/20, EU:C:2022:468), riguardava deduzioni fiscali per figli a carico di lavoratori migranti occupati in Austria, i cui figli risiedevano in altri Stati membri. In questo caso la situazione è inversa, in quanto è il figlio a carico ad aver esercitato la libertà di circolazione e di soggiorno in un altro Stato membro e la ricorrente non è una persona che abbia esercitato la libertà di circolazione di cui all'articolo 21 o 45 TFUE.
- 93 Risulta inoltre che, nella sentenza del 13 ottobre 2022, DN (Rimborso delle prestazioni familiari) (C-199/21, EU:C:2022:789, punti 33-38), relativa alle deduzioni fiscali per un figlio che aveva studiato in un altro Stato membro, è stato dichiarato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 67 del regolamento n. 883/2004, è determinante non il fatto che il soggetto che ne chiede l'applicazione abbia precedentemente esercitato la libertà di circolazione, bensì solo il fatto che il

diritto a una prestazione familiare, se non precedentemente esercitato, possa essere riconosciuto dalla legislazione dello Stato membro competente a versarla. Nel caso di specie, la ricorrente ha esercitato tale diritto nel corso dei precedenti esercizi fiscali ed esso può esserle riconosciuto anche per l'esercizio fiscale 2014, qualora il diritto dell'Unione imponga di disapplicare l'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04.

- 94 Del resto, sembra che anche il diritto ad una prestazione familiare, oggetto della sentenza di cui al punto precedente, dipendesse dal fatto che il soggetto che invocava l'applicazione del regolamento n. 883/2004 percepiva una pensione da due Stati membri competenti. Nel caso di specie, per quanto riguarda il versamento del sostegno alla mobilità degli studenti di cui al programma Erasmus+, tale sostegno economico, benché speso nello Stato membro del soggiorno studio, è corrisposto, secondo le norme della Commissione, esclusivamente nel paese d'origine dello studente a carico, in cui egli risiede unitamente ai suoi genitori. Del pari, la ricorrente percepisce redditi imponibili esclusivamente in Croazia.
- 95 Si osserva inoltre che l'articolo 2 del regolamento n. 883/2004, nel disciplinarne l'ambito d'applicazione *ratione personae*, non pone condizioni di residenza in uno Stato membro diverso da quello di origine o di esercizio anteriore della libertà di circolazione. Esso precisa semplicemente che «[i]l presente regolamento si applica ai lavoratori subordinati o autonomi che sono o sono stati soggetti alla legislazione di uno o più Stati membri (...) nonché ai loro familiari (...)». Disciplinando la nozione di attività subordinata, neppure l'articolo 1, lettera a), di tale regolamento stabilisce condizioni relative al luogo di esercizio dell'attività subordinata, limitandosi ad enunciare che costituisce un'attività subordinata «qualsiasi attività o situazione assimilata considerata tale ai fini dell'applicazione della legislazione di sicurezza sociale dello Stato membro in cui è esercitata l'attività in questione o in cui esiste detta situazione».
- 96 Pertanto, la ricorrente è una persona che esercita un'attività subordinata ai sensi dell'articolo 1, lettera a), del regolamento n. 883/2004, che beneficiava del diritto a una deduzione d'imposta per figlio a carico, costitutiva di una prestazione familiare ai sensi dell'articolo 1, lettera z), di tale regolamento, che è soggetta alla legislazione di almeno uno Stato membro, ai sensi dell'articolo 2 di detto regolamento, e che chiede che le sia concesso il diritto a una deduzione d'imposta per un familiare, diritto negato a causa del versamento di un sostegno per il soggiorno in un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 67 di tale regolamento.
- 97 È quindi possibile che tali disposizioni siano sufficientemente elastiche da consentire di includere il caso della ricorrente nell'ambito di applicazione del regolamento n.883/2004, e che l'articolo 67 del medesimo possa essere interpretato in modo tale da riconoscere alla ricorrente il diritto alla deduzione d'imposta per il figlio che ha beneficiato di misure per la mobilità di cui al programma Erasmus+ e che ha soggiornato in un altro Stato membro a fini di istruzione, come se non ne avesse beneficiato.

- 98 Ove tale interpretazione potesse essere accettata, essa assorbirebbe l'intera verifica della proporzionalità (e dell'effetto discriminatorio) dell'ostacolo alla libera circolazione degli studenti Erasmus+ ai sensi degli articoli 18, 20 e 21 TFUE, come indicato supra, in quanto farebbe sì che «nessuno sia punito» quanto alla percezione delle prestazioni familiari «solo perché egli o un suo familiare ha beneficiato della libertà di circolazione» garantita dal Trattato FUE. Così l'ambito di applicazione del regolamento n. 883/2004 coinciderebbe con l'ambito di applicazione del Trattato FUE e con i suoi obiettivi.
- 99 Va inoltre osservato che i regolamenti sul coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale si applicano anche agli studenti in quanto assicurati in almeno uno Stato membro. Qualora si dovesse ritenere che, ai sensi dell'articolo 2 del regolamento n. 883/2004, quest'ultimo si applichi solo ai soggetti che hanno precedentemente esercitato una delle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE, il figlio della ricorrente ricadrebbe nell'ambito di applicazione di tale articolo e la ricorrente vi ricadrebbe in qualità di familiare della persona che ha esercitato la libertà di circolazione.
- 100 A questo proposito, si noti che la Corte di giustizia, nella sentenza del 16 luglio 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, punti 25-28), ha dichiarato che un familiare di una persona che ha esercitato la libertà di circolazione può invocare la tutela delle prestazioni familiari nel suo paese di residenza ai sensi del regolamento (CEE) n. 1408/71 del Consiglio, del 14 giugno 1971, relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità (GU 1971, L 149, pag. 2), predecessore del regolamento n. 883/2004, sebbene il familiare non abbia esercitato personalmente la libertà di circolazione e abbia mantenuto in modo permanente la residenza nello Stato membro di cui ha la cittadinanza.
- 101 Del resto, è controverso in questa sede il fatto che la ricorrente, in quanto familiare, non possa ricavare, come indicato nella citata sentenza del 16 luglio 1992, Hughes, un «diritto derivato» alle prestazioni familiari dal diritto alle prestazioni familiari dello studente a carico in qualità di persona che ha esercitato la libera circolazione. L'unico modo per stabilire un siffatto «diritto derivato» consiste nel tener conto del fatto che, conformemente all'articolo 10, punto 20, dello ZPD/04, il sostegno Erasmus+ alla mobilità degli studenti non era imponible per uno studente a carico che esercitava la libertà di circolazione, che pertanto dovrebbe rimanere neutro dal punto di vista tributario anche per il genitore dello studente a carico e dovrebbe quindi esonerare la ricorrente dall'applicazione dell'articolo 36, paragrafi 1 e 4, dello ZPD/04.
- 102 Peraltro, sembra che la ratio della disposizione dell'articolo 67 del regolamento n. 883/2004 non esiga che taluni diritti alle prestazioni familiari in favore di un soggetto siano riconosciuti come diritti «derivati» da altri diritti conferiti ad esso o ad un suo familiare nell'esercizio di talune libertà di circolazione; piuttosto tale disposizione contiene in realtà un diritto «negativo» al rispetto dei suoi diritti

acquisiti, come se né tale persona, né i suoi familiari avessero esercitato le libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE.

- 103 Alla luce di quanto sopra, nell'ipotesi in cui la Corte considerasse il regolamento n. 883/2004 applicabile al caso di specie, mentre l'Ustavni sud (Corte costituzionale) ne dubita, si sottopone la seconda questione pregiudiziale.
- 104 Ai fini della pronuncia pregiudiziale, copie dei fascicoli dell'Upravni sud u Osijeku (Tribunale amministrativo di Osijek) e dell'Ustavni sud (Corte costituzionale) sono allegate alla domanda di pronuncia pregiudiziale.

DOCUMENTO DI LAVORO