SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

20 maggio 2010 *

Nel procedimento C-56/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Commissione tributaria provinciale di Roma con decisione 14 gennaio 2009, pervenuta in cancelleria il 9 febbraio 2009, nella causa

Emiliano Zanotti

contro

Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2,

* Lingua processuale: l'italiano.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (relatore) e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig.ra R. Şereş, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 4 febbraio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. E. Zanotti, dagli avv.ti C. Romano e E. Zanotti;

— per il governo italiano, dalla sig.ra G. Palmieri, in qualità di agente, assistita dal sig. D. Del Gaizo, avvocato dello Stato;

— per la Commissione europea, dai sigg. A. Aresu e R. Lyal, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 49 CE e 18 CE relativi, rispettivamente, alla libera prestazione dei servizi e alla cittadinanza dell'Unione.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Zanotti e l'Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2 (in prosieguo: l'«Agenzia») con riguardo alla detrazione dall'imposta lorda sul reddito imponibile delle spese sostenute per la frequenza di un corso universitario tenuto in un altro Stato membro.

Contesto normativo nazionale

3 Ai sensi dell'art. 15, n. 1, lett. e), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativo all'approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (in prosieguo: il «TUIR»):

«Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:

(…)

e) le spese per frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria, in misura non superiore a quella stabilita per le tasse e i contributi degli istituti statali.»

4 Dalle osservazioni presentate alla Corte risulta che il Ministero delle Finanze ha adottato circolari che indicano il modo in cui le disposizioni del TUIR devono essere interpretate e attuate.

5 Il punto 1.5.1 della circolare del Ministero delle Finanze 12 maggio 2000, n. 95 (in prosieguo: la «circolare n. 95/2000»), prevede che le spese per la frequenza presso istituti o università private o straniere sono detraibili in misura non superiore a quella stabilita per tasse e contributi versati per le analoghe prestazioni rese da istituti statali italiani. Ai fini della detrazione delle spese per frequenza all'estero di corsi universitari occorre fare riferimento alle corrispondenti spese previste per la frequenza di

corsi analoghi tenuti presso l'università statale italiana più vicina al domicilio fiscale del contribuente.

6 La circolare del Ministero delle Finanze 23 maggio 1987, n. 11 (in prosieguo: la «circolare n. 11/1987»), prevede, ai fini della detrazione degli oneri versati dagli studenti iscritti presso università private in Italia, l'assimilazione dei corsi di «laurea» tenuti in tali università ai corsi, identici o simili, tenuti nell'università pubblica italiana esistente nella medesima città dell'università privata, o sita in una città della stessa regione.

Causa principale e questione pregiudiziale

7 Nell'anno accademico 2003/2004, il ricorrente nella causa principale, avvocato tributarista residente in Roma, frequentava un master in diritto tributario internazionale presso l'International Tax Center (in prosieguo: l'«ITC») di Leida (Paesi Bassi).

8 Nella sua dichiarazione dei redditi relativa al 2003, il ricorrente, conformemente all'art. 15, n. 1, lett. e), del TUIR, detraeva dall'imposta lorda un importo pari al 19% delle spese sostenute per la frequenza del precitato master a titolo di oneri deducibili per spese di istruzione universitaria. Queste ultime spese venivano quantificate in EUR 12 000.

9 Dalla decisione di rinvio risulta che l'Agenzia rifiutava di tener conto, ai fini della detrazione, delle spese di istruzione per il corso di specializzazione frequentato dal sig. Zanotti nei Paesi Bassi e escludeva anche completamente la detraibilità, senza fornire alcuna giustificazione adeguata, in particolare, quanto alle ragioni per cui

l'importo detraibile non poteva essere determinato con riferimento a quello eventualmente richiesto da un istituto di insegnamento nazionale analogo, come previsto dalla normativa nazionale.

10 Risulta ugualmente dalla decisione di rinvio che, l'8 agosto 2007, veniva notificata al ricorrente nella causa principale una cartella di pagamento per la somma di EUR 2 621,84, relativa alla liquidazione della dichiarazione riguardante l'anno di imposizione 2003.

11 Il 14 dicembre 2007, questi impugnava detta cartella dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, contestando il mancato riconoscimento della detrazione in causa e facendo valere l'incompatibilità col diritto comunitario dei limiti alla detrazione previsti dalla normativa italiana.

12 In tale contesto, la Commissione tributaria provinciale di Roma decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se i principi generali del Trattato e del diritto comune europeo relativi alla effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, nonché alla uniformità di trattamento ed alla libertà di circolazione, ostino all'applicazione dell'art. 15, [n. 1, lett. e),] del [TUIR] e del punto 1.5.1 della Circolare [n. 95/2000], e se sia in contrasto con la normativa comunitaria la limitazione che ne consegue, del riconoscimento degli oneri di cui alla citata norma.»

Sulla ricevibilità del ricorso

13 Senza per questo sollevare formalmente un'eccezione d'irricevibilità, il governo italiano ritiene che la questione pregiudiziale manchi di rilevanza per la soluzione della controversia davanti al giudice nazionale. Contrariamente a quanto affermato dal giudice del rinvio, l'amministrazione finanziaria italiana non avrebbe escluso in toto la detraibilità dei costi sostenuti dal ricorrente nella causa principale per il corso di istruzione tenuto all'estero, ma avrebbe solo ridotto l'importo detraibile riferendosi ai limiti quantitativi e territoriali applicabili ai sensi della normativa italiana. In tale contesto, nell'ambito della controversia principale, il giudice nazionale dovrebbe solo stabilire se la valutazione compiuta dall'amministrazione finanziaria circa l'individuazione del corso similare in relazione al quale calcolare l'entità del rimborso e l'individuazione del relativo corso fosse esatta e congrua.

14 Tale obiezione non può essere accolta.

15 Secondo costante giurisprudenza, le questioni relative all'interpretazione del diritto comunitario sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di decidere su una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza 7 giugno 2007, cause riunite da C-222/05 a C-225/05, van der Weerd e a., Racc. pag. I-4233, punto 22 e la giurisprudenza citata).

16 Nel caso di specie, nonostante l'assenza di chiarezza della decisione di rinvio quanto alla questione se la detrazione dall'imposta lorda richiesta sia stata rifiutata o semplicemente ridotta, non risulta in modo manifesto che l'interpretazione del diritto

comunitario richiesta non abbia alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale.

17 Infatti, dagli atti di causa risulta che il ricorrente nella causa principale mette in discussione sia il diniego della detrazione dall'imposta lorda delle spese di insegnamento sostenute presso un istituto privato situato in un altro Stato membro, fondandosi, segnatamente, sull'assenza di un corso di specializzazione che presenti caratteristiche comparabili in Italia, sia la limitazione della detrazione fiscale alla quale ritiene di aver diritto in forza dell'imposizione di limiti quantitativi e territoriali che varierebbero a seconda che il corso di insegnamento di cui è causa sia offerto da un istituto privato situato in Italia o da un istituto in un altro Stato membro.

18 La questione pregiudiziale viene sollevata al fine di chiarire se una normativa nazionale come il TUIR, come interpretata e applicata dalle autorità nazionali competenti, sia conforme alle disposizioni del diritto comunitario. Nel contesto della controversia principale essa non è manifestamente irrilevante.

19 Il governo italiano ritiene parimenti che la decisione di rinvio non sia chiara quanto alle disposizioni di diritto comunitario in questione. Non sarebbe possibile, sulla base degli atti di causa nazionali e di tale decisione, rilevare alcun elemento che consenta di individuare un collegamento tra la situazione del ricorrente nella causa principale e l'esercizio della libertà di stabilimento e della libera prestazione dei servizi.

20 Tale obiezione dev'essere parimenti respinta.

21 Come afferma il ricorrente nella causa principale, dalla decisione di rinvio risulta chiaramente che il giudice nazionale intende chiarire se il diritto di libera circolazione dei cittadini dell'Unione e la libera prestazione dei servizi, sanciti, rispettivamente, dagli artt. 18 CE e 49 CE, ostino ad una normativa nazionale che neghi la detrazione dall'imposta lorda delle spese per la frequenza di corsi universitari in un altro Stato membro o, in ogni caso, limiti tali spese a quelle corrispondenti previste per la frequenza di corsi analoghi tenuti presso l'università pubblica più vicina al domicilio fiscale del contribuente.

22 Da quanto precede deriva che la questione pregiudiziale è ricevibile.

Sulla questione pregiudiziale

23 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli artt. 18 CE e 49 CE debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale, come interpretata e applicata dalle autorità nazionali competenti, che esclude la detrazione dall'imposta lorda delle spese per la frequenza di corsi universitari in un altro Stato membro, mentre tali spese sono detraibili nell'ipotesi di corsi universitari tenuti in istituti stabiliti in tale Stato membro, o che consente la detrazione delle spese per la frequenza di tali corsi, ma entro il tetto massimo fissato per le spese corrispondenti previste per la frequenza di corsi analoghi tenuti nell'università pubblica nazionale più vicina al domicilio fiscale del contribuente.

Osservazioni preliminari sulle disposizioni del diritto dell'Unione applicabili

24 In limine, occorre ricordare che l'art. 18 CE, che sancisce in generale il diritto, per ogni cittadino dell'Unione, di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, trova specifica espressione nelle disposizioni che garantiscono la libera prestazione dei servizi. Pertanto, se la causa principale rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 49 CE, non sarà necessario che la Corte si pronunci sull'interpretazione dell'art. 18 CE (v., in particolare, sentenze 6 febbraio 2003, causa C-92/01, Stylianakis, Racc. pag. I-1291, punto 18, nonché 11 settembre 2007, causa C-76/05, Schwarz e Gootjes-Schwarz, Racc. pag. I-6849, punto 34).

25 Occorre quindi pronunciarsi sull'art. 18, n. 1, CE solo nei limiti in cui la causa principale non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 49 CE.

26 A questo proposito si deve anzitutto ricordare che, se l'art. 50, terzo comma, CE cita soltanto la libera prestazione dei servizi attiva, nell'ambito della quale il prestatore si sposta verso il destinatario dei servizi, emerge da una giurisprudenza consolidata che la libera prestazione dei servizi comprende la libertà dei destinatari di servizi di recarsi in un altro Stato membro nel quale è stabilito il prestatore per fruirvi di detti servizi (v. sentenza 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, Luisi e Carbone, Racc. pag. 377, punti 10 e 16).

27 Nella causa principale si discute del trattamento fiscale, nello Stato membro di residenza del destinatario dei servizi, delle spese di istruzione sostenute in un istituto universitario situato in un altro Stato membro.

28 Si deve dunque verificare se i corsi impartiti da un istituto universitario come l'ITC costituiscano, in conformità all'art. 50, primo comma, CE, «prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione».

29 Secondo le osservazioni della Commissione europea, sostenute dal ricorrente nella causa principale, l'ITC è un organismo privato operante in collaborazione con l'Università pubblica di Leida. Il governo italiano deduce, per contro, che dagli atti di causa non risulta chiaramente il carattere privato o pubblico di detto istituto.

30 È stato già affermato che, a norma dell'art. 50, n. 1, CE, la caratteristica essenziale della retribuzione va ravvisata nella circostanza che essa costituisce il corrispettivo economico della prestazione considerata (v., in particolare, sentenze 27 settembre 1988, causa 263/86, Humbel e Edel, Racc. pag. I-5365, punto 17; 12 luglio 2001, causa C-157/99, Smits e Peerbooms, Racc. pag. I-5473, punto 58, nonché Schwarz e Gootjes-Schwarz, cit., punto 38).

31 La Corte ha perciò escluso dalla nozione di «servizi», ai sensi dell'art. 50 CE, l'insegnamento impartito da taluni istituti che facevano parte di un sistema pubblico di istruzione e che erano interamente o principalmente finanziati da fondi pubblici. La Corte ha precisato che, istituendo e mantenendo un tale sistema di istruzione pubblica, finanziato in generale dal bilancio pubblico e non dagli alunni o dai loro genitori, lo Stato non intendeva svolgere attività lucrative, bensì assolveva i propri compiti in campo sociale, culturale ed educativo nei confronti dei propri cittadini (v., in tal senso, sentenza Humbel e Edel, cit., punti 17 e 18, nonché 7 dicembre 1993, causa C-109/92, Wirth, Racc. pag. I-6447, punti 15 e 16).

32 Per contro, la Corte ha dichiarato che i corsi impartiti da istituti scolastici finanziati essenzialmente da fondi privati, in particolare dagli alunni o dai loro genitori, costituiscono «servizi» ai sensi dell'art. 50 CE; lo scopo perseguito da tali istituti consiste, infatti, nell'offrire una prestazione in cambio di un corrispettivo (citate sentenze Wirth, punto 17, nonché Schwarz e Gootjes-Schwarz, punto 40).

33 Pertanto, corsi finanziati, essenzialmente, da soggetti che intendano conseguire una formazione ovvero una specializzazione professionale devono essere considerati, in linea di principio, servizi ai sensi dell'art. 50 CE.

34 Spetta al giudice nazionale valutare i fatti e, segnatamente, i termini e le condizioni del corso di specializzazione seguito dal ricorrente nella causa principale.

35 Ne consegue che l'art. 49 CE è applicabile a fatti come quelli di cui alla causa principale qualora il contribuente di uno Stato membro frequenti un istituto universitario in un altro Stato membro che può essere considerato nel senso che fornisce prestazioni di servizi retribuite, ossia che è finanziato essenzialmente da fondi privati, cosa che spetta al giudice nazionale verificare.

Sull'esistenza di un ostacolo alla libera prestazione dei servizi

36 Secondo la decisione di rinvio, l'Agenzia ha rifiutato di prendere in considerazione le spese di istruzione per il corso di specializzazione frequentato dal sig. Zanotti nei Paesi Bassi, senza fornire alcuna giustificazione adeguata al riguardo.

37 Da parte sua, il sig. Zanotti fa valere che, all'epoca dei fatti di causa, il master frequentato all'ITC non poteva essere conseguito in Italia presso alcun istituto, pubblico o privato. In mancanza di corsi di perfezionamento sostanzialmente equivalenti per contenuti e capacità formative, organizzati da università italiane, il ricorrente sostiene che, ai sensi della normativa italiana applicabile, le spese di frequenza di corsi universitari o post-universitari tenuti all'estero non sarebbero affatto detraibili.

38 Per contro, secondo le osservazioni presentate alla Corte dal governo italiano, al ricorrente nella causa principale non é stata rifiutata la detrazione prevista dal TUIR, ma l'importo della detrazione è stato semplicemente rettificato, passando da EUR 2 481 a EUR 676. Del pari, la Commissione fa valere che la normativa fiscale italiana, interpretata e applicata alla luce delle circolari nn. 95/2000 e 11/1987, non esclude la detraibilità delle spese di istruzione, ma prevede l'applicazione di limiti quantitativi e territoriali per il calcolo dell'importo delle spese detraibili.

39 Spetta al giudice nazionale accertare se la normativa fiscale italiana, come interpretata e applicata dalle autorità competenti, porti al diniego della detrazione dall'imposta lorda richiesta dal ricorrente nella causa principale per le spese di istruzione universitaria sostenute in un altro Stato membro o porti alla riduzione delle spese detraibili conformemente ai suddetti limiti.

40 Nell'ipotesi in cui una detrazione sia negata al contribuente che abbia frequentato un istituto privato situato in un altro Stato membro, si deve rilevare che una normativa nazionale che escluda, in termini generali, il diritto di detrarre dall'imposta lorda le spese per la frequenza di corsi di istruzione universitaria offerti in un altro Stato membro, mentre tale possibilità sussiste quanto alle spese per la frequenza di corsi di istruzione universitaria offerti in tale Stato membro, comporterebbe, per i contribuenti che frequentino istituti universitari all'estero, un onere fiscale più gravoso.

41 Una tale normativa produrrebbe l'effetto di dissuadere i contribuenti residenti in Italia dal frequentare corsi d'istruzione universitaria negli istituti stabiliti in un altro Stato membro. Peraltro, tale normativa osterebbe anche all'offerta di formazione proveniente da istituti di insegnamento privati stabiliti in altri Stati membri e destinata ai contribuenti residenti in Italia (v., in tal senso, sentenze Schwarz e Gootjes-Schwarz, cit., punto 66, nonché 11 settembre 2007, causa C-318/05, Commissione/Germania, Racc. pag. I-6957, punto 40).

42 Una tale normativa costituirebbe un ostacolo alla libera prestazione dei servizi garantita dall'art. 49 CE. Questo articolo si oppone, infatti, all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro (v., segnatamente, citate sentenze Smits e Peerbooms, punto 61, nonché Schwarz e Gootjes-Schwarz, punto 67 e la giurisprudenza citata).

43 Un ostacolo di tal genere può essere giustificato, riguardo al diritto comunitario, solo se basato su considerazioni oggettive, indipendenti dalla cittadinanza delle persone interessate e adeguatamente commisurato allo scopo legittimamente perseguito dall'ordinamento nazionale.

44 Al riguardo, deve rilevarsi che nel caso di specie non è stata dedotta alcuna giustificazione.

45 Nell'ipotesi in cui una detrazione dall'imposta lorda delle spese per i corsi di istruzione universitaria offerti in un altro Stato membro fosse stata ammessa, pur se assoggettata a limiti quantitativi e territoriali, si deve ricordare che dall'art. 15, n. 1, lett. e), del TUIR risulta che è prevista una detrazione dall'imposta lorda di un importo pari al 19% delle spese sostenute per la frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria, in misura non superiore al tetto massimo stabilito per le tasse e i contributi degli istituti statali.

46 Mentre le spese per la frequenza di corsi di istruzione in un altro Stato membro sono detraibili entro il tetto massimo fissato per le tasse e i contributi versati per la frequenza di corsi analoghi tenuti dall'università pubblica italiana più vicina al domicilio fiscale del contribuente, le spese sostenute in un istituto privato in Italia sono detraibili entro il tetto massimo fissato per le tasse e i contributi versati per la frequenza dell'università pubblica italiana nella medesima città o, in mancanza, nella stessa regione in cui è sito detto istituto privato.

47 Secondo le osservazioni scritte della Commissione, tali limiti quantitativi e territoriali risultano dall'art. 15, n. 1, lett. e), del TUIR, come interpretato e applicato dalle autorità fiscali competenti alla luce delle circolari nn. 95/2000 e 11/1987.

48 All'udienza, il valore e l'applicabilità di tali circolari sono state messe in discussione dal ricorrente nella causa principale, che ha dedotto che esse erano prive di forza cogente e che, in ogni caso, la circolare n. 11/1987 riguardava una disposizione del TUIR diversa dall'art. 15, n. 1, lett. e), e non era applicabile all'epoca dei fatti di cui alla causa principale.

49 Tuttavia, indipendentemente dal valore cogente di tali circolari e dalla loro applicabilità nella causa principale — la cui verifica spetta al giudice del rinvio e non alla Corte —, tutte le parti dinanzi alla Corte hanno riconosciuto che, ai fini dell'applicazione dell'art. 15, n. 1, lett. e), del TUIR e del calcolo dell'importo delle spese detraibili, le autorità competenti italiane applicano i suddetti limiti quantitativi e territoriali.

50 Secondo il ricorrente nella causa principale, tali limiti colpiscono più pesantemente coloro che optano per un corso in un altro Stato membro rispetto a chi scelga un corso in Italia.

51 Tuttavia, alla luce delle considerazioni enunciate al punto 49, risulta che, da una parte, il limite quantitativo in causa trova applicazione sia agli istituti privati situati in Italia sia a quelli situati in altri Stati membri.

52 D'altra parte, per quanto riguarda il limite territoriale, come risulta dal punto 46 della presente sentenza, se un contribuente italiano frequenta un corso di istruzione universitaria in un altro Stato membro, le sue spese sono detraibili entro il tetto massimo fissato per le tasse e i contributi dell'università pubblica italiana più vicina al suo domicilio fiscale in Italia che offre corsi analoghi, mentre, se lo stesso contribuente

frequenta un corso analogo tenuto da un istituto universitario privato in Italia, il tetto massimo è fissato in funzione delle tasse e dei contributi dell'università pubblica italiana della medesima città o, in mancanza, della regione in cui è sito detto istituto privato.

53 Dall'assunto che tale presentazione delle condizioni di applicazione dell'art. 15, n. 1, lett. e), del TUIR sia corretta, consegue che, contrariamente a quanto deduce il ricorrente nella causa principale, il contribuente che decide di frequentare un istituto universitario privato in Italia non ha a sua disposizione, come punto di riferimento per la determinazione del limite alla detrazione delle spese detraibili, la vasta gamma di istituti universitari pubblici nell'intero territorio nazionale, mentre i contribuenti che optano per un corso all'estero sarebbero vincolati, al contrario, dal limite rappresentato dal costo del corso similare reso dall'istituto pubblico più vicino al proprio domicilio fiscale.

54 La Corte ha già affermato che, onde evitare un aggravio finanziario eccessivo, uno Stato membro può limitare l'importo deducibile a titolo di spese d'istruzione ad un importo determinato, corrispondente all'abbattimento fiscale concesso da detto Stato membro, tenuto conto di taluni valori ad esso propri, per la frequenza di istituti di istruzione situati nel proprio territorio (v. sentenza Schwarz e Gootjes-Schwarz, cit., punto 80).

55 Nel caso di specie, in risposta ai quesiti posti dalla Corte, è stato chiarito dal ricorrente, dal governo italiano e dalla Commissione che le tasse e i contributi versati alle università pubbliche italiane possono variare da un'università all'altra in funzione delle tasse regionali applicabili nonché del fatto che il consiglio di amministrazione di ogni università pubblica fissa autonomamente i contributi relativi alla frequenza dei corsi.

56 Ciò nondimeno, tale variazione incide non solo sulla fissazione del limite applicabile alle spese detraibili da un contribuente che frequenti un istituto privato in un altro Stato membro, ma anche sulla fissazione del limite applicabile alle spese detraibili da un contribuente che segua corsi forniti da un istituto privato in Italia.

57 Una normativa nazionale che presenti siffatte differenze, che incidono sia sui contribuenti che frequentano corsi di istruzione in Italia sia su quelli che esercitano il loro diritto alla libera circolazione per frequentare tali corsi in altri Stati membri e risultano dagli elementi indicati al precedente punto 55, non costituisce una restrizione alla libera prestazione di servizi ai sensi dell'art. 49 CE.

58 Infatti, la detrazione delle spese di istruzione sostenute dal contribuente non è assoggettata a un regime fiscale diverso a seconda che il corso di istruzione frequentato si svolga in altri Stati membri o nello Stato membro interessato. Nel caso di specie, il ricorrente, frequentando un corso di insegnamento tenuto in un istituto universitario situato in un altro Stato membro, non si trovava necessariamente, quanto alla detrazione fiscale controversa, in una situazione sfavorevole rispetto a quella in cui si sarebbe trovato se avesse frequentato un'università privata situata in Italia. Infatti, a seconda dell'università privata che egli avrebbe scelto in Italia, l'importo delle spese detraibili sarebbe stato più o meno elevato rispetto a quello calcolato con riferimento alle spese previste per la frequenza dell'università pubblica italiana più vicina al suo domicilio fiscale, vale a dire il punto di riferimento applicato per il corso di istruzione tenuto in altri Stati membri.

59 Tali punti di riferimento sono volti alla determinazione dell'importo delle spese d'istruzione sostenute presso un istituto privato situato in Italia o in un altro Stato membro che il contribuente è autorizzato a detrarre.

60 Come la Commissione ha fatto valere, il punto di riferimento fissato per gli istituti privati situati in Italia non è di alcuna utilità nell'ipotesi di un istituto privato situato in un altro Stato membro.

61 Anche se, per tutti gli istituti privati, situati o meno nello Stato membro interessato, si fosse deciso di adottare, come unico punto di riferimento, nel calcolo delle spese detraibili, le spese previste per la frequenza di corsi analoghi tenuti nell'università pubblica italiana più vicina al domicilio fiscale del contribuente, l'importo delle spese detraibili di un contribuente come il ricorrente nella causa principale che ha frequentato un istituto universitario all'estero, tuttavia, permarrebbe invariato.

62 Ciò premesso, non è possibile discernere, dal punto di vista del regime fiscale istituito dall'art. 15, n. 1, lett. e), del TUIR, un elemento tale da dissuadere i contribuenti residenti in Italia dal frequentare corsi di istruzione universitaria in istituti situati in un altro Stato membro.

63 Tale conclusione non è rimessa in discussione dalla Commissione che, al termine dell'udienza, ha ritenuto che il miglior modo di rispettare le esigenze del diritto comunitario consistesse nel prendere come punto di riferimento i contributi e le tasse versati all'università pubblica italiana che offra il corso del livello più elevato comparabile a quello seguito dal contribuente in un altro Stato membro.

64 Infatti, in assenza di misure di armonizzazione, spetta agli Stati membri, nell'esercizio delle loro competenze, fissare i criteri relativi al calcolo delle spese di istruzione universitaria detraibili, purché le relative norme siano conformi alle disposizioni del Trattato CE e, segnatamente, in un caso come quello di cui alla causa principale, non dissuadano i contribuenti residenti in Italia dal frequentare corsi di istruzione universitaria offerti da istituti situati in altri Stati membri.

65 In ogni caso, la normativa italiana, come interpretata e applicata delle autorità competenti, nella parte in cui impone un tetto massimo alle spese detraibili entro i suddetti limiti quantitativi e territoriali, non costituisce, per le ragioni esposte ai precedenti punti 51-62, un ostacolo all'art. 49 CE, sicché non viene in discussione il criterio alternativo proposto dalla Commissione come più adeguato.

66 Alla luce delle suesposte considerazioni, l'art. 49 CE dev'essere interpretato nel senso che:

— osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria tenuti da istituti universitari situati nel territorio di tale Stato membro, ma che escluda in termini generali tale possibilità con riguardo alle spese di istruzione universitaria sostenute in un istituto universitario privato situato in un altro Stato membro;

— non osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria sostenuti in un istituto universitario privato situato in un altro Stato membro nel limite del tetto fissato per le spese corrispondenti previste per la frequenza di corsi analoghi tenuti presso l'università pubblica nazionale più vicina al domicilio fiscale del contribuente.

Sull'esistenza di un ostacolo alla cittadinanza dell'Unione

67 Come risulta dai precedenti punti 24-35, in quanto il giudice del rinvio potrebbe concludere nel senso dell'inapplicabilità dell'art. 49 CE ai fatti di cui alla causa principale, occorre parimenti esaminare una normativa come quella oggetto della causa principale alla luce dell'art. 18 CE.

68 Lo status di cittadino dell'Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri, che consente a chi tra di essi si trovi nella medesima situazione di ottenere, nell'ambito di applicazione ratione materiae del Trattato, indipendentemente dalla cittadinanza e fatte salve le eccezioni a tal riguardo espressamente previste, il medesimo trattamento giuridico (v., segnatamente, sentenze 20 settembre 2001, causa C-184/99, Grzelczyk, Racc. pag. I-6193, punto 31, nonché Schwarz e Gootjes-Schwarz, cit., punto 86).

69 Tra le situazioni che rientrano nel campo di applicazione del diritto comunitario figurano quelle riguardanti l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, in particolare della libertà di circolare e di soggiornare sul territorio degli Stati membri, quale conferita dall'art. 18 CE (v., segnatamente, citate sentenze Grzelczyk, punto 33, nonché Schwarz e Gootjes-Schwarz, punto 87).

70 Poiché un cittadino dell'Unione ha diritto al riconoscimento, in tutti gli Stati membri, del medesimo trattamento giuridico accordato ai cittadini di tali Stati membri che si trovino nella medesima situazione, sarebbe incompatibile con il diritto alla libera circolazione che gli si possa applicare, nello Stato membro di cui è cittadino, un trattamento meno favorevole di quello di cui beneficerebbe se non avesse usufruito delle facilitazioni concesse dal Trattato in materia di circolazione (sentenze 11 luglio 2002, causa C-224/98, D'Hoop, Racc. pag. I-6191, punto 30, nonché Schwarz e Gootjes-Schwarz, punto 88).

71 Tali facilitazioni non potrebbero infatti dispiegare pienamente i propri effetti se un cittadino di uno Stato membro potesse essere dissuaso dal farne uso da ostacoli posti al suo soggiorno nello Stato membro ospitante da una normativa del proprio Stato d'origine che lo penalizzasse per il solo fatto che egli ne abbia usufruito (sentenza Schwarz e Gootjes-Schwarz, cit., punto 89 e giurisprudenza citata).

72 Il ricorrente nella causa principale, con la frequenza di un istituto universitario situato in un altro Stato membro, ha fatto uso del suo diritto alla libera circolazione.

73 Nell'ipotesi di una normativa nazionale interpretata e applicata dalle autorità fiscali competenti in modo da escludere in termini generali la detraibilità fiscale prevista per le spese di istruzione universitaria argomentando che tali spese sono sostenute in un istituto universitario situato in un altro Stato membro, mentre tale possibilità sussiste quanto alle spese per la frequenza di corsi di istruzione universitaria offerti in tale Stato membro, detta normativa svantaggerebbe i contribuenti per il solo fatto che essi hanno esercitato la loro libertà di circolazione recandosi in un altro Stato membro per frequentarvi un corso di istruzione universitaria.

74 Una siffatta esclusione costituirebbe un ostacolo alle libertà riconosciute dall'art. 18, n. 1, CE a tutti i cittadini dell'Unione.

75 L'esclusione del diritto alla detrazione delle spese per la frequenza di corsi di istruzione universitaria offerti da istituti situati in altri Stati membri non può giustificarsi per il solo fatto che prestazioni analoghe non sono fornite da università pubbliche italiane.

76 Nel caso di specie, non è stata dedotta alcuna giustificazione quanto all'asserita esclusione del diritto alla detrazione alla quale fa riferimento la decisione di rinvio. Se è pur vero che gli Stati membri possono fissare criteri oggettivi, sulla base di principi propri di ogni Stato membro che consentano di determinare quali tipi di spese di istruzione diano diritto a una detrazione fiscale, una siffatta esclusione generale del diritto alla detrazione per il solo fatto che il corso di istruzione è offerto in un altro Stato membro e/o non trova un equivalente nello Stato membro di residenza del contribuente è incompatibile con l'art. 18 CE.

77 Quanto all'imposizione dei limiti quantitativi e territoriali menzionati ai precedenti punti 46 e 47 nel calcolo delle spese di istruzione detraibili, deve rilevarsi che, per le medesime ragioni già esposte ai precedenti punti 51-62 riguardo alla libera prestazione dei servizi, tali limiti non costituiscono ostacoli alla libera circolazione dei cittadini dell'Unione incompatibili con l'art. 18 CE.

78 Alla luce delle suesposte considerazioni, l'art. 18 CE dev'essere interpretato nel senso che:

— osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria tenuti da istituti universitari situati nel territorio di tale Stato membro, ma che escluda in termini generali tale possibilità con riguardo alle spese di istruzione universitaria sostenute in un istituto universitario situato in un altro Stato membro;

— non osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria sostenuti in un istituto universitario situato in un altro Stato membro nel limite del tetto fissato per le spese corrispondenti previste per la frequenza di corsi

analoghi tenuti presso l'università pubblica nazionale più vicina al domicilio fiscale del contribuente.

Sulle spese

79 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) L'art. 49 CE dev'essere interpretato nel senso che:

— **osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria tenuti da istituti universitari situati nel territorio di tale Stato membro, ma che escluda in termini generali tale possibilità con riguardo alle spese di istruzione universitaria sostenute in un istituto universitario privato situato in un altro Stato membro;**

— **non osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria sostenuti in un istituto universitario privato situato in un altro Stato membro nel limite del tetto fissato per le spese corrispondenti previste per la frequenza di corsi analoghi tenuti presso l'università pubblica nazionale più vicina al domicilio fiscale del contribuente.**

2) L'art. 18 CE dev'essere interpretato nel senso che:

— **osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria tenuti da istituti universitari situati nel territorio di tale Stato membro, ma che escluda in termini generali tale possibilità con riguardo alle spese di istruzione universitaria sostenute in un istituto universitario situato in un altro Stato membro;**

— **non osta ad una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria sostenuti in un istituto universitario situato in un altro Stato membro nel limite del tetto fissato per le spese corrispondenti previste per la frequenza di corsi analoghi tenuti presso l'università pubblica nazionale più vicina al domicilio fiscale del contribuente.**

Firme