ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

20 de Maio de 2010 *

No processo C-56/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Commissione tributaria provinciale di Roma (Itália), por decisão de 14 de Janeiro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 9 de Fevereiro de 2009, no processo

Emiliano Zanotti

contra

Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2,

* Língua do processo: italiano.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (relator) e A. Arabadjiev, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,
secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 4 de Fevereiro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de E. Zanotti, por C. Romano e E. Zanotti, avvocati,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão Europeia, por A. Aresu e R. Lyal, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 49.º CE e 18.º CE relativos, respectivamente, à livre prestação de serviços e à cidadania da União.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe E. Zanotti à Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2 (a seguir «Agenzia») a propósito da dedução do imposto bruto das despesas destinadas a pagar a frequência de um curso universitário noutro Estado-Membro.

Quadro jurídico nacional

3 Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alínea e), do Decreto n.º 917 do Presidente da República, de 22 de Dezembro de 1986, relativo à aprovação do texto codificado dos impostos sobre os rendimentos (a seguir «TUIR»):

«Deduz-se do imposto bruto um montante igual a 19% das seguintes despesas suportadas pelo contribuinte, se não forem dedutíveis no apuramento dos diversos rendimentos que concorrem para a formação do rendimento global:

[…]

e) as despesas para a frequência de cursos do ensino secundário e universitário, em limite que não ultrapasse o máximo fixado para as propinas nos estabelecimentos nacionais.»

4 Resulta das observações apresentadas no Tribunal de Justiça que o Ministério das Finanças emitiu circulares que indicam a forma como as disposições do TUIR devem ser interpretadas e aplicadas.

5 O ponto 1.5.1 da circular n.º 95 do Ministério das Finanças, de 12 de Maio de 2000 (a seguir «circular n.º 95/2000»), prevê que as despesas para a frequência de estabelecimentos ou universidades privadas ou estrangeiras são dedutíveis até ao limite do máximo fixado para as propinas pagas para prestações semelhantes fornecidas por estabelecimentos públicos italianos. Para efeitos de dedução das despesas relativas à frequência de cursos universitários no estrangeiro, devem tomar-se como referência as despesas correspondentes previstas para a frequência de cursos semelhantes

ministrados na universidade pública italiana mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte.

6 A circular n.º 11 do Ministério das Finanças, de 23 de Maio de 1987 (a seguir «circular n.º 11/1987»), prevê, para efeitos da dedução das propinas pagas pelos estudantes inscritos em universidades privadas em Itália, a equiparação dos cursos *laurea* ministrados pelas referidas universidades aos cursos idênticos ou semelhantes ministrados na universidade pública italiana que exista na mesma cidade da universidade privada, ou que se situe numa cidade da mesma região.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 Durante o ano académico de 2003/2004, o recorrente no processo principal, um advogado fiscalista com domicílio em Roma, frequentou um *master* em direito fiscal internacional no International Tax Center (a seguir «ITC») de Leiden (Países Baixos).

8 Na sua declaração relativa ao ano fiscal de 2003, o recorrente, em conformidade com o artigo 15.º, n.º 1, alínea e), do TUIR, deduziu do imposto bruto o montante igual a 19% das despesas que suportou para a frequência do referido *master*, como encargos dedutíveis por despesas de ensino universitário. Estas despesas foram quantificadas em 12 000 euros.

9 Resulta da decisão de reenvio que a Agenzia recusou ter em conta, para efeitos da dedução, as despesas de escolaridade pelo curso de especialização frequentado por E. Zanotti nos Países Baixos e excluiu mesmo a dedutibilidade, sem fornecer justificação

adequada, em especial, sobre as razões pelas quais o montante dedutível não podia ser determinado com referência ao eventualmente exigido por um estabelecimento de ensino nacional análogo, conforme previsto pela legislação nacional.

10 Resulta igualmente da decisão de reenvio que, em 8 de Agosto de 2007, o recorrente no processo principal foi notificado de uma liquidação no montante de 2 621,84 euros, feita na sequência da declaração fiscal relativa ao ano fiscal de 2003.

11 Em 14 de Dezembro de 2007, reclamou dessa liquidação para a Commissione tributaria provinciale di Roma, contestando o não reconhecimento da dedução em causa e invocando a incompatibilidade dos limites da dedução previstos na legislação italiana com o direito comunitário.

12 Nestas condições, a Commissione tributaria provinciale di Roma decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os princípios gerais do Tratado e do direito comum europeu relativos à efectividade e à plenitude da protecção jurisdicional, bem como à uniformidade de tratamento e à liberdade de circulação, opõem-se à aplicação do artigo 15.º, [n.º 1], alínea e), do [TUIR] e do ponto 1.5.1 da [c]ircular n.º 95[/2000] e a limitação que deles resulta no que respeita ao reconhecimento das despesas a que se referem as [mencionadas] disposições é contrária à regulamentação comunitária?»

Quanto à admissibilidade do recurso

13 Sem suscitar formalmente uma excepção de inadmissibilidade, o Governo italiano considera que a questão prejudicial não é pertinente para a solução do litígio no órgão jurisdicional nacional. Contrariamente ao que órgão jurisdicional de reenvio afirma, a Administração Fiscal italiana não excluiu integralmente a dedução das despesas suportadas pelo recorrente no processo principal pelos cursos de ensino ministrados no estrangeiro, tendo apenas reduzido o montante dedutível mediante referência aos limites quantitativo e territorial aplicáveis nos termos da legislação italiana. Nestas circunstâncias, no âmbito do litígio no processo principal, apenas competia ao juiz nacional determinar se a apreciação feita pela Administração Fiscal sobre a identificação do curso semelhante relativamente ao qual há que calcular o montante do reembolso e a identificação do curso correspondente fora exacta e adequada.

14 Esta objecção não pode ser acolhida.

15 Segundo jurisprudência assente, as questões relativas à interpretação do direito comunitário colocadas pelo juiz nacional no quadro factual e regulamentar definidos sob sua responsabilidade, e cuja exactidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, gozam da presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar-se a responder a uma questão submetida à sua apreciação por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não disponha dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (acórdão de 7 de Junho de 2007, van der Weerd e o., C-222/05 a C-225/05, Colect., p. I-4233, n.º 22 e jurisprudência referida).

16 No presente caso, apesar de falta de clareza na decisão de reenvio quanto à questão de saber se a dedução do imposto bruto pedida foi recusada ou simplesmente reduzida,

não é manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tenha nenhuma relação com a realidade ou o objecto do litígio no processo principal.

17 Com efeito, resulta dos autos que o recorrente no processo principal põe em causa ou a recusa da dedução do imposto bruto das despesas suportadas num estabelecimento de ensino privado situado noutro Estado-Membro devido, designadamente, à falta de curso de especialização que apresente características comparáveis em Itália ou a limitação da dedução fiscal a que pensa ter direito devido à imposição de limites quantitativo e territorial que variam consoante o curso de ensino em causa seja oferecido por um estabelecimento privado situado em Itália ou por um estabelecimento noutro Estado-Membro.

18 A questão prejudicial é colocada para determinar se uma legislação nacional como o TUIR e tal como interpretada e aplicada pelas autoridades nacionais competentes é conforme com as disposições do direito comunitário. No âmbito do litígio no processo principal não é manifestamente destituída de pertinência.

19 O Governo italiano também sustenta que a decisão de reenvio não é clara no que se refere às disposições do direito comunitário em causa. Não é possível, em seu entender, com base nos documentos do processo nacional e nessa decisão, retirar o mínimo elemento que permita identificar uma ligação entre a situação do recorrente no processo principal e o exercício da liberdade de estabelecimento e da livre prestação de serviços.

20 Esta objecção também não pode ser acolhida.

21 Como o recorrente no processo principal alegou, resulta claramente da decisão de reenvio que o juiz nacional procura saber se o direito de livre circulação dos cidadãos da União e a livre prestação de serviços estabelecidos respectivamente pelos artigos 18.º CE e 49.º CE se opõem a uma legislação nacional que recusa a dedução do imposto bruto das despesas para a frequência de cursos universitários noutro Estado-Membro ou, de qualquer forma, limita essas despesas às correspondentes previstas para a frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte.

22 Daqui resulta que a questão prejudicial é admissível.

Quanto à questão prejudicial

23 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 18.º CE e 49.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, tal como interpretada e aplicada pelas autoridades nacionais competentes, que exclui a dedução do imposto bruto das despesas para a frequência de cursos de ensino universitário noutro Estado-Membro, quando as mencionadas despesas são dedutíveis no que se refere a cursos de ensino universitário ministrados por estabelecimentos situados nesse Estado-Membro, ou que permite a dedução das despesas para a frequência desse curso, mas dentro do limite do máximo fixado para as despesas correspondentes previstas para a frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública nacional mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte.

Observações preliminares sobre as disposições do direito da União aplicáveis

24 Assinale-se, a título preliminar, que o artigo 18.º CE, que enuncia de modo geral o direito de qualquer cidadão da União de circular e de permanecer livremente no território dos Estados-Membros, encontra expressão específica nas disposições que asseguram a livre prestação de serviços. Por conseguinte, se o processo principal for abrangido pelo artigo 49.º CE, o Tribunal de Justiça não terá de se pronunciar sobre a interpretação do artigo 18.º CE (v., designadamente, acórdãos de 6 de Fevereiro de 2003, Stylianakis, C-92/01, Colect., p. I-1291, n.º 18, e de 11 de Setembro de 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, Colect., p. I-6849, n.º 34).

25 Consequentemente, o artigo 18.º, n.º 1, CE só deverá ser apreciado na medida em que o processo principal não seja abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º CE.

26 A este respeito, há que recordar antes de mais que, embora o artigo 50.º, terceiro parágrafo, CE apenas faça referência à liberdade de prestação de serviços «activa», no âmbito da qual o prestador se desloca até ao destinatário dos serviços, resulta de uma jurisprudência bem assente que a liberdade de prestação de serviços compreende a liberdade de os destinatários dos serviços se deslocarem a outro Estado-Membro onde o prestador se encontra, para aí beneficiarem desses serviços (v. acórdão de 31 de Janeiro de 1984, Luisi e Carbone, 286/82 e 26/83, Recueil, p. 377, n.ºs 10 e 16).

27 No processo principal, está em causa o tratamento fiscal, no Estado-Membro de residência do destinatário de serviços, das despesas de ensino suportadas numa universidade situada noutro Estado-Membro.

28 Assim, há que averiguar se os cursos ministrados por uma universidade como o ITC constituem, em conformidade com o artigo 50.º, primeiro parágrafo, CE, «prestações realizadas normalmente mediante remuneração».

29 Segundo as observações da Comissão Europeia, apoiadas pelo recorrente no processo principal, o ITC é um estabelecimento privado que colabora com a universidade pública de Leiden. O Governo italiano alega, pelo contrário, que o carácter privado ou público do referido estabelecimento não resulta claramente do processo.

30 O Tribunal de Justiça já decidiu que, na acepção do artigo 50.º, primeiro parágrafo, CE, a característica essencial da remuneração reside no facto de esta constituir a contrapartida económica da prestação em causa (v., designadamente, acórdãos de 27 de Setembro de 1988, Humbel e Edel, 263/86, Colect., p. 5365, n.º 17; de 12 de Julho de 2001, Smits e Peerbooms, C-157/99, Colect., p. I-5473, n.º 58; e Schwarz e Gootjes-Schwarz, já referido, n.º 38).

31 Assim, o Tribunal de Justiça excluiu do conceito de «serviços», na acepção do artigo 50.º CE, os cursos ministrados em certos estabelecimentos que faziam parte de um sistema de ensino público e que eram inteira ou principalmente financiados por fundos públicos. O Tribunal de Justiça precisou que, ao estabelecer e ao manter tal sistema de ensino público, financiado, em regra, pelo orçamento público e não pelos alunos ou pelos seus pais, o Estado não pretendia envolver-se em actividades remuneradas, mas cumpria a sua missão nos domínios social, cultural e educativo para com a sua população (v., neste sentido, acórdãos Humbel e Edel, já referido, n.ºs 17 e 18, e de 7 de Dezembro de 1993, Wirth, C-109/92, Colect., p. I-6447, n.ºs 15 e 16).

32 Ao invés, o Tribunal de Justiça decidiu que o ensino ministrado por estabelecimentos de ensino financiados essencialmente por fundos privados, nomeadamente pelos estudantes e pelos seus pais, constitui um serviço, na acepção do artigo 50.º CE, pelo que o fim prosseguido por esses estabelecimentos consiste efectivamente em proporcionar um serviço mediante remuneração (acórdãos, já referidos, Wirth, n.º 17, e Schwarz e Gootjes-Schwarz, n.º 40).

33 Por conseguinte, os cursos financiados, no essencial, por pessoas que procuram obter uma formação ou uma especialização profissional devem ser considerados serviços na acepção do artigo 50.º CE.

34 Compete ao juiz nacional apreciar os factos e, designadamente, os termos e as condições do curso de especialização seguido pelo recorrente no processo principal.

35 Resulta do exposto que o artigo 49.º CE é aplicável a factos como os do processo principal quando um contribuinte de um Estado-Membro frequenta uma universidade noutro Estado-Membro que pode ser considerada prestadora de serviços remunerados, ou seja, que é essencialmente financiada por fundos privados, o que incumbe ao tribunal nacional verificar.

Quanto à existência de um entrave à livre prestação de serviços

36 Segundo a decisão de reenvio, a Agenzia recusou ter em conta as despesas do curso de especialização frequentado por E. Zanotti nos Países Baixos, sem fornecer nenhuma justificação adequada a esse respeito.

37 Por seu turno, E. Zanotti alega que, à época dos factos do processo principal, o *master* que frequentou no ITC não podia ser obtido em Itália em nenhuma instituição, pública ou privada. Não havendo cursos de aperfeiçoamento substancialmente equivalentes, quanto ao seu conteúdo e estruturas de formação, organizados por universidades italianas, sustenta que, nos termos da legislação italiana aplicável, as despesas relativas à frequência de cursos universitários ou pós-universitários no estrangeiro não são de forma alguma dedutíveis.

38 Pelo contrário, segundo as observações apresentadas no Tribunal de Justiça pelo Governo italiano, a dedução prevista pelo TUIR não foi recusada ao recorrente no processo principal, tendo o montante da dedução sido simplesmente rectificado, passando de 2 481 euros a 676 euros. De igual modo, a Comissão alega que a legislação fiscal italiana, interpretada e aplicada à luz das circulares n.os 95/2000 e 11/1987, não exclui a dedução das despesas de ensino, prevendo antes a aplicação de limites quantitativo e territorial para o cálculo do montante das despesas dedutíveis.

39 Compete ao juiz nacional determinar se a legislação fiscal italiana, tal como interpretada e aplicada pelas autoridades competentes, conduz à recusa da dedução do imposto bruto pedida pelo recorrente no processo principal pelas despesas de ensino universitário suportadas noutro Estado-Membro ou se conduz à redução das despesas dedutíveis em conformidade com os limites acima mencionados.

40 Na hipótese de ser recusada uma dedução a um contribuinte que frequentou um estabelecimento privado situado noutro Estado-Membro, há que observar que uma legislação nacional que exclui, de forma geral, o direito de deduzir do imposto bruto as despesas com a frequência de cursos de ensino universitário ministrados noutro Estado-Membro, quando essa possibilidade existe no que se refere às despesas para a frequência de cursos universitários oferecidos nesse Estado-Membro, implicaria, para os contribuintes que frequentam universidades no estrangeiro, uma carga fiscal mais elevada.

41 Essa legislação teria por efeito dissuadir os contribuintes que residem em Itália de frequentar cursos de ensino universitário em estabelecimentos situados noutro Estado-Membro. Além disso, colocaria igualmente entraves à oferta de formação dos estabelecimentos de ensino privados situados noutros Estados-Membros, destinada aos contribuintes que residem em Itália (v., neste sentido, acórdãos Schwarz e Gootjes-Schwarz, já referido, n.º 66, e de 11 de Setembro de 2007, Comissão/Alemanha, C-318/05, Colect., p. I-6957, n.º 40).

42 Semelhante regulamentação constituiria um entrave à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 49.º CE. Com efeito, este artigo opõe-se à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna num Estado-Membro (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Smits e Peerbooms, n.º 61, e Schwarz e Gootjes-Schwarz, n.º 67 e jurisprudência referida).

43 Essa restrição só pode ser justificada, à luz do direito comunitário, se se basear em considerações objectivas independentes da nacionalidade das pessoas em causa e se for proporcionada ao objectivo legitimamente prosseguido pelo direito nacional.

44 A este respeito, há que observar que não foi adiantada nenhuma justificação no presente caso.

45 Na hipótese de ter sido admitida uma dedução do imposto bruto das despesas de cursos de ensino universitário oferecidos noutro Estado-Membro, mesmo que submetida a limites quantitativo e territorial, há que recordar que resulta do artigo 15.º, n.º 1, alínea e), do TUIR que está prevista uma dedução do imposto bruto de um montante igual a 19% das despesas para a frequência de cursos de ensino secundário e universitário, dentro de um limite que não exceda o máximo fixado para as propinas dos estabelecimentos nacionais.

46 Enquanto as despesas para a frequência de cursos de ensino noutro Estado-Membro são dedutíveis dentro do limite do máximo fixado para as propinas pagas pela frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública italiana mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte, as despesas suportadas num estabelecimento privado em Itália são dedutíveis até ao limite do máximo fixado para as propinas pagas pela frequência da universidade pública italiana da mesma cidade ou, não a havendo aí, da mesma região que o referido estabelecimento privado.

47 Segundo as observações escritas da Comissão, esses limites quantitativo e territorial resultam do artigo 15.º, n.º 1, alínea e), do TUIR, conforme interpretado e aplicado pelas autoridades fiscais competentes à luz das circulares n.ºs 95/2000 e 11/1987.

48 Na audiência, o recorrente no processo principal pôs em causa o valor e a aplicabilidade das referidas circulares, alegando que as mesmas não tinham carácter vinculativo e que, de qualquer forma, a circular n.º 11/1987 dizia respeito a uma disposição do TUIR diversa da do artigo 15.º, n.º 1, alínea e), e não era aplicável aos factos do processo principal.

49 Contudo, seja qual for o valor vinculativo das referidas circulares e a sua aplicabilidade no processo principal — o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio e não ao Tribunal de Justiça verificar —, todas as partes perante o Tribunal de Justiça reconheceram que, para efeitos da aplicação do artigo 15.º, n.º 1, alínea e), do TUIR e do cálculo do montante das despesas dedutíveis, as autoridades competentes italianas aplicam os limites quantitativo e territorial acima mencionados.

50 Segundo o recorrente no processo principal, esses limites prejudicam mais as pessoas que optam por um curso noutro Estado-Membro do que as que escolhem um curso em Itália.

51 Contudo, tendo em conta as considerações acima enunciadas no n.º 49, verifica-se que, por um lado, o limite quantitativo se aplica simultaneamente aos estabelecimentos privados situados em Itália e aos situados noutros Estados-Membros.

52 Por outro lado, no que se refere ao limite territorial, como resulta do n.º 46 do presente acórdão, se um contribuinte frequentar um curso de ensino universitário noutro Estado-Membro, as suas despesas são dedutíveis dentro de um limite que não excede

o máximo fixado para as propinas da universidade pública italiana mais próxima do seu domicílio fiscal em Itália que ofereça cursos semelhantes, ao passo que, se o contribuinte frequentar um curso semelhante oferecido por uma universidade privada em Itália, o limite é estabelecido em função das propinas da universidade pública italiana da cidade ou, não a havendo aí, da região onde se situa o referido estabelecimento privado.

53 Partindo do princípio de que esta apresentação das condições de aplicação do artigo 15.º, n.º 1, alínea e), do TUIR é correcta, daqui resulta que, contrariamente ao que o recorrente no processo principal alega, o contribuinte que decida frequentar uma universidade privada em Itália não tem à sua disposição, como ponto de referência para a fixação do máximo para a dedução das despesas dedutíveis, a vasta gama de universidades públicas em todo o território nacional, ao passo que os contribuintes que optam por um curso no estrangeiro estão, pelo contrário, vinculados pelo máximo constituído pelas despesas do curso semelhante dispensado pelo estabelecimento público mais próximo do seu domicílio fiscal.

54 O Tribunal já declarou que, para evitar uma sobrecarga financeira, um Estado-Membro pode limitar o montante dedutível das despesas a um montante determinado, correspondente ao abatimento fiscal concedido por esse Estado-Membro, tendo em conta certos valores que lhe são próprios, pela frequência de escolas situadas no seu território (v. acórdão Schwarz e Gootjes-Schwarz, já referido, n.º 80).

55 No presente caso, em resposta a questões colocadas pelo Tribunal de Justiça, o recorrente, o Governo italiano e a Comissão explicaram que as propinas pagas nas universidades públicas italianas podem variar de uma universidade para outra em função das taxas regionais aplicáveis e do facto de o conselho administrativo de cada universidade pública fixar de forma autónoma as propinas relativas à frequência dos cursos.

56 Contudo, esta variação afecta não apenas a fixação do máximo aplicável às despesas dedutíveis por um contribuinte que frequenta um estabelecimento privado noutro Estado-Membro mas também a fixação do máximo aplicável às despesas dedutíveis por um contribuinte que frequenta cursos ministrados por um estabelecimento privado em Itália.

57 Uma legislação nacional que cria essas variações, que afectam tanto os contribuintes que frequentam cursos de ensino em Itália como os que exercem o seu direito de livre circulação para frequentar esses cursos noutros Estados-Membros e que resultam dos factores indicados no n.º 55 do presente acórdão, não constitui uma restrição à livre prestação de serviços na acepção do artigo 49.º CE.

58 Com efeito, a dedução das despesas suportadas pelo contribuinte não está sujeita a um regime fiscal diferente consoante o curso de ensino frequentado tenha lugar noutros Estados-Membros ou no Estado-Membro em causa. No presente caso, o recorrente, ao frequentar um curso de ensino ministrado por um estabelecimento universitário situado noutro Estado-Membro, não se encontrava necessariamente, no que se refere à dedução fiscal em litígio, numa situação desfavorável relativamente à situação em que se encontraria se tivesse frequentado uma universidade privada situada em Itália. Com efeito, consoante a universidade privada que tivesse escolhido em Itália, o montante das despesas dedutíveis teria sido mais ou menos elevado em comparação com o montante calculado tomando como referência as despesas previstas para a frequência da universidade pública italiana mais próxima do seu domicílio fiscal, ou seja, o ponto de referência aplicado para os cursos de ensino dispensados noutros Estados-Membros.

59 Esses pontos de referência visam determinar o montante das despesas de ensino pagas num estabelecimento privado situado em Itália ou noutro Estado-Membro que o contribuinte é autorizado a deduzir.

60 Tal como a Comissão alegou, o ponto de referência estabelecido para os estabelecimentos privados situados em Itália não tem nenhuma utilidade para o caso de um estabelecimento privado situado noutro Estado-Membro.

61 Ainda que, para todos os estabelecimentos privados, situados dentro ou fora do Estado-Membro em causa, fosse decidido tomar como único ponto de referência, no momento do cálculo das despesas dedutíveis, as despesas previstas para a frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública italiana mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte, o certo é que o montante das despesas dedutíveis de um contribuinte como o recorrente no processo principal, que frequentou uma universidade no estrangeiro, ficaria inalterado.

62 Nestas circunstâncias, não é possível discernir, do ponto de vista do regime fiscal instituído pelo artigo 15.º, n.º 1, alínea e), do TUIR, um elemento que possa dissuadir os contribuintes que residem em Itália de frequentar cursos de ensino universitário em estabelecimentos situados noutro Estado-Membro.

63 Esta conclusão não é posta em causa pela Comissão que, no fim da audiência, considerou que a melhor forma de respeitar as exigências do direito comunitário era tomar como ponto de referência as propinas pagas na universidade pública italiana que oferece o curso de mais alto nível equiparável ao frequentado pelo contribuinte noutro Estado-Membro.

64 Com efeito, na falta de medidas de harmonização, compete aos Estados-Membros, no exercício das suas competências, estabelecer os critérios relativos aos cálculos das despesas de ensino universitário dedutíveis, desde que as regras correspondentes sejam conformes com as disposições do Tratado CE e, designadamente, num caso como o do processo principal, não dissuadam os contribuintes que residem em Itália de frequentar cursos de ensino universitário oferecidos por estabelecimentos situados noutros Estados-Membros.

65 De qualquer forma, desde que a legislação italiana, tal como interpretada e aplicada pelas autoridades competentes, imponha um «plafond» às despesas dedutíveis nos limites quantitativo e territorial acima mencionados, essa legislação não constitui, pelas razões expostas nos n.os 51 a 62 do presente acórdão, um entrave ao artigo 49.º CE, de forma que não há que considerar o critério alternativo proposto pela Comissão como mais adequado.

66 Atendendo às considerações precedentes, o artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que:

— se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário ministrados pelos estabelecimentos de ensino universitário situados no território desse Estado-Membro, mas que exclui de forma geral essa possibilidade no que se refere às despesas de ensino universitário suportadas num estabelecimento de ensino universitário privado situado noutro Estado-Membro;

— não se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário suportadas num estabelecimento de ensino universitário privado situado noutro Estado-Membro no limite do máximo fixado para as despesas correspondentes previstas para a frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública nacional mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte.

Quanto à existência de um entrave à cidadania da União

67 Como resulta dos n.os 24 a 35 do presente acórdão, na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio venha a concluir pela inaplicabilidade do artigo 49.º CE aos factos do processo principal, também há que examinar uma legislação como a do processo principal à luz do artigo 18.º CE.

68 O estatuto de cidadão da União tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos Estados-Membros, permitindo aos que se encontrem na mesma situação obterem, no domínio de aplicação *ratione materiae* do Tratado, independentemente da sua nacionalidade e sem prejuízo das excepções expressamente previstas a este respeito, o mesmo tratamento jurídico (v., designadamente, acórdãos de 20 de Setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Colect., p. I-6193, n.º 31, e Schwarz e Gootjes-Schwarz, já referido, n.º 86).

69 Entre as situações que se inserem no domínio de aplicação do direito comunitário figuram as relativas ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, nomeadamente as que se enquadram no exercício da liberdade de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros, conferida pelo artigo 18.º CE (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Grzelczyk, n.º 33, e Schwarz e Gootjes-Schwarz, n.º 87).

70 Na medida em que se deve conferir a um cidadão da União, em todos os Estados-Membros, o mesmo tratamento jurídico que é concedido aos nacionais desses Estados-Membros que se encontrem na mesma situação, seria incompatível com o direito à livre circulação aplicar a esse cidadão, no Estado-Membro de que é nacional, um tratamento menos favorável do que aquele de que beneficiaria se não tivesse feito uso dos direitos conferidos pelo Tratado em matéria de livre circulação (acórdão de 11 de Julho de 2002, D'Hoop, C-224/98, Colect., p. I-6191, n.º 30, e Schwarz e Gootjes-Schwarz, n.º 88).

71 Esses direitos não poderiam produzir a plenitude dos seus efeitos se um nacional de um Estado-Membro fosse dissuadido de os exercer em virtude dos obstáculos colocados à sua permanência no Estado-Membro de acolhimento por uma regulamentação do seu Estado de origem que o penaliza só pelo facto de os ter exercido (acórdão Schwarz e Gootjes-Schwarz, já referido, n.º 89 e jurisprudência referida).

72 O recorrente no processo principal, ao frequentar uma universidade situada noutro Estado-Membro, usou o seu direito de circular livremente.

73 Na hipótese de uma legislação nacional interpretada e aplicada pelas autoridades fiscais competentes de forma a excluir de forma geral a dedução fiscal prevista para as despesas universitárias pelo facto de as referidas despesas terem sido suportadas numa universidade situada noutro Estado-Membro, quando essa possibilidade existe no que diz respeito às despesas para a frequência de cursos de ensino universitário oferecidos nesse Estado-Membro, a referida legislação prejudicaria os contribuintes pelo simples facto de terem exercido a sua liberdade de circulação ao irem para outro Estado-Membro para nele frequentar um curso de ensino universitário.

74 Uma exclusão dessa natureza constituiria um entrave às liberdades reconhecidas pelo artigo 18.º, n.º 1, CE a todos os cidadãos da União.

75 A exclusão do direito à dedução das despesas para a frequência de cursos de ensino universitário oferecidos por estabelecimentos situados noutros Estados-Membros não pode ser justificada pelo simples facto de as universidades públicas italianas não oferecerem prestações semelhantes.

76 No presente caso, não foi adiantada nenhuma justificação relativamente à alegada exclusão do direito à dedução que a decisão de reenvio refere. Embora seja permitido aos Estados-Membros fixarem critérios objectivos com base em princípios próprios de cada Estado-Membro e que permitam determinar quais os tipos de despesas que dão direito a uma dedução fiscal, uma exclusão geral do direito à dedução pelo mero facto de o curso de ensino ser oferecido noutro Estado-Membro e/ou não existir um equivalente no Estado-Membro de residência do contribuinte é contrária ao artigo 18.º CE.

77 Quanto à imposição dos limites quantitativo e territorial, mencionados nos n.os 46 e 47 do presente acórdão, no momento do cálculo das despesas dedutíveis, há que observar, pelos mesmos motivos já expostos nos n.os 51 a 62 do presente acórdão no que se refere à livre prestação de serviços, que esses limites não constituem entraves à livre circulação dos cidadãos da União contrários ao artigo 18.º CE.

78 Atendendo às considerações precedentes, o artigo 18.º CE deve ser interpretado no sentido de que:

— se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário ministrados nos estabelecimentos situados no território desse Estado-Membro, mas que exclui de forma geral essa possibilidade no que se refere às despesas de ensino universitário suportadas num estabelecimento de ensino universitário situado noutro Estado-Membro;

— não se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário suportadas num estabelecimento de ensino universitário situado noutro Estado-Membro no limite do máximo fixado para as despesas correspondentes previstas

para a frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública nacional mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte.

Quanto às despesas

79 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

1) O artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que:

— **se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário ministrados pelos estabelecimentos de ensino universitário situados no território desse Estado-Membro, mas que exclui de forma geral essa possibilidade no que se refere às despesas de ensino universitário suportadas num estabelecimento de ensino universitário privado situado noutro Estado-Membro;**

— **não se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário suportadas num estabelecimento de ensino universitário privado situado noutro Estado-Membro no limite do máximo fixado para as despesas correspondentes previstas para a frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública nacional mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte.**

2) O artigo 18.º CE deve ser interpretado no sentido de que:

— **se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário ministrados nos estabelecimentos situados no território desse Estado-Membro, mas que exclui de forma geral essa possibilidade no que se refere às despesas de ensino universitários suportadas num estabelecimento de ensino universitário situado noutro Estado-Membro;**

— **não se opõe a uma legislação nacional que prevê a possibilidade de os contribuintes deduzirem do imposto bruto as despesas de cursos de ensino universitário suportadas num estabelecimento de ensino universitário situado noutro Estado-Membro no limite do máximo fixado para as despesas correspondentes previstas para a frequência de cursos semelhantes ministrados na universidade pública nacional mais próxima do domicílio fiscal do contribuinte.**

Assinaturas