SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
28 ottobre 1999 *

Nel procedimento C-55/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dallo Højesteret (Danimarca) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Skatteministeriet

e

Bent Vestergaard,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 6 e 59 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 49 CE),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori R. Schintgen (relatore), presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, P.J.G. Kapteyn e G. Hirsch, giudici,

* Lingua processuale: il danese.

avvocato generale: A. Saggio
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

— per lo Skatteministeriet, dall'avv. P. Biering, del foro di Copenaghen;

— per il signor Vestergaard, dall'avv. T.V. Christiansen, del foro di Åbyhøj;

— per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor H.P. Hartvig, consigliere giuridico, e dalla signora H. Michard; membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dello Skatteministeriet, rappresentato dall'avv. P. Biering, del signor Vestergaard, rappresentato dall'avv. L. Henriksen, del foro di Åbyhøj, e della Commissione, rappresentata da signor H.P. Hartvig, all'udienza dell'11 marzo 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 giugno 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 18 febbraio 1998, pervenuta in cancelleria il 24 febbraio successivo, lo Højesteret ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 6 e 59 del Trattato CE (divenuti, a seguito di modifica, artt. 12 CE e 49 CE).

2 Le questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra lo Skatteministeriet (Ministero delle Finanze) e il signor Vestergaard, al quale il primo non ha consentito di dedurre, a titolo di spese professionali, dal reddito imponibile della società Bent Vestergaard A/S, di cui il signor Vestergaard è l'unico azionista, talune spese da lui sostenute per la partecipazione a corsi di aggiornamento professionale svoltisi all'estero.

Il contesto giuridico nazionale

3 In Danimarca, l'art. 4 della statsskattelov (legge 10 aprile 1922, n. 149, relativa alle imposte statali; in prosieguo: la «legge») stabilisce che per reddito imponibile debba intendersi qualsiasi introito costituito tanto da danaro quanto da beni patrimoniali valutabili in danaro.

4 L'art. 6 della legge dispone:

«1) Vanno dedotti dal reddito imponibile:

a) le spese professionali, cioè le spese sostenute nel corso dell'anno per produrre, garantire o conservare redditi, ivi compresi gli ammortamenti ordinari;

(...)

2) Il reddito fiscale accertato è imponibile indipendentemente dal modo in cui viene utilizzato, cioè dal fatto che sia destinato a fini personali o familiari, all'acquisto di servizi, di beni utili o di beni voluttuari, all'accrescimento del patrimonio, a migliorie dei beni, all'allargamento di un commercio o di un'impresa, a risparmi o fondi della stessa natura, a regali o a qualsiasi altro uso».

5 La prassi amministrativa e la giurisprudenza precisano quali siano le spese professionali deducibili ex art. 6, n. 1, lett. a), della legge. Così, le direttive sull'accertamento fiscale emanate dallo Skatteministeriet per l'esercizio 1988 prevedevano in particolare quanto segue:

«Le spese per la partecipazione a corsi di formazione professionale sono deducibili qualora si tratti di corsi volti alla conservazione e all'aggiornamento delle conoscenze professionali e tecniche dei partecipanti (...).

Qualora un convegno professionale o un corso si svolga all'estero (specialmente in note località turistiche) viene meno il diritto di deduzione, salvo che considerazioni di natura professionale giustifichino la destinazione del viaggio e la scelta del luogo in cui si svolgono i corsi».

6 Nelle direttive emanate per esercizi d'imposta successivi a quello di cui si tratta nella causa principale, come quello del 1996, viene aggiunto:

«Si presume pertanto che lo svolgimento del corso in una località turistica all'estero implichi un aspetto turistico così rilevante che le relative spese non possono essere considerate spese professionali deducibili».

7 Dal fascicolo risulta che tale aggiunta trova la sua origine nella giurisprudenza del Vestre Landsret (sentenze 17 aprile 1984 e 8 ottobre 1984, pubblicate nel *Tidsskrift for Skatteret* 1984, rispettivamente n. 238 e n. 471), confermata successivamente dallo Højesteret (sentenza 19 ottobre 1994, pubblicata nella *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, pag. 970). Nell'ordinanza di rinvio il giudice nazionale precisa in proposito:

«Qualora un corso venga tenuto in una località turistica all'estero, e il luogo in cui si svolge il corso non sia in quanto tale giustificato sul piano professionale, sussiste la presunzione che allo svolgimento del corso sia connesso un aspetto turistico così rilevante tale da far venir meno la deducibilità delle spese del corso come spese professionali.

Questa presunzione può essere rovesciata producendo informazioni, in particolare sul contenuto del corso e sulla sua durata rispetto alla durata del soggiorno (...).

Qualora un corso venga tenuto in una località turistica ordinaria in Danimarca, tale presunzione non sussiste.

Non esistono precedenti, né sotto forma di pronunce giudiziarie né sotto forma di provvedimenti emanati da autorità amministrative, da cui risulti che sia stato negato il diritto di dedurre spese occasionate dalla partecipazione a corsi svoltisi in Danimarca per il fatto che questi ultimi si sono svolti in una normale località turistica».

I fatti e la causa principale

8 Il signor Vestergaard, revisore dei conti iscritto all'albo, è dipendente e, al tempo stesso, azionista unico della società Bent Vestergaard A/S, che svolge attività di revisione contabile.

9 Dal 3 al 10 ottobre 1988 il signor Vestergaard partecipava ad un corso di aggiornamento in materia tributaria organizzato nell'isola di Creta da uno studio danese di revisione contabile in collaborazione con un'agenzia di viaggio. Su sette giorni di soggiorno effettivo in Grecia, tre giornate intere e due mezze giornate sono state dedicate al corso propriamente detto.

10 Le spese di iscrizione al corso, di viaggio e di soggiorno del signor Vestergaard, per un importo di 5 516 DKK (corone danesi), sono state sostenute dalla società Bent Vestergaard A/S. La consorte del signor Vestergaard partecipava al viaggio e al soggiorno, sostenendo le proprie spese per un importo 3 700 DKK.

11 Il 29 giugno 1993 il Landsskatteret (l'organo tributario amministrativo supremo) decideva che le spese sostenute dal signor Vestergaard per partecipare al corso di formazione organizzato nell'isola di Creta dovevano essere considerate come supplemento di retribuzione versato a quest'ultimo nella sua qualità di azionista unico della società Bent Vestergaard A/S e non potevano quindi essere dedotte dal suo reddito imponibile ex art. 6, n. 1, lett. a), della legge.

12 Il signor Vestergaard proponeva ricorso avverso tale provvedimento dinanzi al Vestre Landsret che, con sentenza 3 maggio 1995, ha dichiarato che l'interessato era riuscito a capovolgere la presunzione che il corso fosse collegato ad uno scopo turistico così rilevante da impedire l'equiparazione delle relative spese a spese di formazione deducibili e che, quindi, l'amministrazione fiscale aveva a torto equiparato le spese relative all'attività di formazione controversa ad un supplemento di retribuzione ricevuto dal signor Vestergaard.

13 Lo Skatteministeriet impugnava la sentenza del Vestre Landsret dinanzi allo Højesteret. Quest'ultimo, dato che il signor Vestergaard aveva sollevato dinanzi ad esso un nuovo motivo facendo valere che la tassazione delle spese del corso in questione in quanto supplemento di retribuzione era incompatibile con gli artt. 6 e 59 del Trattato, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme agli artt. 6 e 59 del Trattato CE la giurisprudenza danese (v. sentenza 19 ottobre 1994 dello Højesteret, pubblicata nella Ugeskrift for Retsvæsen 1994, pag. 970) che prevede una presunzione secondo cui, qualora un corso venga tenuto in una località turistica all'estero senza che la scelta di tale località sia giustificata da motivi professionali, il detto corso implica un aspetto turistico così rilevante che le spese per esso sostenute non possono essere considerate spese professionali deducibili.

2) In caso di soluzione negativa, se il regime tributario nazionale, quale in precedenza descritto (...), sia giustificato con riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia, in particolare alle sentenze nelle cause C-204/90, Bachmann, e C-250/95, Futura Participations SA».

Sulle questioni pregiudiziali

14 Con le due questioni pregiudiziali, che occorre esaminare insieme, il giudice a quo chiede in sostanza se gli artt. 6 e 59 del Trattato ostino ad una normativa di uno Stato membro che, al fine di determinare il reddito imponibile, presuma che corsi di formazione professionale che vengono tenuti in normali località turistiche situate in altri Stati membri siano collegati ad uno scopo turistico così rilevante che le spese di partecipazione a tali corsi non possono essere considerate spese professionali deducibili, mentre una presunzione del genere non esiste per corsi di formazione professionale che si svolgono in normali località turistiche situate nel territorio del suddetto Stato membro.

15 Si deve anzitutto rilevare che, se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare nel rispetto del diritto comunitario le competenze da essi conservate (v., in particolare, sentenza 28 aprile 1998, causa C-118/96, Safir, Racc. pag. I-1897, punto 21).

16 Occorre altresì ricordare, in secondo luogo, che, secondo una giurisprudenza costante, l'art. 6, primo comma, del Trattato, il quale sancisce il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla cittadinanza, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione (v., segnatamente, sentenza 16 settembre 1999, causa C-22/98, Becu e a., Racc. pag. I-5665, punto 32).

17 Ora, per quanto riguarda la libera prestazione dei servizi, tale principio è stato attuato e concretizzato con l'art. 59 del Trattato. Non occorre quindi pronunciarsi sull'interpretazione dell'art. 6 del Trattato.

18 Si deve rilevare, in terzo luogo, che, per far rientrare servizi come quelli di cui si tratta nella causa principale, cioè l'organizzazione di corsi di formazione professionale, nell'ambito d'applicazione dell'art. 59 del Trattato, è sufficiente che essi siano resi a cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro, indipendentemente dal luogo di stabilimento del loro prestatore o del loro destinatario.

19 In primo luogo, infatti, l'art. 59 del Trattato trova applicazione non solo quando il prestatore ed il destinatario del servizio siano stabiliti in Stati membri diversi, ma anche in tutti i casi in cui un prestatore offre i propri servizi nel territorio di uno Stato membro diverso da quello nel quale egli è stabilito (v., in particolare, sentenza 5 ottobre 1994, causa C-381/93, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5145, punto 14), qualunque sia il luogo in cui sono stabiliti i destinatari di detti servizi (v., in particolare, sentenza 5 giugno 1997, causa C-398/95, SETTG, Racc. pag. I-3091, punto 8).

20 In secondo luogo, il diritto alla libera prestazione dei servizi comprende la libertà per i destinatari dei servizi di recarsi in un altro Stato membro per fruire ivi di un servizio, senza essere ostacolati da restrizioni (v, in particolare, sentenza 29 aprile 1999, causa C-224/97, Ciola, Racc. pag. I-2517, punto 11).

21 Per quanto riguarda la questione se la normativa di uno Stato membro, come quella controversa nella causa principale, comporti una restrizione vietata dall'art. 59 del Trattato, occorre rilevare che, subordinando il diritto alla deduzione fiscale delle spese relative alla partecipazione a corsi di formazione professionale svoltisi in una normale località turistica estera al rovesciamento, da parte del contribuente, di una presunzione secondo cui siffatti corsi sono collegati ad uno scopo turistico così rilevante che le suddette spese non possono essere

considerate spese professionali deducibili, mentre una presunzione del genere non esiste per corsi di formazione professionale che si svolgano in una normale località turistica situata nel suddetto Stato membro, la detta normativa assoggetta le prestazioni di servizi costituite dall'organizzazione di corsi di formazione professionale ad un regime fiscale diverso a seconda che esse vengano fornite in altri Stati membri o nello Stato membro interessato.

22 Ora, la normativa di uno Stato membro che, come quella controversa nella causa principale, renda la deduzione delle spese di partecipazione a corsi di formazione professionale organizzati all'estero più difficile di quella delle spese afferenti ad analoghi corsi organizzati nel suddetto Stato membro comporta una disparità di trattamento basata sul luogo di esecuzione della prestazione dei servizi che è vietata dall'art. 59 del Trattato.

23 Una siffatta disparità di trattamento non è giustificata né dalla necessità di preservare la coerenza di un regime fiscale né dall'esigenza dell'efficacia dei controlli fiscali che le sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249), e, rispettivamente, 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471), richiamate dal giudice a quo, hanno riconosciuto come atte a giustificare normative tali da restringere le libertà fondamentali garantite dal Trattato.

24 Infatti, si deve ricordare che nelle controversie che hanno dato luogo alla citata sentenza Bachmann, nonché alla sentenza di pari data nella causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305), esisteva un nesso diretto tra la deducibilità dei contributi, da un lato, e l'assoggettamento ad imposta delle somme dovute da assicuratori in esecuzione dei contratti di assicurazione contro i rischi di vecchiaia e morte, dall'altro, nesso che occorreva preservare al fine di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale interessato (v., in proposito, sentenze 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson e Gustavsson, Racc. pag. I-3955, punto 18; 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher, Racc. pag. I-3089, punto 58, e 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 29). Ora, nel caso di specie, come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 39 delle

sue conclusioni, non esiste alcun nesso diretto di tal genere tra un qualsiasi assoggettamento ad imposta, da un lato, e la deducibilità delle spese relative alla partecipazione a corsi di formazione professionale, dall'altro.

25 Del resto, pur se l'esigenza dell'efficacia dei controlli fiscali autorizza uno Stato membro ad applicare provvedimenti che consentono di accertare, in modo chiaro e preciso, l'importo delle spese deducibili in tale Stato a titolo di spese professionali ed in particolare di quelle dovute alla partecipazione a corsi di formazione professionale (v., in tal senso, sentenze Futura Participations e Singer, citata, punto 31, e sentenza 8 luglio 1999, causa C-254/97, Baxter e a., Racc. pag. I-4809, punto 18), essa non può tuttavia giustificare il fatto che il suddetto Stato membro assoggetti tale deduzione a condizioni diverse a seconda che i suddetti corsi di formazione professionale si svolgano nel suo territorio o in quello di un altro Stato membro.

26 In proposito, occorre ricordare che la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), può essere invocata da uno Stato membro per ottenere, da parte delle competenti autorità di un altro Stato membro, ogni informazione idonea a consentirgli di determinare correttamente l'ammontare delle imposte sul reddito. Inoltre, niente impedisce alle autorità fiscali interessate di esigere dallo stesso contribuente le prove che esse ritengano necessarie per valutare se occorra o no concedere la deduzione richiesta (v., in tal senso, sentenze Bachmann e Commissione/Belgio, citate, rispettivamente punti 18 e 20 e 11 e 13).

27 Lo Skatteministeriet fa presente che lo scambio d'informazioni tra le autorità fiscali nazionali istituito dalla direttiva 77/799 non è sufficiente per consentire a queste ultime di risolvere problemi che, come quelli che si pongono nella causa principale, richiederebbero segnatamente di valutare la natura della formazione controversa nonché la sua durata rispetto a quella del soggiorno alla luce della normativa e della giurisprudenza dello Stato membro cui esse appartengono.

28 Va tuttavia rilevato che le informazioni di cui la direttiva 77/799 consente alle autorità competenti di uno Stato membro di chiedere la comunicazione sono per l'appunto tutte quelle che sembrano loro necessarie al fine di determinare correttamente l'ammontare dell'imposta sul reddito di un contribuente alla luce della normativa che esse stesse devono applicare (v., in tal senso, sentenza Futura Partecipations e Singer, punto 41) e che la direttiva non pregiudica affatto la competenza delle suddette autorità per valutare in particolare se ricorrano le condizioni cui tale normativa subordina la deduzione di talune spese.

29 Le questioni sollevate vanno quindi risolte nel senso che l'art. 59 del Trattato osta ad una normativa di uno Stato membro che, al fine di determinare il reddito imponibile, presuma che corsi di formazione professionale che si tengono in normali località turistiche situate in altri Stati membri implichino un aspetto turistico così rilevante da impedire che le relative spese siano considerate spese professionali deducibili, mentre una siffatta presunzione non esiste per corsi di formazione professionale che si svolgono in normali località turistiche situate nel territorio del suddetto Stato membro.

Sulle spese

30 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Højesteret con sentenza 18 febbraio 1998, dichiara:

L'art. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE) osta ad una normativa di uno Stato membro che, al fine di determinare il reddito imponibile, presuma che corsi di formazione professionale che si tengono in normali località turistiche situate in altri Stati membri implichino un aspetto turistico così rilevante da impedire che le relative spese possano essere considerate spese professionali deducibili, mentre una siffatta presunzione non esiste per corsi di formazione professionale che si svolgono in normali località turistiche situate nel territorio del suddetto Stato membro.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 28 ottobre 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

J.C. Moitinho de Almeida