SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 20 de mayo de 2010 *

En el asunto C-56/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Commissione tributaria provinciale di Roma (Italia), mediante resolución de 14 de enero de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de febrero de 2009, en el procedimiento entre

Emiliano Zanotti

y

Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de febrero de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. E. Zanotti, por los Sres. C. Romano y E. Zanotti, avvocati;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Del Gaizo, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Aresu y R. Lyal, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 CE y 18 CE relativos, respectivamente, a la libre prestación de servicios y a la ciudadanía de la Unión.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Zanotti y la Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (en lo sucesivo, «Agenzia») respecto a la deducción de la cuota íntegra de los gastos de asistencia a un curso universitario impartido en otro Estado miembro.

Marco jurídico nacional

3 A tenor del artículo 15, apartado 1, letra e), del Decreto del Presidente de la República nº 917, de 22 de diciembre de 1986, por el que se aprueba el Texto único del impuesto sobre la renta (en lo sucesivo, «TUIR»):

«Se deducirá de la cuota íntegra un importe igual al 19 % de los gastos que se mencionan a continuación soportados por el sujeto pasivo, si tales gastos no son deducibles al calcular los diferentes rendimientos que constituyen la renta global:

[…]

e) Los gastos de asistencia a cursos de enseñanza secundaria y universitaria, hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos de los centros nacionales.»

4 De las observaciones expuestas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el Ministerio de Hacienda ha adoptado circulares mediante las que se indica el modo en que deben interpretarse y aplicarse las disposiciones del TUIR.

5 El punto 1.5.1 de la circular nº 95 del Ministerio de Hacienda, de 12 de mayo de 2000 (en lo sucesivo, «circular nº 95/2000»), dispone que los gastos de asistencia a universidades o centros privados o extranjeros serán deducibles hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos pagados por servicios similares prestados por centros públicos italianos. A efectos de la deducción de los gastos de asistencia a

cursos universitarios en el extranjero, se tendrán en cuenta los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública italiana más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

6 A efectos de la deducción de las tasas satisfechas por los estudiantes matriculados en universidades privadas en Italia, la circular nº 11 del Ministerio de Hacienda, de 23 de mayo de 1987 (en lo sucesivo, «circular nº 11/1987»), equipara los cursos de «laurea» impartidos por dichas universidades a los cursos –idénticos o similares– impartidos en la universidad pública italiana de la ciudad en que se encuentra la universidad privada, o de una ciudad de la misma región.

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 En el curso académico 2003-2004, el demandante en el litigio principal, un abogado especializado en Derecho fiscal con domicilio en Roma, realizó un máster en Derecho tributario internacional en el International Tax Center (en lo sucesivo, «ITC») de Leiden (Países Bajos).

8 En su declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2003, el demandante practicó una deducción de la cuota íntegra, con arreglo al artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR, por un importe igual al 19 % de los gastos efectuados por motivos de la asistencia a dicho máster, en concepto de costes deducibles como gastos de enseñanza universitaria, cuantificando éstos en 12.000 euros.

9 De la resolución de remisión resulta que la Agenzia rechazó considerar, a efectos de la deducción, el coste del curso de especialización que realizó el Sr. Zanotti en los Países Bajos, llegando a excluir toda posibilidad de deducción, sin aportar ninguna

justificación válida, en particular, sobre los motivos que impedían determinar el importe deducible por referencia al que eventualmente exige un centro de enseñanza nacional análogo, como establece la normativa nacional.

10 De la resolución de remisión se desprende asimismo que el 8 de agosto de 2007 se notificó al demandante en el litigio principal una liquidación por importe de 2.621,84 euros relativa a la declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2003.

11 El 14 de diciembre de 2007, el Sr. Zanotti impugnó dicha liquidación ante la Commissione tributaria provinciale di Roma, oponiéndose al hecho de que no se reconociera la deducción controvertida e invocando la incompatibilidad con el Derecho comunitario de los límites de la deducción establecidos por la normativa italiana.

12 En estas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Roma decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los principios generales del Tratado y del Derecho común europeo de tutela judicial efectiva y plena, de igualdad de trato y de libre circulación, a la aplicación del artículo 15, [apartado 1,] letra e), del [TUIR], y del punto 1.5.1 de la circular nº 95[/2000]? ¿Es contraria a la normativa comunitaria la limitación que establecen tales disposiciones nacionales respecto al reconocimiento de gastos que admiten?»

Sobre la admisibilidad del recurso

13 Aunque no ha llegado a presentar formalmente una excepción de inadmisibilidad, el Gobierno italiano estima que la cuestión prejudicial carece de pertinencia para la solución del litigio ante el juez nacional. Dicho Gobierno sostiene que, en contra de lo que afirma el órgano jurisdiccional remitente, la administración tributaria italiana no excluyó toda posibilidad de deducir los gastos soportados por el demandante en el litigio principal por los cursos formativos impartidos en el extranjero, sino que simplemente redujo el importe deducible remitiéndose a los límites de carácter cuantitativo y territorial aplicables conforme a la normativa italiana. En estas circunstancias, considera que en el marco del litigio principal, corresponde únicamente al juez nacional determinar si la apreciación realizada por la administración tributaria sobre la identificación del curso similar que sirve de referencia para calcular el importe del reembolso y la identificación del curso correspondiente fue exacta y oportuna.

14 Esta objeción no puede acogerse.

15 Es jurisprudencia reiterada que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho comunitario planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho comunitario no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 7 de junio de 2007, Van der Weerd y otros, C-222/05 a C-225/05, Rec. p. I-4233, apartado 22, y jurisprudencia citada).

16 En el caso de autos, a pesar de que la resolución de remisión no es clara con respecto a si la deducción de la cuota íntegra reclamada fue denegada o simplemente reducida,

no es evidente que la interpretación solicitada del Derecho comunitario no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal.

17 En efecto, de los autos se desprende que el demandante en el litigio principal cuestiona, o bien la denegación de la deducción de la cuota íntegra de los gastos de formación efectuados en un centro privado situado en otro Estado miembro debido, en particular, a que en Italia no existen cursos de especialización de características comparables, o bien la limitación de la deducción fiscal –a la que considera tener derecho– por el establecimiento de límites de carácter cuantitativo y territorial que varían en función de que el curso formativo controvertido sea impartido por un centro privado situado en Italia o por un centro sito en otro Estado miembro.

18 La cuestión prejudicial fue planteada para que se determine si una normativa nacional como el TUIR, tal como es interpretada y aplicada por las autoridades nacionales competentes, es conforme con las disposiciones del Derecho comunitario. Es evidente que tal cuestión prejudicial no carece de pertinencia en el marco del litigio principal.

19 El Gobierno italiano también sostiene que la resolución de remisión no es clara en relación con las disposiciones controvertidas del Derecho comunitario. En su opinión, de los documentos obrantes en los autos del procedimiento nacional y de dicha resolución no se desprende elemento alguno que permita identificar un vínculo entre la situación del demandante en el litigio principal y el ejercicio de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios.

20 Procede rechazar asimismo esta objeción.

21 Como ha indicado el demandante en el litigio principal, de la resolución de remisión se deduce claramente que el juez nacional desea saber si el derecho a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión y a la libre prestación de servicios que reconocen los artículos 18 CE y 49 CE, respectivamente, se oponen a una normativa nacional que deniega la deducción de la cuota íntegra de los gastos de asistencia a cursos universitarios en otro Estado miembro o que, en cualquier caso, limita estos gastos a los previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

22 De lo anterior resulta que procede declarar la admisibilidad de la cuestión prejudicial.

Sobre la cuestión prejudicial

23 Mediante la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si los artículos 18 CE y 49 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, tal como es interpretada y aplicada por las autoridades nacionales competentes, que excluye la deducción de la cuota íntegra de los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria en otro Estado miembro, pero permite la deducción de tales gastos cuando se trata de cursos de enseñanza universitaria impartidos por centros radicados en dicho Estado miembro, o bien permite la deducción de los gastos de asistencia a dichos cursos aunque solamente hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Observaciones preliminares sobre las disposiciones del Derecho de la Unión aplicables

24 Con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 18 CE, que establece en términos generales el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y a residir libremente en el territorio de los Estados miembros, halla una expresión concreta en las disposiciones que garantizan la libre prestación de servicios. Por tanto, si el asunto principal está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, no es necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la interpretación del artículo 18 CE (véanse, en particular, las sentencias de 6 de febrero de 2003, Stylianakis, C-92/01, Rec. p. I-1291, apartado 18, y de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartado 34).

25 Así pues, procede pronunciarse sobre el artículo 18 CE, apartado 1, únicamente en caso de que el asunto principal no esté incluido en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE.

26 A este respecto, debe recordarse en primer lugar que, si bien el artículo 50 CE, párrafo tercero, sólo se refiere a la libre prestación de servicios activa, en el marco de la cual el prestador de servicios se desplaza al lugar donde se encuentra el destinatario de los servicios, no es menos cierto que de una jurisprudencia reiterada se desprende que la libre prestación de servicios incluye la libertad del destinatario de los servicios para desplazarse a otro Estado miembro en el que se encuentra el prestador para obtener en él dichos servicios (véase la sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apartados 10 y 16).

27 En el litigio principal se cuestiona el tratamiento fiscal que el Estado miembro de residencia del destinatario del servicio otorga a los gastos de formación efectuados en un centro universitario situado en otro Estado miembro.

28 Por tanto, es preciso determinar si los cursos impartidos por un centro universitario como ITC constituyen, con arreglo al artículo 50 CE, párrafo primero, «prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración».

29 Según las observaciones de la Comisión Europea, que apoya el demandante en el litigio principal, ITC es un centro privado que desarrolla su actividad en colaboración con la universidad pública de Leiden. En cambio, el Gobierno italiano afirma que de los autos no se deduce claramente el carácter público o privado de dicho centro.

30 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a efectos del artículo 50 CE, párrafo primero, la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que ésta constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 1988, Humbel y Edel, 263/86, Rec. p. 5365, apartado 17; de 12 de julio de 2001, Smits y Peerbooms, C-157/99, Rec. p. I-5473, apartado 58, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 38).

31 Así pues, el Tribunal de Justicia ha excluido del concepto de «servicios», en el sentido del artículo 50 CE, los cursos impartidos por determinados centros que formaban parte de un sistema de enseñanza pública y que eran financiados, en su totalidad o principalmente, con fondos públicos. El Tribunal de Justicia ha precisado que, al establecer y mantener tal sistema de enseñanza pública, que se financia por lo general a través del erario y no por los alumnos o sus padres, el Estado no se proponía realizar actividades remuneradas, sino que cumplía su misión para con la población en los ámbitos social, cultural y educativo (véanse, en este sentido, las sentencias Humbel y Edel, antes citada, apartados 17 y 18, y de 7 de diciembre de 1993, Wirth, C-109/92, Rec. p. I-6447, apartados 15 y 16).

32 En cambio, el Tribunal de Justicia ha declarado que los cursos que imparten centros de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados, en particular, por los estudiantes o sus progenitores, constituyen «servicios» a efectos del artículo 50 CE, puesto que el objetivo perseguido por dichos centros consiste, en efecto, en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración (sentencias, antes citadas, Wirth, apartado 17, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, apartado 40).

33 Por consiguiente, cursos financiados esencialmente por personas que desean obtener una formación o una especialización profesional deben ser considerados servicios, en el sentido del artículo 50 CE.

34 Corresponde al juez nacional apreciar los hechos y, en particular, las condiciones del curso de especialización realizado por el demandante en el litigio principal.

35 De ello se deduce que el artículo 49 CE se aplica a hechos como los controvertidos en el procedimiento principal cuando el contribuyente de un Estado miembro asiste a un centro universitario en otro Estado miembro que puede ser considerado un prestador de servicios retribuidos, es decir, que es financiado esencialmente con fondos privados, extremo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional nacional.

Sobre la existencia de un obstáculo a la libre prestación de servicios

36 Según la resolución de remisión, la Agenzia rechazó considerar los gastos de formación relativos al curso de especialización realizado por el Sr. Zanotti en los Países Bajos, sin aportar ninguna justificación válida al respecto.

37 Por su parte, el Sr. Zanotti ha alegado que, en el momento en que sucedieron los hechos en el litigio principal, el máster que cursó en ITC no podía obtenerse en Italia en ningún centro, ni público ni privado. Al no haber cursos de perfeccionamiento equivalentes en lo esencial respecto al contenido y la estructura formativos, organizados por universidades italianas, el Sr. Zanotti sostiene que, con arreglo a la normativa italiana aplicable, los gastos de asistencia a cursos de grado o de postgrado en el extranjero no son deducibles en modo alguno.

38 En cambio, según las observaciones expuestas ante el Tribunal de Justicia por el Gobierno italiano, no se denegó al demandante en el litigio principal la deducción prevista en el TUIR, sino que simplemente se rectificó el importe de la deducción, pasando de 2.481 euros a 676 euros. Asimismo, la Comisión afirma que la normativa tributaria italiana, interpretada y aplicada a la luz de las circulares n°s 95/2000 y 11/1987, no excluye la deducción por gastos de formación, sino que establece límites de carácter cuantitativo y territorial a efectos del cálculo de la cuantía de los gastos deducibles.

39 Corresponde al juez nacional determinar si la normativa tributaria italiana, tal como es interpretada y aplicada por las autoridades competentes, da lugar a la denegación de la deducción de la cuota íntegra reclamada por el demandante en el litigio principal por los gastos de enseñanza universitaria efectuados en otro Estado miembro o si da lugar, más bien, a la reducción de los gastos deducibles conforme a los referidos límites.

40 Si se denegara una deducción al contribuyente que ha asistido a un centro privado situado en otro Estado miembro, debe señalarse que una normativa de un Estado miembro que excluye, con carácter general, el derecho a deducir de la cuota íntegra los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en otro Estado miembro, pero permite tal posibilidad respecto a los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en dicho Estado miembro, supondría una mayor carga fiscal para los contribuyentes que asistan a centros universitarios en el extranjero.

41 Dicha normativa produciría el efecto de disuadir a los contribuyentes que residen en Italia de asistir a cursos de enseñanza universitaria en centros establecidos en otro Estado miembro. Por consiguiente, también obstaculizaría la oferta formativa que emana de centros de enseñanza privados establecidos en otros Estados miembros, destinada a los contribuyentes que residen en Italia (véanse, en este sentido, las sentencias Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 66, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 40).

42 Tal normativa constituiría un obstáculo a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 49 CE. En efecto, este artículo se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Smits y Peerbooms, apartado 61, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, apartado 67, y jurisprudencia citada).

43 Ese obstáculo sólo podría estar justificado, desde el punto de vista del Derecho comunitario, si se basara en consideraciones objetivas independientes de la nacionalidad de las personas de que se trate y fuese proporcionado al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional.

44 A este respecto, debe declararse que no se ha presentado justificación alguna en el presente caso.

45 Si se hubiese admitido una deducción de la cuota íntegra de los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en otro Estado miembro, aun con límites de carácter cuantitativo y territorial, procede recordar que el artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR, establece una deducción de la cuota íntegra por un importe igual al 19 % de los gastos de asistencia a cursos de enseñanza secundaria y universitaria, hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos de los centros nacionales.

46 Mientras que los gastos de asistencia a cursos formativos en otro Estado miembro son deducibles hasta límite máximo establecido para las tasas y precios públicos pagados por la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública italiana más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo, los gastos efectuados en un centro privado en Italia son deducibles hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos pagados por la asistencia a la universidad pública italiana de la misma ciudad o, en su defecto, de la misma región que la del citado centro privado.

47 A tenor de las observaciones escritas de la Comisión, los referidos límites de carácter cuantitativo y territorial resultan del artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR, tal como es interpretado y aplicado por las autoridades tributarias competentes a la luz de las circulares nos 95/2000 y 11/1987.

48 En la vista, el demandante en el litigio principal cuestionó el valor y la aplicabilidad de dichas circulares, alegando que éstas carecían de fuerza vinculante y que, en cualquier caso, la circular nº 11/1987 se refería a una disposición del TUIR distinta del artículo 15, apartado 1, letra e), y no era aplicable a los hechos del litigio principal.

49 No obstante, sea cual sea la fuerza vinculante de dichas circulares y su aplicabilidad en el asunto principal –extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente y no al Tribunal de Justicia–, todas las partes del procedimiento ante el Tribunal de Justicia han reconocido que, a efectos de la aplicación del artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR y del cálculo del importe de los gastos deducibles, las autoridades competentes italianas aplican los referidos límites de carácter cuantitativo y territorial.

50 Según el demandante en el litigio principal, estos límites perjudican más a las personas que optan por un curso en otro Estado miembro que a las que se decantan por un curso en Italia.

51 Sin embargo, habida cuenta de las consideraciones expuestas en el apartado 49, resulta que, por una parte, el límite cuantitativo controvertido se aplica tanto a los centros privados situados en Italia como a los que se hallan en otros Estados miembros.

52 Por otra parte, en lo que atañe al límite territorial, como se desprende del apartado 46 de la presente sentencia, si un contribuyente italiano asiste a un curso de enseñanza

universitaria en otro Estado miembro, sus gastos son deducibles hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos de la universidad pública italiana más cercana a su domicilio fiscal en Italia que ofrezca cursos similares, mientras que si el mismo contribuyente asiste a un curso similar ofrecido por un centro universitario privado de Italia, el límite se establece en función de las tasas y precios públicos de la universidad pública italiana de la ciudad o, en su defecto, de la región en que esté situado dicho centro privado.

53 Suponiendo que sea correcta esta exposición de los requisitos para la aplicación del artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR, de ello se infiere que, en contra de lo alegado por el demandante en el litigio principal, el contribuyente que decide asistir a un centro universitario privado en Italia no dispone, como referencia para determinar el límite máximo de la deducción de los gastos deducibles, de la amplia gama de centros universitarios públicos existentes en todo el territorio nacional, mientras que los contribuyentes que optan por un curso en el extranjero estarían, por el contrario, sujetos al límite máximo constituido por los gastos correspondientes a un curso similar impartido por el centro público más cercano a su domicilio fiscal.

54 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para evitar una sobrecarga económica, el Estado miembro puede limitar la cantidad deducible en concepto de gastos de formación a una cantidad determinada, correspondiente a la rebaja fiscal concedida por este Estado miembro, habida cuenta de determinados valores que le son propios, por asistir a centros educativos situados en su territorio (véase la sentencia Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 80).

55 En el presente asunto, en respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, el demandante, el Gobierno italiano y la Comisión han señalado que las tasas y precios públicos satisfechos a universidades públicas italianas pueden variar de una universidad a otra en función de las tasas regionales aplicables y por el hecho de que son los órganos rectores de cada universidad pública los que establecen de manera autónoma los precios públicos de los cursos.

56 No es menos cierto que tal variación incide no solamente en la determinación del límite máximo aplicable a los gastos deducibles por el sujeto pasivo que asiste a un centro privado en otro Estado miembro, sino también en la determinación del límite máximo aplicable a los gastos deducibles por el sujeto pasivo que realiza cursos impartidos por un centro privado en Italia.

57 Una normativa nacional que da lugar a tales variaciones, que inciden tanto en los contribuyentes que asisten a cursos formativos en Italia como en los que ejercen su derecho a la libre circulación para asistir a esos cursos en otros Estados miembros, y que resultan de los factores indicados en el apartado 55 de la presente sentencia, no constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 49 CE.

58 En efecto, la deducción de los gastos de formación en que ha incurrido el sujeto pasivo no está sometida a un régimen fiscal diferente en función de que el curso formativo sea impartido en otros Estados miembros o en el Estado miembro de que se trata. En el presente asunto, al asistir a un curso formativo impartido por un centro universitario situado en otro Estado miembro, el demandante no se encontraba necesariamente, en lo que atañe a la deducción fiscal controvertida, en una situación desfavorable en relación con la que hubiera tenido de haber asistido a una universidad privada situada en Italia. En efecto, en función de la universidad privada que eligiera en Italia, la cuantía de los gastos deducibles habría sido más o menos elevada que la calculada utilizando como referencia los gastos previstos por la asistencia a la universidad pública italiana más cercana a su domicilio fiscal, esto es, la referencia que se utiliza para los cursos formativos impartidos en otros Estados miembros.

59 Esta referencia tiene por objeto determinar el importe de los gastos de formación efectuados en un centro privado situado en Italia o en otro Estado miembro que se permite deducir al sujeto pasivo.

60 Como ha señalado la Comisión, la referencia establecida para los centros privados situados en Italia carece de toda utilidad en el caso de un centro privado situado en otro Estado miembro.

61 Aun cuando se adoptara como única referencia para el cálculo de los gastos deducibles –respecto a todos los centros privados, situados dentro o fuera del Estado miembro de que se trate– los gastos previstos por la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública italiana más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo, no es menos cierto que permanecería invariable el importe de los gastos deducibles de un sujeto pasivo, como el demandante en el litigio principal, que ha asistido a un centro universitario en el extranjero.

62 En estas circunstancias, desde el punto de vista del régimen tributario que establece el artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR, no se aprecia elemento alguno que pueda disuadir a los sujetos pasivos residentes en Italia de asistir a cursos de enseñanza universitaria en centros situados en otro Estado miembro.

63 Esta conclusión no es cuestionada por la Comisión, que al final de la vista consideró que el mejor modo de atenerse a las exigencias del Derecho comunitario era adoptar como referencia las tasas y precios públicos que se satisfacen a la universidad pública italiana que ofrezca el curso de más alto nivel equiparable al que ha realizado el sujeto pasivo en otro Estado miembro.

64 En efecto, a falta de medidas de armonización, corresponde a los Estados miembros –en el ejercicio de sus competencias– establecer los criterios relativos al cálculo de los gastos de enseñanza universitaria deducibles, siempre que las normas correspondientes sean conformes a lo dispuesto en el Tratado CE y, en particular, en un caso como el controvertido en el litigio principal, no disuadan a los sujetos pasivos residentes en Italia de asistir a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos por centros situados en otros Estados miembros.

65 En todo caso, en la medida en que la normativa italiana, tal como es interpretada y aplicada por las autoridades competentes, estableciera un límite máximo a los gastos deducibles en los referidos límites de carácter cuantitativo y territorial, tal normativa no constituye, por las razones expuestas en los apartados 51 a 62 de la presente sentencia, un obstáculo a la aplicación del artículo 49 CE, de modo que no es necesario considerar el criterio alternativo que ha propuesto la Comisión por estimarlo más adecuado.

66 A la luz de las consideraciones anteriores, el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que:

— se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros universitarios situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro;

— no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Sobre la existencia de un obstáculo para el ejercicio de la ciudadanía de la Unión

67 Como se desprende de los apartados 24 a 35 de la presente sentencia, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que el artículo 49 CE es inaplicable a los hechos del litigio principal, procede examinar asimismo una normativa como la controvertida en el litigio principal por lo que se refiere al artículo 18 CE.

68 El estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de tales nacionales que se encuentran en la misma situación obtener el mismo trato jurídico en el ámbito de aplicación ratione materiae del Tratado, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto (véanse, en particular, las sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 31, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 86).

69 Entre las situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario se incluyen las relativas al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, en particular, las relativas a la libertad de circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros, tal y como se halla reconocida en el artículo 18 CE (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Grzelczyk, apartado 33, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, apartado 87).

70 En la medida en que debe reconocerse a un ciudadano de la Unión, en todos los Estados miembros, el mismo trato jurídico que se otorga a los nacionales de dichos Estados miembros que se encuentran en la misma situación, sería incompatible con el derecho a la libre circulación que pudiese aplicarse a ese ciudadano, en el Estado miembro del que es nacional, un trato menos favorable del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación (sentencias de 11 de julio de 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, apartado 30, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 88).

71 Dichas facilidades no podrían producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquéllas por los obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida derivados de una normativa de su Estado de origen que penaliza el mero hecho de haberlas ejercido (sentencia Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 89, y jurisprudencia citada).

72 Al asistir a un centro universitario situado en otro Estado miembro, el demandante en el litigio principal ha ejercido su derecho a circular libremente.

73 En el caso de una normativa de un Estado miembro, interpretada y aplicada por las autoridades tributarias competentes de modo que excluye con carácter general la deducción fiscal prevista por los gastos de enseñanza universitaria debido a que estos gastos corresponden a un centro universitario situado en otro Estado miembro, pero tal posibilidad existe para los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en dicho Estado miembro, la citada normativa perjudicaría a los contribuyentes por el mero hecho de haber ejercido su libertad de circulación al desplazarse a otro Estado miembro para realizar en él un curso de enseñanza universitaria.

74 Tal exclusión constituiría un obstáculo a las libertades reconocidas a todos los ciudadanos de la Unión por el artículo 18 CE, apartado 1.

75 La exclusión del derecho a deducción de los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos por centros situados en otros Estados miembros no puede justificarse por el mero hecho de que las universidades públicas italianas no presten servicios similares.

76 En el presente asunto, no se ha presentado justificación alguna respecto a la supuesta exclusión del derecho a deducción a la que se refiere la resolución de remisión. Si bien es cierto que los Estados miembros pueden establecer criterios objetivos sobre la base de principios propios de cada uno de ellos que permitan determinar las clases de gastos de formación que pueden ser deducidos, no lo es menos que es contraria al artículo 18 CE una exclusión general del derecho a deducir por el mero hecho de que el curso formativo se ofrece en otro Estado miembro y/o no existe uno equivalente en el Estado miembro de residencia del contribuyente.

77 Respecto al establecimiento de los límites de carácter cuantitativo y territorial, mencionados en los apartados 46 y 47 de la presente sentencia, para calcular el importe de los gastos de formación deducibles, debe subrayarse que, por las mismas razones ya expuestas en los apartados 51 a 62 de la presente sentencia, en lo que atañe a la libre prestación de servicios, dichos límites no constituyen un obstáculo a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión contrario al artículo 18 CE.

78 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, el artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que:

— se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro;

— no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la

asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Costas

79 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) El artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que:

— **se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros universitarios situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro;**

— **no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.**

2) El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que:

— **se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro;**

— **no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.**

Firmas