HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

20 mai 2010 *

În cauza C-56/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Commissione tributaria provinciale di Roma (Italia), prin decizia din 14 ianuarie 2009, primită de Curte la 9 februarie 2009, în procedura

Emiliano Zanotti

împotriva

Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2,

* Limba de procedură: italiana.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (raportor) și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 februarie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul E. Zanotti, de domnii C. Romano și E. Zanotti, avvocati;

— pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de domnul D. Del Gaizo, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Europeană, de domnii A. Aresu și R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 49 CE și 18 CE, referitoare la libera prestare a serviciilor și, respectiv, la cetățenia Uniunii.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Zanotti, pe de o parte, și Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (denumită în continuare „Agenzia"), pe de altă parte, având ca obiect deducerea din impozitul brut a cheltuielilor efectuate pentru plata participării la un curs universitar organizat în alt stat membru.

Cadrul juridic național

3 Conform articolului 15 alineatul 1 litera e) din Decretul nr. 917 al Președintelui Republicii din 22 decembrie 1986 de aprobare a textului unic privind impozitele pe venituri (denumit în continuare „TUIV”):

„Din impozitul brut se deduce un cuantum egal cu 19 % din următoarele cheltuieli suportate de contribuabil, dacă acestea nu sunt deductibile la momentul stabilirii diferitelor venituri care contribuie la constituirea venitului global:

[…]

(e) cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ secundar și universitar, într-o limită care nu depășește valoarea maximă stabilită pentru taxele și drepturile instituțiilor naționale.”

4 Din observațiile prezentate Curții rezultă că Ministerul Finanțelor a adoptat circulare unde se precizează modul în care trebuie interpretate și aplicate dispozițiile TUIV.

5 Punctul 1.5.1 din Circulara nr. 95 a Ministerului Finanțelor din 12 mai 2000 (denumită în continuare „Circulara nr. 95/2000”) prevede că cheltuielile pentru frecventarea unor instituții sau a unor universități private sau străine sunt deductibile în limita plafonului stabilit pentru taxele și drepturile plătite pentru prestații similare furnizate de instituții publice italiene. În vederea deducerii cheltuielilor privind frecventarea

unor cursuri universitare în străinătate, se impune să se aibă în vedere cheltuielile corespunzătoare prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică italiană cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului.

6 Circulara nr. 11 a Ministerului Finanțelor din 23 mai 1987 (denumită în continuare „Circulara nr. 11/1987") prevede, în vederea deducerii drepturilor plătite de studenții înscriși la universități private în Italia, asimilarea cursurilor de *laurea* organizate de universitățile menționate cu cele, identice sau similare, organizate la universitatea publică italiană care există în același oraș în care se află universitatea privată sau care este situată într-un oraș din aceeași regiune.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 În cursul anului universitar 2003-2004, reclamantul din acțiunea principală, un avocat specializat în drept fiscal cu domiciliul la Roma, a urmat un master în drept fiscal internațional la International Tax Center (denumit în continuare „ITC") din Leiden (Țările de Jos).

8 În declarația sa aferentă anului fiscal 2003, reclamantul, conform articolului 15 alineatul 1 litera e) din TUIV, a dedus din impozitul brut cuantumul echivalent cu 19 % din cheltuielile efectuate pentru frecventarea masterului menționat, cu titlu de costuri deductibile în calitate de cheltuieli privind educația superioară. Aceste din urmă cheltuieli au fost evaluate la 12 000 de euro.

9 Rezultă din decizia de trimitere că Agenzia a refuzat să ia în considerare, în scopul deducerii, cheltuielile de școlarizare pentru cursul de specializare frecventat de domnul Zanotti în Țările de Jos și chiar a exclus complet deductibilitatea, fără a oferi vreo

justificare adecvată, în special cu privire la motivele pentru care cuantumul deductibil nu putea fi stabilit prin referire la cel eventual impus de o instituție de învățământ național analogă, astfel cum prevede reglementarea națională.

10 Rezultă de asemenea din decizia de trimitere că, la 8 august 2007, reclamantului din acțiunea principală i s-a notificat o decizie de impunere în cuantum de 2 621,84 euro privind plata aferentă declarației referitoare la anul fiscal 2003.

11 La 14 decembrie 2007, acesta a contestat decizia menționată la Commissione tributaria provinciale di Roma, opunându-se nerecunoașterii deducerii în discuție și invocând incompatibilitatea cu dreptul comunitar a limitelor deducerii prevăzute de reglementarea italiană.

12 În aceste condiții, Commissione tributaria provinciale di Roma a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Principiile generale din tratat și ale dreptului comun european privind caracterul efectiv și deplin al protecției jurisdicționale, precum și egalitatea de tratament și libera circulație, se opun aplicării articolului 15 [alineatul 1] litera e) din [TUIV] și a punctului 1.5.1 din Circulara nr. 95[/2000]? Limitarea astfel rezultată în ceea ce privește recunoașterea cheltuielilor prevăzute de aceste dispoziții este contrară reglementării comunitare?”

Cu privire la admisibilitatea acțiunii

13 Fără a ridica, în mod formal, o excepție de inadmisibilitate, guvernul italian consideră că întrebarea preliminară nu este relevantă pentru soluționarea litigiului la instanța națională. Contrar celor afirmate de instanța de trimitere, administrația fiscală italiană nu ar fi exclus în totalitate deducerea cheltuielilor suportate de reclamantul din acțiunea principală pentru cursurile de învățământ organizate în străinătate, ci doar ar fi redus cuantumul deductibil referindu-se la limitele cantitative și teritoriale aplicabile în temeiul reglementării italiene. În aceste împrejurări, în cadrul acțiunii principale, ar reveni doar instanței naționale sarcina de a stabili dacă aprecierea efectuată de administrația fiscală cu privire la identificarea cursului similar în raport cu care trebuie calculat cuantumul rambursării și la identificarea cursului corespondent acestuia a fost exactă și convenabilă.

14 Această obiecție nu poate fi reținută.

15 Potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului comunitar adresate de instanța națională în contextul normativ și în cel al situației de fapt pe care le definește pe răspunderea sa și a căror exactitate Curtea nu este competentă să o verifice, beneficiază de o prezumție de pertinență. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului comunitar nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții, C-222/05-C-225/05, Rep., p. I-4233, punctul 22 și jurisprudența citată).

16 În speță, în pofida lipsei de claritate în cuprinsul deciziei de trimitere în ceea ce privește problema dacă deducerea impozitului brut solicitată a fost refuzată sau doar

a fost redusă, nu este evident că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale.

17 Astfel, rezultă din dosar că reclamantul din acțiunea principală pune în discuție fie refuzul deducerii din impozitul brut a cheltuielilor privind educația suportate într-o instituție privată situată în alt stat membru pentru motivul, în special, al lipsei în Italia a unor cursuri de specializare care prezintă caracteristici comparabile, fie limitarea deducerii fiscale la care consideră că are dreptul, în temeiul impunerii unor limite cantitative și teritoriale care ar varia după cum cursul de învățământ în discuție este oferit de o instituție privată situată în Italia sau de o instituție din alt stat membru.

18 Întrebarea preliminară este adresată în vederea stabilirii dacă o reglementare națională, precum TUIV și astfel cum aceasta este interpretată și aplicată de autoritățile naționale competente, este conformă dispozițiilor dreptului comunitar. În cadrul acțiunii principale, aceasta nu este în mod vădit lipsită de relevanță.

19 Guvernul italian susține de asemenea că decizia de trimitere este lipsită de claritate în ceea ce privește dispozițiile de drept comunitar în discuție. În temeiul înscrisurilor din dosarul național și al acestei decizii nu ar fi posibil să se deducă nici cel mai mic element care să permită identificarea unei legături între situația reclamantului din acțiunea principală și exercitarea libertății de stabilire și a liberei prestări a serviciilor.

20 Această obiecție trebuie de asemenea să fie respinsă.

21 Astfel cum a susținut reclamantul din acțiunea principală, rezultă în mod clar din decizia de trimitere că instanța națională urmărește să se stabilească dacă dreptul de liberă circulație a cetățenilor Uniunii și libera prestare a serviciilor, prevăzute la articolul 18 CE și, respectiv, la articolul 49 CE, se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia se refuză deducerea din impozitul brut a cheltuielilor aferente prevăzute pentru frecventarea unor cursuri universitare într-un alt stat membru sau, în orice caz, în temeiul căreia se limitează aceste cheltuieli la cele corespunzătoare prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului.

22 Rezultă de aici că întrebarea preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 18 CE și 49 CE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, astfel cum este aceasta interpretată și aplicată de autoritățile naționale competente, care exclude deducerea din impozitul brut a cheltuielilor pentru frecventarea unor cursuri de învățământ universitar într-un alt stat membru, în timp ce cheltuielile respective sunt deductibile în ceea ce privește cursurile de învățământ universitar organizate de instituții stabilite în acest stat membru sau care permite deducerea cheltuielilor pentru frecventarea unor astfel de cursuri, însă în limita plafonului stabilit pentru cheltuielile corespunzătoare prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică națională cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului.

Observații introductive privind dispozițiile aplicabile ale dreptului Uniunii

24 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 18 CE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la libera circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică în dispozițiile care garantează libera prestare a serviciilor. Prin urmare, dacă articolul 49 CE este aplicabil în acțiunea principală, Curtea nu va trebui să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 18 CE (a se vedea în special Hotărârea din 6 februarie 2003, Stylianakis, C-92/01, Rec., p. I-1291, punctul 18, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Schwarz și Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rep., p. I-6849, punctul 34).

25 În consecință, nu se impune pronunțarea asupra articolului 18 alineatul (1) CE, decât în măsura în care articolul 49 CE nu este aplicabil în acțiunea principală.

26 În această privință, trebuie amintit mai întâi că, deși articolul 50 al treilea paragraf CE nu menționează decât libera prestare a serviciilor activă în cadrul căreia prestatorul se deplasează la beneficiarul serviciilor, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că libera prestare a serviciilor include libertatea destinatarilor serviciilor de a se deplasa într-un alt stat membru în care se află prestatorul pentru a beneficia acolo de aceste servicii. (a se vedea Hotărârea din 31 ianuarie 1984, Luisi și Carbone, 286/82 și 26/83, Rec., p. 377, punctele 10 și 16).

27 În acțiunea principală este în discuție tratamentul fiscal, în statul membru în care își are reședința destinatarul serviciilor, al cheltuielilor privind educația suportate într-o instituție universitară situată în alt stat membru.

28 Trebuie, așadar, analizat dacă astfel de cursuri organizate de o instituție universitară precum ITC constituie, în conformitate cu articolul 50 primul paragraf CE, „prestații furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații”.

29 Conform observațiilor Comisiei Europene, susținute de reclamantul din acțiunea principală, ITC este o instituție privată care își desfășoară activitatea în colaborare cu universitatea publică din Leiden. În schimb, guvernul italian arată că nu rezultă cu claritate din dosar caracterul privat al instituției menționate.

30 Curtea s-a pronunțat deja că, în sensul articolului 50 primul paragraf CE, caracteristica esențială a remunerației constă în faptul că aceasta reprezintă contravaloarea economică a prestației în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 1988, Humbel și Edel, 263/86, Rec., p. I-5365, punctul 17, Hotărârea din 12 iulie 2001, Smits și Peerbooms, C-157/99, Rec., p. I-5473, punctul 58, precum și Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 38).

31 Curtea a exclus astfel din noțiunea „servicii” în sensul articolului 50 CE cursurile organizate de anumite instituții care făceau parte dintr-un sistem de învățământ public și care erau finanțate în întregime sau în mare parte din fonduri publice. Curtea a precizat că, prin stabilirea și menținerea unui astfel de sistem de învățământ public, finanțat, în general, de bugetul public, iar nu de elevi sau de părinții acestora, statul nu intenționa să se angajeze în activități remunerate, ci își îndeplinea misiunea în domeniile social, cultural și educativ față de populație (a se vedea în acest sens Hotărârea Humbel și Edel, citată anterior, punctele 17 și 18, precum și Hotărârea din 7 decembrie 1993, Wirth, C-109/92, Rec., p. I-6447, punctele 15 și 16).

32 În schimb, Curtea s-a pronunțat în sensul că organizarea unor cursuri de către instituții de învățământ finanțate în cea mai mare parte din fonduri private, în special de studenți și de părinții acestora, constituie „servicii” în sensul articolului 50 CE, scopul urmărit de aceste instituții constând, astfel, în oferirea unui serviciu în schimbul unei remunerații (Hotărârea Wirth, citată anterior, punctul 17, precum și Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 40).

33 În consecință, cursurile finanțate în cea mai mare parte de persoane care urmăresc să obțină o formare sau o specializare profesională trebuie să fie considerate servicii în sensul articolului 50 CE.

34 Revine instanței naționale sarcina de a aprecia situația de fapt și între altele termenii și condițiile cursurilor de specializare urmate de reclamantul din acțiunea principală.

35 Rezultă de aici că articolul 49 CE este aplicabil unor situații de fapt precum cele în discuție în acțiunea principală, atunci când contribuabilul unui stat membru frecventează o instituție universitară într-un alt stat membru, care poate fi considerată drept furnizor de servicii remunerate, cu alte cuvinte, care este finanțată în cea mai mare parte din fonduri private, aspect ce trebuie verificat de instanța națională.

Cu privire la existența unui obstacol în calea liberei prestări a serviciilor

36 Conform deciziei de trimitere, Agenzia a refuzat să ia în considerare cheltuielile privind educația pentru cursul de specializare urmat de domnul Zanotti în Țările de Jos, fără a oferi vreo justificare adecvată în această privință.

37 La rândul său, domnul Zanotti a arătat că la data faptelor din acțiunea principală, masterul pe care acesta l-a urmat la ITC nu putea fi obținut la nicio instituție, publică sau privată, în Italia. În lipsa unor cursuri de perfecționare în esență echivalente în ceea ce privește conținuturile și structurile de formare, organizate de universități italiene, acesta susține că, în temeiul reglementării italiene aplicabile, cheltuielile privind frecventarea unor cursuri universitare sau postuniversitare în străinătate nu sunt deloc deductibile.

38 În schimb, potrivit observațiilor prezentate Curții de guvernul italian, reclamantului din acțiunea principală nu i s-a refuzat deducerea prevăzută de TUIV, ci cuantumul deducerii a fost pur și simplu rectificat, modificându-se de la 2 481 de euro la 676 de euro. În mod similar, Comisia susține că reglementarea fiscală italiană, interpretată și aplicată în lumina Circularelor nr. 95/2000 și nr. 11/1987, nu exclude deducerea cheltuielilor privind educația, ci prevede aplicarea unor limite cantitative și teritoriale pentru calcularea cuantumului cheltuielilor deductibile.

39 Revine instanței naționale sarcina de a stabili dacă reglementarea fiscală italiană, astfel cum este interpretată și aplicată de autoritățile competente, determină refuzul deducerii din impozitul brut solicitate de reclamantul din acțiunea principală pentru cheltuielile privind educația superioară suportate într-un alt stat membru sau dacă aceasta conduce la reducerea cheltuielilor deductibile conform limitelor menționate mai sus.

40 În ipoteza în care o deducere ar fi refuzată unui contribuabil care a frecventat o instituție privată situată în alt stat membru, trebuie arătat că o reglementare națională care exclude, în mod general, dreptul de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ universitar oferite într-un alt stat membru, în timp ce această posibilitate există în ceea ce privește cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior oferite în acest stat membru, ar determina o sarcină fiscală mai importantă pentru contribuabilii care frecventează instituții universitare în străinătate.

41 O astfel de reglementare ar avea drept efect descurajarea contribuabililor care au reședința în Italia să frecventeze cursuri de învățământ superior în instituții situate într-un alt stat membru. Pe de altă parte, aceasta ar fi un obstacol și în calea ofertei de educație care provine de la instituții de învățământ private stabilite în alte state membre, destinată contribuabililor care au reședința în Italia (a se vedea în acest sens Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 66, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Comisia/Germania, C-318/05, Rep., p. I-6957, punctul 40).

42 O asemenea reglementare ar crea un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor, garantată prin articolul 49 CE. Astfel, acest articol se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hotărârea Smits și Peerbooms, citată anterior, punctul 61, precum și Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 67 și jurisprudența citată).

43 Un asemenea obstacol nu ar putea fi justificat în raport cu dreptul comunitar decât dacă este întemeiat pe motive obiective independente de cetățenia persoanelor în cauză și dacă este proporțional cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național.

44 În această privință, trebuie constatat că în speță nu a fost invocată nicio justificare.

45 În ipoteza în care s-ar fi admis deducerea din impozitul brut a cheltuielilor pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior oferite într-un alt stat membru, aceasta fiind supusă în același timp unor limite cantitative și teritoriale, trebuie amintit că rezultă din cuprinsul articolului 15 alineatul 1 litera e) din TUIV că este prevăzută o deducere din impozitul brut în cuantum egal cu 19 % a cheltuielilor pentru frecventarea unor cursuri de învățământ secundar și superior, într-o limită care nu depășește valoarea maximă stabilită pentru taxele și drepturile instituțiilor naționale.

46 În timp ce cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ într-un alt stat membru sunt deductibile în limita plafonului stabilit pentru taxele și drepturile plătite pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică italiană cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului, cheltuielile efectuate într-o instituție privată în Italia sunt deductibile în limita plafonului stabilit pentru taxele și drepturile plătite pentru frecventarea universității publice italiene situate în același oraș sau, în lipsă, în aceeași regiune precum instituția privată menționată.

47 Conform observațiilor scrise ale Comisiei, aceste limite cantitative și teritoriale rezultă din articolul 15 alineatul 1 litera e) din TUIV, astfel cum este interpretat și aplicat de autoritățile fiscale competente în lumina Circularelor nr. 95/2000 și nr. 11/1987.

48 În cursul ședinței, valoarea și aplicabilitatea circularelor menționate au fost puse în discuție de reclamantul din acțiunea principală, care a susținut că acestea nu au forță juridică obligatorie și că, în orice caz, Circulara nr. 11/1987 se referă la o dispoziție din TUIV diferită de articolul 15 alineatul 1 litera e) și nu este aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală.

49 Cu toate acestea, indiferent de forța juridică obligatorie a circularelor respective și de aplicabilitatea acestora în acțiunea principală – aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere, iar nu de Curte – toate părțile în procedura în fața Curții au recunoscut că, în scopul aplicării articolului 15 alineatul 1 litera e) din TUIV și al calculării cuantumului cheltuielilor deductibile, autoritățile competente italiene aplică limitele cantitative și teritoriale menționate mai sus.

50 Potrivit reclamantului din acțiunea principală, aceste limite afectează într-o măsură mai ridicată persoanele care optează pentru un curs în alt stat membru decât persoanele care aleg un curs în Italia.

51 Cu toate acestea, ținând cont de considerațiile menționate la punctul 49, rezultă că, pe de o parte, limita cantitativă în discuție se aplică atât instituțiilor private situate în Italia, cât și celor situate în alte state membre.

52 Pe de altă parte, în ceea ce privește limita teritorială, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 46 din prezenta hotărâre, dacă un contribuabil italian frecventează un

curs de învățământ superior într-un alt stat membru, cheltuielile sale sunt deductibile într-o limită care nu depășește valoarea maximă stabilită pentru taxele și drepturile universității publice italiene cea mai apropiată de domiciliul fiscal al acestuia în Italia și care oferă cursuri similare, în timp ce dacă același contribuabil frecventează un curs similar oferit de o instituție universitară privată în Italia, limita este stabilită în funcție de taxele și de drepturile universității publice italiene situate în orașul sau, în lipsă, în regiunea în care este situată instituția privată menționată.

53 Presupunând că această prezentare a condițiilor de aplicare a articolului 15 alineatul 1 litera e) din TUIV este corectă, rezultă de aici că, în mod contrar celor susținute de reclamantul din acțiunea principală, contribuabilul care decide să frecventeze o instituție universitară privată în Italia nu are la dispoziție, drept punct de referință pentru stabilirea plafonului pentru deducerea cheltuielilor deductibile, ansamblul vast de instituții universitare de pe întreg teritoriul național, în timp ce contribuabilii care optează pentru un curs în străinătate ar fi dimpotrivă obligați să respecte plafonul constituit din cheltuielile aferente cursului similar organizat de instituția publică cea mai apropiată de domiciliul fiscal al acestora.

54 Curtea a constatat deja că, pentru a evita o sarcină financiară excesivă, un stat membru este îndreptățit să limiteze cuantumul deductibil pentru cheltuielile privind educația la o sumă determinată, corespunzătoare reducerii fiscale acordate de acest stat membru, ținând cont de anumite valori care îi sunt proprii, pentru frecventarea unor instituții de învățământ situate pe teritoriul acestuia (a se vedea Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 80).

55 În speță, drept răspuns la unele întrebări adresate de Curte, reclamantul, guvernul italian, precum și Comisia au explicat că taxele și drepturile plătite la universități publice italiene pot varia de la o universitate la alta în funcție de taxele regionale aplicabile, precum și în funcție de faptul că drepturile privind frecventarea cursurilor sunt stabilite în mod autonom de consiliul de administrație al fiecărei universități.

56 Nu este mai puțin adevărat că această variație afectează nu doar stabilirea plafonului aplicabil cheltuielilor deductibile de către un contribuabil care frecventează o instituție privată în alt stat membru, ci și stabilirea plafonului aplicabil cheltuielilor deductibile de către un contribuabil care urmează cursuri organizate de o instituție privată în Italia.

57 O reglementare națională care produce astfel de variații, ce afectează atât contribuabilii care frecventează cursuri de învățământ în Italia, cât și pe cei care își exercită dreptul de liberă circulație pentru a frecventa astfel de cursuri în alte state membre și ce rezultă din factorii indicați la punctul 55 din prezenta hotărâre, nu constituie o restricție în calea liberei prestări a serviciilor în sensul articolului 49 CE.

58 Astfel, deducerea cheltuielilor privind educația suportate de contribuabil nu este supusă unui regim fiscal diferit, după cum cursul de învățământ frecventat are loc în alte state membre sau în statul membru în cauză. În speță, reclamantul, prin frecventarea unui curs de învățământ organizat de o instituție universitară situată în alt stat membru, nu se afla în mod necesar, în ceea ce privește deducerea fiscală în litigiu, într-o situație defavorabilă în raport cu situația pe care ar fi avut-o dacă ar fi frecventat o universitate privată situată în Italia. Astfel, în funcție de universitatea privată pe care ar fi ales-o în Italia, cuantumul cheltuielilor deductibile ar fi fost mai mult sau mai puțin ridicat în comparație cu cel calculat prin luarea în considerare a cheltuielilor prevăzute pentru frecventarea universității italiene cea mai apropiată de domiciliul său fiscal, și anume punctul de referință aplicat pentru cursurile de învățământ organizate în alte state membre.

59 Aceste puncte de referință urmăresc să stabilească costurile pe care contribuabilul este autorizat să le deducă din cheltuielile privind educația plătite la o instituție privată situată în interiorul Italiei sau în alt stat membru.

60 Astfel cum a arătat Comisia, punctul de referință stabilit pentru instituțiile private situate în Italia nu este în niciun fel util în cazul unei instituții private situate în alt stat membru.

61 Chiar dacă s-ar decide pentru toate instituțiile private situate în interiorul sau în afara statului membru în cauză să se ia drept unic punct de referință, la momentul calculării cheltuielilor deductibile, cheltuielile prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică națională cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului, nu este mai puțin adevărat că valoarea cheltuielilor deductibile ale unui contribuabil precum reclamantul din acțiunea principală, care a frecventat o instituție universitară în străinătate, ar rămâne neschimbată.

62 În aceste împrejurări, nu este posibil să se identifice, din punctul de vedere al regimului fiscal pus în aplicare de articolul 15 alineatul 1 litera e) din TUIV, un element care îi poate împiedica pe contribuabilii ce au reședința în Italia să frecventeze cursuri de învățământ superior în instituții situate într-un alt stat membru.

63 Această concluzie nu este repusă în discuție de Comisie care, la sfârșitul ședinței, a considerat că modul optim de a respecta cerințele dreptului comunitar era să se ia drept punct de referință drepturile și taxele plătite la universitatea publică italiană care oferă cursul de cel mai înalt nivel asimilabil celui urmat de contribuabil într-un alt stat membru.

64 Astfel, în lipsa unor măsuri de armonizare, revine statelor membre sarcina, în exercitarea competențelor lor, să stabilească criteriile privind calcularea cheltuielilor deductibile privind educația, sub condiția ca normele aferente acestora să fie conforme dispozițiilor Tratatului CE și, în special, într-un caz precum cel în discuție în acțiunea principală, aceste norme să nu descurajeze contribuabilii care au reședința în Italia să frecventeze cursuri de învățământ superior oferite de instituții situate în alte state membre.

65 În orice caz, în măsura în care reglementarea italiană, astfel cum este interpretată și aplicată de autoritățile competente, ar impune un plafon pentru cheltuielile deductibile în limitele cantitative și teritoriale menționate mai sus, această reglementare nu constituie, pentru motivele prezentate la punctele 51-62 din prezenta hotărâre, un obstacol în calea aplicării articolului 49 CE, astfel încât nu este necesar să se ia în considerare criteriul alternativ pe care Comisia îl prezintă ca fiind cel mai potrivit.

66 Având în vedere considerațiile de mai sus, articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul:

— că se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior organizate de instituțiile universitare situate pe teritoriul acestui stat membru, însă exclude, în mod general, această posibilitate cu privire la cheltuielile privind educația superioară suportate într-o instituție universitară privată stabilită în alt stat membru;

— că nu se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior suportate într-o instituție universitară privată stabilită în alt stat membru, în limita plafonului fixat pentru cheltuielile corespunzătoare prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică națională cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului.

Cu privire la existența unei restricții privind cetățenia Uniunii

67 Astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 24-35 din prezenta hotărâre, în măsura în care instanța de trimitere s-ar putea pronunța în sensul inaplicabilității articolului 49 CE la situația de fapt din acțiunea principală, trebuie de asemenea să se examineze o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală în raport cu articolul 18 CE.

68 Statutul de cetățean al Uniunii are vocație de a fi statutul fundamental al resortisanților statelor membre, ceea ce le permite acelor resortisanți care se găsesc în aceeași situație să obțină în domeniul de aplicare *ratione materiae* al tratatului același tratament juridic, independent de cetățenia acestora și sub rezerva excepțiilor expres prevăzute în această privință (a se vedea în special Hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 31, precum și Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 86).

69 Printre situațiile care intră în domeniul de aplicare al dreptului comunitar figurează cele referitoare la exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat, în special cele care intră sub incidența libertății de circulație și de ședere pe teritoriul statelor membre, astfel cum este recunoscută prin articolul 18 CE (a se vedea în special Hotărârea Grzelczyk, citată anterior, punctul 33, precum și Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 87).

70 În măsura în care unui cetățean al Uniunii trebuie să i se recunoască în toate statele membre același tratament juridic precum cel care este acordat resortisanților acestor state membre care se află în aceeași situație, ar fi incompatibil cu dreptul de liberă circulație ca acestuia să îi poată fi aplicat, în statul membru al cărui resortisant este, un tratament mai puțin favorabil decât cel de care ar beneficia dacă nu ar fi exercitat facilitățile acordate de tratat în materie de circulație (Hotărârea din 11 iulie 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec., p. I-6191, punctul 30, precum și Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, punctul 88).

71 Aceste facilități nu ar putea produce efecte depline dacă un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le exercite, ca urmare a obstacolelor ridicate în calea ședерii sale în statul membru gazdă în temeiul unei reglementări din statul său de origine care îl sancționează pentru simplul fapt că a exercitat aceste facilități (Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 89, precum și jurisprudența citată).

72 Prin frecventarea unei instituții universitare situate în alt stat membru, reclamantul din acțiunea principală și-a exercitat dreptul de a circula liber.

73 În ipoteza unei reglementări naționale, interpretate și aplicate de autoritățile fiscale competente astfel încât să excludă în mod general deducerea fiscală prevăzută pentru cheltuielile privind educația superioară pentru motivul că respectivele cheltuieli sunt suportate într-o instituție universitară situată în alt stat membru, în timp ce această posibilitate există în ceea ce privește cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior oferite în acest stat membru, reglementarea menționată ar dezavantaja contribuabilii pentru simplul motiv că au exercitat libertatea de circulație deplasându-se într-un alt stat membru pentru a urma acolo un curs de învățământ superior.

74 O asemenea excludere ar constitui un obstacol în calea exercitării libertăților recunoscute oricărui cetățean al Uniunii de articolul 18 alineatul (1) CE.

75 Excluderea dreptului la deducerea cheltuielilor pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior oferite de instituții situate în alte state membre nu poate fi justificată prin simplul fapt că universitățile publice italiene nu furnizează prestații similare.

76 În speță, nu a fost prezentată nicio justificare cu privire la pretinsa excludere a dreptului la deducere la care face referire decizia de trimitere. Dacă statelor membre li se permite să stabilească criterii obiective în temeiul unor principii proprii fiecărui stat membru și care permit să se stabilească ce tipuri de cheltuieli privind educația dau dreptul la o deducere fiscală, o astfel de excludere generală a dreptului la deducere pentru simplul fapt că respectivul curs de învățământ este oferit în alt stat membru și/sau nu are un echivalent în statul membru în care se află reședința contribuabilului este contrară articolului 18 CE.

77 În ceea ce privește impunerea unor limite cantitative și teritoriale menționate la punctele 46 și 47 din prezenta hotărâre la momentul calculării cuantumului cheltuielilor deductibile privind educația, trebuie arătat că, pentru aceleași motive precum cele prezentate la punctele 51-62 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește libera prestare a serviciilor, aceste limite nu constituie obstacole în calea liberei circulații a cetățenilor Uniunii, contrare articolului 18 CE.

78 Având în vedere considerațiile de mai sus, articolul 18 CE trebuie interpretat în sensul:

— că se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior organizate de instituțiile situate pe teritoriul acestui stat membru, însă exclude, în mod general, această posibilitate cu privire la cheltuielile de învățământ superior suportate într-o instituție universitară stabilită în alt stat membru;

— că nu se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior suportate într-o instituție universitară stabilită în alt stat membru, în limita plafonului fixat pentru cheltuielile corespunzătoare

prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică națională cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

79 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) Articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul:

— **că se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior organizate de instituțiile universitare situate pe teritoriul acestui stat membru, însă exclude, în mod general, această posibilitate cu privire la cheltuielile privind educația superioară suportate într-o instituție universitară stabilită în alt stat membru;**

— **că nu se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior suportate într-o instituție universitară privată stabilită în alt stat membru, în limita plafonului fixat pentru cheltuielile corespunzătoare prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică națională cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului.**

2) Articolul 18 CE trebuie interpretat în sensul:

— **că se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior organizate de instituțiile situate pe teritoriul acestui stat membru, însă exclude, în mod general, această posibilitate cu privire la cheltuielile privind educația superioară suportate într-o instituție universitară stabilită în alt stat membru;**

— **că nu se opune unei reglementări naționale care prevede posibilitatea contribuabililor de a deduce din impozitul brut cheltuielile pentru frecventarea unor cursuri de învățământ superior suportate într-o instituție universitară stabilită în alt stat membru, în limita plafonului fixat pentru cheltuielile corespunzătoare prevăzute pentru frecventarea unor cursuri similare organizate la universitatea publică națională cea mai apropiată de domiciliul fiscal al contribuabilului.**

Semnături