SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

11 settembre 2007 *

Nel procedimento C-76/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Köln (Germania), con decisione 27 gennaio 2005, pervenuta in cancelleria il 16 febbraio 2005, nella causa tra

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

e

Finanzamt Bergisch Gladbach,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (relatore) e K. Lenaerts, presidenti di sezione, nonché dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič e J. Malenovský, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 2 maggio 2006,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Schwarz e la sig.ra Gootjes-Schwarz, dal sig. W. Meilicke, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e U. Forsthoff, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 settembre 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 8 A, n. 1, 48, 52 e 59 del Trattato CE (divenuti rispettivamente, in seguito a modifica, artt. 18, n. 1, CE, 39 CE, 43 CE e 49 CE).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Schwarz la sig.ra Gootjes-Schwarz (in prosieguo: i «coniugi Schwarz»), cittadini tedeschi residenti in Germania e il Finanzamt Bergisch Gladbach (in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito al diniego da parte di quest'ultimo di concedere loro un abbattimento fiscale per rette scolastiche sostenute per i loro figli che frequentano scuole stabilite in altri Stati membri, in quanto la normativa nazionale in materia di imposta sul reddito riserva la concessione di tale abbattimento ai contribuenti che abbiano versato rette scolastiche a certe scuole private tedesche.

Contesto normativo nazionale

3 L'art. 7, n. 4, della Legge fondamentale della Repubblica federale di Germania del 23 maggio 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland; in prosieguo: la «Legge fondamentale»), dispone:

«(4) È garantito il diritto d'istituire scuole private. Le scuole private, laddove alternative alle scuole pubbliche, necessitano dell'autorizzazione dello Stato e sono sottoposte alle leggi dei Länder. L'autorizzazione deve essere accordata quando le scuole private non siano inferiori alle scuole pubbliche per quanto riguarda le finalità didattiche e i sistemi di organizzazione, nonché la formazione scientifica degli insegnanti, e quando non favoriscano una separazione degli scolari in base alle condizioni economiche dei genitori. L'autorizzazione deve essere negata quando la posizione giuridica ed economica degli insegnanti non è sufficientemente assicurata».

4 L'art. 10, n. 1, punto 9, della legge relativa all'imposta sul reddito, nella versione applicabile alla data dei fatti di cui alla causa principale (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, pag. 821; in prosieguo: l'«EStG») recita:

«Costituiscono spese straordinarie ["Sonderausgaben"] [danti diritto a una deduzione sulla base dell'imposta sul reddito] le spese seguenti, sempreché non si tratti di spese d'esercizio o di spese di acquisizione del reddito:

1. (...)

9. il 30% delle spese sostenute dal contribuente per consentire a un figlio, relativamente al quale ha beneficiato di un'esenzione per figlio a carico o di un assegno familiare, di frequentare una scuola parificata privata autorizzata dallo Stato o dalla legislazione del Land conformemente all'articolo 7, n. 4, della Legge fondamentale, nonché una scuola privata di formazione generale riconosciuta in base alla normativa del Land, ad esclusione delle spese di alloggio, vitto e assistenza».

5 Peraltro, in conformità all'art. 33, n. 1, dell'EStG, il contribuente, su sua richiesta, ha facoltà di beneficiare di una riduzione dell'imposta sul reddito se è costretto a sostenere spese maggiori di quelle sopportate dalla gran parte dei contribuenti che dispongono di redditi e situazione finanziaria e familiare equivalenti.

Causa principale e questione pregiudiziale

6 Alla data dei fatti di cui alla causa principale, i coniugi Schwarz risiedevano in Germania e ivi erano congiuntamente soggetti all'imposta sul reddito. Secondo gli interessati, i loro tre figli necessitano di una formazione scolastica specifica. Per tale motivo, hanno iscritto due di loro, nati nel 1981 e nel 1986, in una scuola stabilita in

Scozia e specializzata nella formazione dei bambini superdotati: la Cademuir International School (in prosieguo: la «Cademuir School»), alla quale hanno versato rette scolastiche nel corso del 1998 e del 1999.

7 Poiché i coniugi Schwarz non avevano in un primo tempo presentato dichiarazioni dei redditi per tale periodo, le autorità competenti hanno proceduto a determinare per induzione la base imponibile loro applicabile. Detti coniugi hanno presentato un'opposizione contro gli accertamenti induttivi d'ufficio loro rivolti dinanzi al Finanzamt.

8 Nelle dichiarazioni dei redditi prodotte nell'ambito di tale opposizione, i coniugi Schwarz hanno fatto valere in via principale, come oneri straordinari ai sensi dell'art. 33, n. 1, dell'EStG, diversi importi corrispondenti, nel corso del 1998 e 1999, alle rette scolastiche versate alle scuole private frequentate dai loro figli e alle spese ospedaliere di uno di loro.

9 Il giudice del rinvio rileva che i coniugi Schwarz non hanno specificato quale parte di questi importi è stata destinata alle rette scolastiche, a prescindere dall'alloggio, dall'assistenza o dal vitto, ma hanno precisato che tale parte ammonta annualmente ad almeno DEM 10 000.

10 Nell'ambito del procedimento di opposizione, il Finanzamt ha emanato, il 13 settembre 2001, avvisi di accertamento del reddito rettificati nei quali è stato tenuto conto della base imponibile dichiarata dai coniugi Schwarz, ad eccezione degli oneri straordinari fatti valere. Poiché gli interessati avevano ribadito la loro opposizione, il Finanzamt ha respinto quest'ultima come infondata con decisione 6 dicembre 2001. Proprio contro quest'ultima decisione i coniugi Schwarz hanno proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht Köln.

11 Con il loro ricorso, i coniugi Schwarz chiedono, in via principale, la riduzione dell'imposta sul reddito alla quale sono stati assoggettati per il 1998 e 1999, tenendo conto degli oneri straordinari sostenuti ai sensi dell'art. 33, n. 1, dell'EstG. In subordine, chiedono che sia loro concesso un abbattimento per oneri straordinari, sul fondamento dell'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG.

12 Il giudice del rinvio respinge anzitutto la richiesta dei coniugi Schwarz di tenere conto degli importi fatti valere come oneri straordinari ai sensi dell'art. 33, n. 1, dell'EStG.

13 Tale giudice precisa poi che l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG si applica soltanto alla frequenza di certe scuole stabilite sul territorio tedesco e che, di conseguenza, le rette scolastiche versate a scuole situate in un altro Stato membro non possono essere considerate come oneri straordinari che danno diritto al beneficio di una riduzione d'imposta. Detto giudice esprime dubbi quanto alla compatibilità, con il diritto comunitario, del limite dell'abbattimento previsto all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, alle rette sostenute in certe scuole stabilite in Germania.

14 Alla luce di tali elementi, il Finanzgericht Köln ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il fatto che, ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 9, dell'[EStG], nella versione vigente nel 1998 e nel 1999, i pagamenti delle tasse scolastiche relativi a determinate scuole tedesche, ma non quelli relativi a scuole situate nel restante territorio della Comunità [europea], possano essere considerati spese straordinarie ai fini della riduzione dell'imposta sul reddito, contrasti con gli artt. 8 A (...) (libertà di

circolazione [dei cittadini dell'Unione]), 48 (...) (libera circolazione dei lavoratori), 52 (...) (libertà di stabilimento), nonché 59 [del Trattato CE] (...) (libera prestazione dei servizi)».

Sulla questione pregiudiziale

15 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 8 A, n. 1, 48, 52 e 59 del Trattato CE ostano ad una normativa di uno Stato membro che prevede la possibilità per i contribuenti di far valere, in qualità di oneri straordinari danti diritto a una riduzione dell'imposta sul reddito, il versamento di rette scolastiche a certe scuole private stabilite sul territorio nazionale, ma esclude in generale questa possibilità per quanto riguarda le rette scolastiche versate ad una scuola privata stabilita in un altro Stato membro.

16 Occorre in limine precisare che, poiché i fatti all'origine della controversia principale riguardano gli anni 1998 e 1999, le disposizioni relative alla libera circolazione dei cittadini dell'Unione, alla libertà di stabilimento, alla libera circolazione dei lavoratori e alla libera prestazione dei servizi risultano da differenti versioni del Trattato CE, a seconda che la situazione giuridica della causa principale sia anteriore o posteriore al 1° maggio 1999, data dell'entrata in vigore del Trattato di Amsterdam (artt. 8 A, n. 1, 48, 52 e 59 del Trattato CE per quanto riguarda la situazione giuridica anteriore al 1° maggio 1999; artt. 18, n. 1, CE, 39 CE, 43 CE e 49 CE rispetto alla situazione giuridica posteriore a tale data).

17 Ciononostante, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 16 delle sue conclusioni, dal momento che il contenuto degli articoli di cui si tratta non ha subito, da parte del Trattato di Amsterdam, modifiche nel merito, le disposizioni rilevanti saranno indicate nella loro versione in vigore dopo il 1° maggio 1999.

Sulle disposizioni del Trattato CE applicabili

Osservazioni sottoposte alla Corte

18 I coniugi Schwarz hanno anzitutto fatto valere, nel corso dell'udienza, che riguardo agli artt. 18 CE, 39 CE e 43 CE, condividono la posizione sostenuta dalla Commissione delle Comunità europee nell'ambito della causa decisa con sentenza pubblicata in data odierna Commissione/Germania (causa C-318/05, Racc. pag. I-6957), secondo cui tali disposizioni trovano applicazione ad una normativa quale quella della causa principale.

19 Detti coniugi sostengono poi che il principio della libera prestazione dei servizi è applicabile alla situazione all'origine della controversia di cui alla causa principale dal momento che, da una parte, le scuole private stabilite in un altro Stato membro che intendono offrire i loro servizi a figli di contribuenti tedeschi possono essere ostacolate nella loro offerta formativa da una normativa quale quella oggetto della causa principale e che, dall'altra, i contribuenti tedeschi che intendono iscrivere i loro figli in una tale scuola privata ne sono dissuasi da questa normativa.

20 I coniugi Schwarz ritengono che le scuole private stabilite in un altro Stato membro, quali la Cademuir School, si dedichino ad un'attività di prestazione di servizi retribuita e che non si possa escludere che le scuole tedesche sovvenzionate ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStgG, possiedano la qualifica di prestatori di servizi. Infatti, a loro parere, gli importi realmente versati a dette scuole tedesche dai genitori che beneficiano, in senso stretto, dell'abbattimento fiscale del 30% delle rette scolastiche, possono rivelarsi superiori a quelli versati ad una scuola situata in un altro Stato membro quale la Cademuir School.

21 Il governo tedesco fa anzitutto valere che gli artt. 18 CE, 39 CE e 43 CE, non trovano applicazione ad una situazione quale quella oggetto della causa principale.

22 In seguito, il detto governo sostiene che l'attività d'insegnamento svolta dalla Cademuir School non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 49 CE. La libera prestazione dei servizi presupporrebbe l'esistenza di un'attività lucrativa, così come emerge dai termini «prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione» che figurano all'art. 50 CE.

23 Orbene, secondo il governo tedesco, una scuola non svolge un'attività economica. Le attività svolte dagli istituti d'insegnamento non sono fornite normalmente dietro retribuzione e non costituiscono servizi a norma dell'art. 50 CE (v., in tal senso, sentenza 27 settembre 1988, causa 263/86, Humbel e Edel, Racc. pag. 5365, punto 18).

24 Secondo questo governo, se le lezioni impartite dagli istituti di insegnamento superiore essenzialmente finanziati da fondi privati diventano servizi ai sensi dell'art. 50 CE (sentenza 7 dicembre 1993, causa C-109/92, Wirth, Racc. pag. I-6447, punto 17), non può essere dedotto dal solo carattere privato della Cademuir School che essa svolga un'attività economica. Una tale conclusione non potrebbe neppure essere dedotta dal fatto che i genitori abbiano pagato tasse scolastiche. Infatti, il versamento di canoni o di rette scolastiche, al fine di contribuire in certa misura ai costi di gestione del sistema di pubblica istruzione, non incide sulla natura dell'attività svolta quale prestazione di servizi (v., in tal senso, sentenze Humbel e Edel, cit., punto 19, e Wirth, cit., punto 15). Inoltre, il governo tedesco rileva che la decisione di rinvio non specifica se la Cademuir School sia esclusivamente o essenzialmente finanziata mediante fondi privati (ad esempio mediante contributi dei genitori) o se costituisca un istituto a scopo di lucro.

25 La Commissione ritiene, come il governo tedesco, che l'esistenza di un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori prevista all'art. 39 CE o alla libertà di stabilimento prevista all'art. 43 CE sia esclusa nella causa principale.

26 La Commissione sostiene, in via principale, che l'art. 49 CE è applicabile e che quest'ultimo osta ad una normativa come quella oggetto della causa principale.

27 A questo proposito, sarebbe applicabile alla causa principale il principio della libera prestazione dei servizi detta «passiva», nell'ambito della quale i destinatari del servizio, cioè i figli dei coniugi Schwarz, si recano presso un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro, nella fattispecie la scuola privata situata in quest'altro Stato membro.

28 Secondo la Commissione, l'istruzione e la formazione dei giovani possono costituire servizi. Risulta dalla sentenza Humbel e Edel e dalla sentenza Wirth, che la caratteristica essenziale dei servizi di insegnamento forniti dietro retribuzione è il pagamento, da parte dell'alunno o di altra persona, di canoni approssimativamente corrispondenti al costo economico dell'insegnamento. In un caso del genere, l'offerta del servizio di insegnamento costituirebbe un'attività economica.

29 Per contro, secondo la Commissione, se si tratta di un'istruzione pubblica nella quale lo Stato mira ad assolvere i suoi compiti in campo sociale, culturale e educativo e i cui costi sono in larga parte sostenuti da quest'ultimo, non esiste servizio fornito dietro retribuzione (v., in tal senso, sentenza Wirth, cit., punti 15 e 16). Il fatto che l'alunno, all'occorrenza, partecipi al finanziamento della pubblica istruzione versando una tassa d'iscrizione, non basta per rendere tale insegnamento un servizio fornito dietro retribuzione (v., in tal senso, sentenza Humbel e Edel, cit., punto 19).

30 La Commissione ritiene che l'applicabilità del principio della libera prestazione dei servizi a fatti come quelli di cui alla causa principale non possa essere rimessa in discussione, poiché la valutazione della natura onerosa dei servizi non può essere esclusivamente fondata su un esame della situazione delle scuole private agevolate dal regime tedesco. Secondo la stessa istituzione, occorre al contrario fondarsi su quella delle scuole private stabilite in un altro Stato membro, escluse dall'agevolazione fiscale prevista all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG.

31 Orbene, dato che esistono, in certi Stati membri, scuole private che provvedono alle proprie necessità senza aiuto statale alcuno e sono gestite come imprese commerciali, una normativa di uno Stato membro quale l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EstG, che esclude in generale gli importi versati alle scuole stabilite in un altro Stato membro dall'agevolazione fiscale da essa prevista, sarebbe in grado di ostacolare l'offerta transfrontaliera di servizi da parte di tali scuole private a vocazione commerciale che sono stabilite in un altro Stato membro.

32 In subordine, nell'ipotesi in cui la Corte ritenga che nella causa principale il principio della libera prestazione dei servizi non sia applicabile, la Commissione sostiene che il combinato disposto degli artt. 12, primo comma, CE e 18, n. 1, CE è applicabile e osta ad una tale normativa.

Soluzione della Corte

33 In primo luogo, per determinare le disposizioni del Trattato CE applicabili a fatti quali quelli di cui alla causa principale, si deve rilevare, come l'avvocato generale al paragrafo 25 delle sue conclusioni, che non occorre esaminare questi fatti alla luce degli artt. 39 CE e 43 CE. Infatti, genitori che, come i coniugi Schwarz, sono soggetti all'imposta sul reddito in uno Stato membro e che fanno frequentare ai loro figli una scuola privata stabilita in un altro Stato membro, mentre essi stessi non svolgono alcuna attività dipendente o attività economica in quest'ultimo, non si

avvalgono, in siffatto modo, del loro diritto ad esercitare un'attività dipendente in un altro Stato membro, né del loro diritto di stabilirvisi in qualità di lavoratori autonomi, dimodoché gli artt. 39 CE e 43 CE non vanno applicati alla loro situazione.

34 In secondo luogo, occorre ricordare che l'art. 18 CE, che sancisce in generale il diritto, per ogni cittadino dell'Unione, di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, trova specifica espressione nelle disposizioni che garantiscono la libera prestazione dei servizi (v. sentenze 6 febbraio 2003, causa C-92/01, Stylianakis, Racc. pag. I-1291, punto 18, e 11 gennaio 2007, causa C-208/05, ITC, Racc. pag. I-181, punto 64). Pertanto, se la causa principale rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 49 CE, non sarà necessario che la Corte si pronunci sull'interpretazione dell'art. 18 CE (v. sentenze Stylianakis, cit., punto 20, e ITC, cit., punto 65).

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

36 A questo proposito, si deve anzitutto ricordare che, se l'art. 50, terzo comma, CE cita soltanto la libera prestazione dei servizi attiva, nell'ambito della quale il prestatore si sposta verso il destinatario dei servizi, emerge da una giurisprudenza consolidata che la libera prestazione dei servizi comprende la libertà dei destinatari di servizi di recarsi in un altro Stato membro nel quale è stabilito il prestatore per fruirvi di detti servizi (v. sentenza 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, Luisi e Carbone, Racc. pag. 377, punti 10 e 16). Nella causa principale, si discute del rifiuto di concedere una deduzione fiscale in ragione della localizzazione in un altro Stato membro della scuola privata frequentata e, di conseguenza, della possibilità di ricorrere a offerte di formazione provenienti da una tale scuola.

37 Si deve comunque esaminare se tali offerte di formazione riguardano la fornitura di prestazioni di servizi. A tale scopo, occorre stabilire se l'insegnamento impartito da una scuola quale la Cademuir School costituisce, ai sensi dell'art. 50, primo comma, CE «prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione».

38 È stato già affermato che, a norma di quest'ultima disposizione, la caratteristica essenziale della retribuzione va ravvisata nella circostanza che essa costituisce il corrispettivo economico della prestazione considerata (v. sentenze Humbel e Edel, cit., punto 17; 12 luglio 2001, causa C-157/99, Smits e Peerbooms, Racc. pag. I-5473, punto 58; 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, Racc. pag. I-8147, punto 26; 22 maggio 2003, causa C-355/00, Freskot, Racc. pag. I-5263, punto 55, e 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 23).

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

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

41 Si deve in tale contesto precisare che non è necessario che questo finanziamento privato sia garantito principalmente dagli alunni o dai loro genitori. Infatti, secondo una giurisprudenza costante, l'art. 50 CE non prescrive che il servizio sia pagato da coloro che ne fruiscono (v., segnatamente, sentenze 26 aprile 1988, causa 352/85, Bond van Adverteerders e a., Racc. pag. 2085, punto 16; 11 aprile 2000, cause riunite C-51/96 e C-191/97, Deliège, Racc. pag. I-2549, punto 56; Smits e Peerbooms, cit., punto 57, e Skandia e Ramstedt, cit., punto 24).

42 Secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, le rette scolastiche versate dai coniugi Schwarz alla Cademuir School per i loro due figli erano state da sole stimate ad almeno DEM 10 000 all'anno. Secondo il governo tedesco, quest'importo è nettamente superiore a quello richiesto dalle scuole private stabilite in Germania che beneficiano dell'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG.

43 Poiché la decisione del rinvio non ha documentato con precisione le modalità di finanziamento e di funzionamento della Cademuir School, spetta ad ogni modo al giudice nazionale valutare se detta scuola sia finanziata essenzialmente con fondi privati.

44 Occorre aggiungere che, per determinare se l'art. 49 CE sia applicabile a fatti come quelli di cui alla causa principale, è irrilevante accertare se le scuole stabilite nello Stato membro del destinatario della prestazione, nella fattispecie la Repubblica federale di Germania, che sono parificate, autorizzate o riconosciute in questo Stato ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, forniscono o meno prestazioni di servizi a norma dell'art. 50, primo comma, CE. L'unica circostanza rilevante è che la scuola privata stabilita in un altro Stato membro possa essere considerata come in grado di fornire prestazioni retribuite di servizi.

45 Infatti, nella sentenza 16 maggio 2006, causa C-372/04, Watts (Racc. pag. I-4325, punto 90), riguardante prestazioni mediche che costituiscono prestazioni di servizi,

la Corte ha ritenuto che l'art. 49 CE si applichi alla situazione di una paziente residente nel Regno Unito, il cui stato di salute necessitava cure ospedaliere e che, essendosi recata in un altro Stato membro per ricevervi le cure in questione dietro corrispettivo, ne sollecitava poi il rimborso presso il servizio sanitario nazionale, allorché le prestazioni della stessa natura erano fornite a titolo gratuito dal sistema sanitario nazionale del Regno Unito.

46 Al punto 91 di tale sentenza, la Corte ha affermato che, senza che ci sia bisogno nella fattispecie di determinare se le prestazioni di cure ospedaliere fornite nell'ambito di un servizio sanitario nazionale, come quello in questione nella controversia all'origine di tale sentenza, costituiscono esse stesse servizi ai sensi delle disposizioni del Trattato CE sulla libera prestazione dei servizi, occorreva ritenere che una situazione come quella all'origine della controversia di cui alla causa principale, in cui una persona il cui stato di salute necessita cure ospedaliere, si reca in un altro Stato membro e ivi riceve le cure di cui trattasi dietro corrispettivo, rientra nel campo di applicazione delle dette disposizioni.

47 Ne consegue che l'art. 49 CE è applicabile a fatti come quelli di cui alla causa principale dal momento che i contribuenti di uno Stato membro considerato scolarizzano i propri figli in una scuola privata stabilita in un altro Stato membro che può essere considerata come in grado di fornire prestazioni di servizi retribuiti, ossia che è finanziata essenzialmente da fondi privati, come spetta al giudice nazionale verificare.

Sull'esistenza di un ostacolo alla libera prestazione dei servizi

Osservazioni sottoposte alla Corte

48 Secondo i coniugi Schwarz, una normativa quale quella di cui alla causa principale contrasta con l'art. 49 CE e non è giustificata.

49 Il governo tedesco ritiene che un eventuale ostacolo alla libera prestazione dei servizi sia giustificato nel caso di specie.

50 In primo luogo, lo stesso governo fa valere che non discende dall'art. 49 CE un obbligo a carico di uno Stato membro di sostenere, mediante un'agevolazione fiscale concessa per rette scolastiche, gli istituti scolastici che rientrano nel sistema di pubblica istruzione di un altro Stato membro. Se la Repubblica federale di Germania dovesse consentire la deducibilità delle rette scolastiche versate a scuole situate fuori del suo territorio, si produrrebbe la conseguenza di concedere indirettamente a queste ultime gli stessi aiuti che sono concessi alle scuole private tedesche, ciò che si pone in contrasto con la ripartizione delle competenze prevista dal Trattato CE. L'art. 149 CE dispone, infatti, che la Comunità svolge la sua azione nel campo dell'istruzione nel rispetto della responsabilità degli Stati membri per quanto riguarda il contenuto dell'insegnamento e l'organizzazione del sistema di istruzione, nonché delle loro diversità culturali e linguistiche.

51 A questo proposito, il governo tedesco sostiene che, poiché la politica in materia di istruzione rientra nei compiti essenziali di ogni Stato e che la struttura di tali compiti differisce nettamente da uno Stato all'altro in ragione di tradizioni storiche e culturali, la possibilità di un controllo e di un finanziamento da parte dello Stato in quest'ambito è essenziale. La Legge fondamentale stabilisce, al suo art. 7, principi fondamentali sull'istruzione, la quale rimane peraltro di competenza esclusiva dei Länder. Questa disposizione, che fissa un quadro vincolante relativo alle scuole private, garantisce il diritto di fondare tali scuole e consente, in tal modo, l'esistenza di un sistema di istruzione dualista in grado di offrire una libertà di scelta.

52 Secondo il detto governo, dal momento che lo Stato tedesco non esercita alcuna influenza sull'organizzazione della Cademuir School, in particolare sui programmi scolastici, non può essere neppure tenuto a sovvenzionare il funzionamento di questa scuola rinunciando a entrate fiscali che gli spettano.

53 In secondo luogo, il governo tedesco fa valere che il rifiuto di estendere l'agevolazione fiscale di cui alla causa principale alle rette scolastiche versate alle scuole private stabilite in un altro Stato membro, è giustificato dal fatto che le scuole tedesche di cui all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG e le scuole private stabilite in un altro Stato membro, quali la Cademuir School, non si trovano in una situazione oggettivamente assimilabile.

54 Secondo questo governo, l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG istituisce un aiuto statale indiretto a favore di certe scuole private alle quali sono imposti oneri particolari. Sono interessate le scuole private alternative parificate dallo Stato, le scuole autorizzate dall'ordinamento del Land e le scuole complementari di formazione generale riconosciute dall'ordinamento del Land.

55 A fronte delle esigenze qualitative e finanziarie molto elevate, imposte alle scuole alternative parificate ai sensi dell'art. 7, n. 4, della Legge fondamentale, il diritto costituzionale tedesco prevede un obbligo corrispondente di finanziamento pubblico. A parere del governo tedesco, lo Stato dispone, in applicazione di questa disposizione, di un margine di discrezionalità per ottemperare al proprio obbligo di sostenere le scuole private alternative. Tale aiuto interverrebbe in larga parte mediante sovvenzioni dirette. Le scuole private riceverebbero, quindi, circa l'80% delle somme versate ad un'analoga scuola pubblica. L'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG concretizza questo obbligo costituzionale di assistenza e sostiene indirettamente le scuole parificate tramite agevolazioni fiscali concesse per le rette scolastiche.

56 Lo stesso dicasi delle scuole autorizzate dall'ordinamento del Land o delle scuole complementari di formazione generale riconosciute dallo stesso ordinamento. Certamente, secondo il governo tedesco, le specifiche esigenze imposte dalla Legge fondamentale non si applicano a tali scuole e un obbligo di finanziamento non può discendere da detta Legge. Tuttavia, l'autorizzazione del Land o il riconoscimento da parte del suo ordinamento collocherebbero di fatto tali scuole sotto lo stesso regime

giuridico delle scuole parificate. In ragione degli oneri che discendono da tale autorizzazione o riconoscimento, per tali scuole esiste anche un obbligo di aiuto da parte dello Stato anche se ciò emerge solo da una legge ordinaria.

57 Secondo il governo tedesco, tale vincolo tra le esigenze imposte dallo Stato, da una parte, e il sostegno pubblico corrispondente, dall'altra, non sussiste nel caso della Cademuir School. Un tale istituto non è soggetto, in particolare, all'obbligo di evitare una selezione degli alunni fondata sul patrimonio dei genitori implicante il versamento di rette scolastiche necessariamente insufficienti per coprire i costi. Verrebbe a mancare, pertanto, un elemento determinante dell'onere gravante sulle scuole di cui all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, che giustifica l'assistenza che lo Stato concede a queste ultime.

58 In ultimo luogo, secondo tale governo, l'estensione dell'agevolazione alle rette scolastiche versate alla Cademuir School si pone non solo in contrasto con l'esigenza prescritta all'art. 7, n. 4, terza frase, della Legge fondamentale diretta ad evitare una selezione degli alunni fondata sul patrimonio dei genitori ma potrebbe anche comportare un notevole aumento dell'importo globale dell'abbattimento concesso, ai sensi dell'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG.

59 Infatti, le rette scolastiche delle scuole private di cui all'art.10, n. 1, punto 9, dell'EStG verrebbero fissate ad un livello poco elevato per evitare una selezione degli alunni in base al patrimonio dei loro genitori, in modo che l'importo dell'aiuto indiretto fornito dallo Stato a queste scuole, sotto forma di deducibilità degli oneri straordinari sostenuti dai genitori di alunni, risulterebbe modesto. Diverso è il caso di una scuola quale la Cademuir School, le cui rette scolastiche risulterebbero notevolmente più elevate rispetto alle rette richieste da dette scuole.

60 Il governo tedesco ricorda, a questo proposito, che la Corte, nella sua sentenza 15 marzo 2005, causa C-209/03, Bidar (Racc. pag. I-2119, punto 56), ha giudicato che è

opportuno che ciascuno Stato membro vigili affinché la concessione di aiuti a copertura delle spese di mantenimento di studenti provenienti da altri Stati membri non diventi un onere irragionevole che potrebbe produrre conseguenze sul livello globale dell'aiuto che può essere concesso da tale Stato. Allo stesso modo, dovrebbe ritenersi legittimo per uno Stato membro vincolare la concessione di un'agevolazione fiscale a criteri che permettono di evitare che detta agevolazione sia ricondotta entro un margine che lo Stato membro reputa necessario.

61 La Commissione ritiene che la normativa di cui alla causa principale violi la libertà di prestazione dei servizi. A suo parere, l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG non stabilisce criteri oggettivi in grado di determinare quali tipi di rette scolastiche richieste dalle scuole tedesche e straniere sono deducibili. Tale disposizione subordinerebbe la deducibilità delle rette scolastiche soltanto alla parificazione o al riconoscimento in Germania della scuola privata interessata, dimodoché la condizione determinante di questa deducibilità dipenderebbe dallo stabilimento della scuola sul territorio di questo Stato membro. Le rette scolastiche versate a qualsiasi scuola privata situata in un altro Stato membro verrebbero automaticamente escluse dalla deduzione fiscale indipendentemente dal loro ammontare. Poiché nessuna di queste scuole private sarebbe in grado di soddisfare le condizioni fissate all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, non si può stabilire una distinzione tra tali scuole, a seconda che siano assimilabili o meno, in teoria, alle scuole tedesche.

62 Secondo la Commissione, tra le scuole sfavorite dal regime di cui all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, figurano per lo meno quelle il cui finanziamento si basa esclusivamente sulle rette scolastiche che richiedono e sulle loro altre attività economiche e che, pertanto, forniscono innegabilmente servizi retribuiti. La discriminazione della quale sono oggetto costituirebbe per lo meno un ostacolo alla libertà di prestazione dei servizi garantita dall'art. 49 CE.

63 Per la Commissione, non esiste una ragione in grado di giustificare questa violazione dell'art. 49 CE, dato che la Repubblica federale di Germania resta libera, conformemente al diritto comunitario, di limitare la deducibilità delle rette

scolastiche a certi tipi di scuole o a determinati importi, alla sola condizione che la deducibilità si basi su criteri oggettivi e non dipendenti dal luogo di stabilimento della scuola. Essa ritiene che tale inadempimento sia tanto più grave in quanto la diffusione delle lingue degli Stati membri e la promozione della mobilità degli studenti figurano espressamente tra gli obiettivi espliciti della Comunità, ai sensi dell'art. 149, n. 2, primo e secondo trattino, CE.

Giudizio della Corte

64 Una normativa tributaria di uno Stato membro, come quella che discende dall'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, subordina la concessione di un abbattimento fiscale al requisito che le rette scolastiche siano impegnate a favore di scuole private parificate da questo Stato membro, autorizzate o riconosciute dalla normativa del Land applicabile, il che presuppone che siano già stabilite in tale Stato membro.

65 Detta normativa esclude in generale la possibilità, per i contribuenti soggetti all'imposta in Germania, di dedurre dai loro redditi imponibili una parte delle rette scolastiche relative alla frequenza da parte dei loro figli di una scuola privata situata in un altro Stato membro, mentre questa possibilità esiste relativamente alle rette scolastiche versate a certe scuole private tedesche. Tale normativa comporta quindi, per questi contribuenti, un aggravio fiscale dal momento che, analogamente ai coniugi Schwarz, hanno scolarizzato i loro figli in una scuola privata situata in un altro Stato membro e non in una scuola privata stabilita nel territorio nazionale.

66 Una normativa quale quella risultante dall'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG produce l'effetto di dissuadere i contribuenti residenti in Germania dal far frequentare ai propri figli scuole stabilite in un altro Stato membro. Peraltro, tale normativa osta anche all'offerta di formazione proveniente da istituti di insegnamento privati stabiliti in altri Stati membri e destinata ai figli di contribuenti residenti in Germania.

67 Una tale normativa integra un ostacolo alla libera prestazione dei servizi garantita dall'art. 49 CE. Questo articolo si oppone, infatti, all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro (v., segnatamente, sentenze 28 aprile 1998, causa C-118/96, Safir, Racc. pag. I-1897, punto 23; Smits e Peerbooms, cit., punto 61; Danner, cit., punto 29; 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 23; Watts, cit., punto 94, e 19 aprile 2007, causa C-444/05, Stamatelaki, Racc. pag. I-3185, punto 25).

68 Secondo il governo tedesco, un eventuale ostacolo alla libera prestazione dei servizi è in primo luogo giustificato dal fatto che non può scaturire dal principio della libera prestazione dei servizi un obbligo di estendere il trattamento fiscale privilegiato, concesso a certe scuole dipendenti dal sistema di istruzione di uno Stato membro, a quelle dipendenti da un altro Stato membro.

69 Occorre rilevare, a questo proposito, che l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, concerne il trattamento fiscale delle rette scolastiche. Secondo una giurisprudenza consolidata, se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., segnatamente, sentenze Danner, cit., punto 28; 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Racc. pag. I-11673, punto 36, e 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Racc. pag. I-2107, punto 25).

70 Allo stesso modo, se è pacifico che il diritto comunitario non reca pregiudizio alla competenza degli Stati membri per quanto riguarda, da una parte, il contenuto dell'insegnamento e l'organizzazione del sistema di istruzione, nonché le loro diversità culturali e linguistiche (art. 149, n. 1, CE) e, dall'altra, il contenuto e l'organizzazione della formazione professionale (art. 150, n. 1, CE), è pur vero che nell'esercizio di tale potere gli Stati membri devono rispettare il diritto comunitario, in particolare le disposizioni relative alla libera prestazione dei servizi (v., per analogia, sentenza Watts, cit., punti 92 e 147).

71 Peraltro, per ciò che concerne l'argomento del governo tedesco secondo cui uno Stato membro non può essere tenuto a sovvenzionare scuole dipendenti dal sistema di istruzione di un altro Stato membro, è sufficiente constatare che l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG prevede non già l'attribuzione di una sovvenzione diretta da parte dello Stato tedesco alle scuole di cui trattasi, bensì la concessione di un'agevolazione fiscale ai genitori in base alle rette scolastiche pagate per i loro figli.

72 Trattandosi dell'argomento del detto governo secondo cui il rifiuto di estendere l'agevolazione fiscale prevista all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG alle rette scolastiche versate alle scuole private stabilite in un altro Stato membro è giustificato dal fatto che le scuole tedesche di cui al detto articolo e le scuole private stabilite in un altro Stato membro, quali la Cademuir School, non si trovano in una situazione oggettivamente assimilabile, si deve rilevare che tale articolo subordina la deducibilità di una parte delle rette scolastiche alla parificazione, all'autorizzazione o al riconoscimento, in Germania, della scuola privata interessata, senza definire un criterio oggettivo in grado di determinare quali tipi di rette scolastiche richieste dalle scuole tedesche sono deducibili.

73 Ne consegue che qualsiasi scuola privata stabilita in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania, solo per non essere stabilita in Germania, è automaticamente esclusa dall'agevolazione fiscale di cui alla causa principale, indipendentemente dal rispetto o meno dei criteri quali la riscossione di rette scolastiche di un importo non idoneo a selezionare gli alunni sulla base del patrimonio dei loro genitori.

74 Per giustificare l'ostacolo alla libera prestazione dei servizi costituito dalla normativa di cui alla causa principale, il governo tedesco fa anche valere, riferendosi alla citata sentenza Bidar, che è legittimo per uno Stato membro vincolare la concessione di un aiuto o di un'agevolazione fiscale a criteri destinati ad evitare che tali aiuti o tali agevolazioni siano ricondotti entro un margine che lo Stato membro reputa necessario.

75 Secondo tale governo, gli argomenti sviluppati nella detta sentenza, relativa alla concessione di aiuti a copertura delle spese di mantenimento di studenti e alla libera circolazione dei cittadini dell'Unione, devono essere collocati in un contesto generale nel senso che, qualora i fondi pubblici siano limitati, l'estensione del beneficio di una deduzione fiscale implicherebbe necessariamente una diminuzione dell'importo delle singole deduzioni concesse ai privati per realizzare un'operazione fiscalmente neutra. Il governo tedesco fa valere, a tale proposito, che dall'estensione dell'applicazione dell'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG al versamento di rette scolastiche a certe scuole situate in un altro Stato membro sorgerebbero oneri supplementari per il bilancio dello Stato.

76 Tale argomento non può però essere accolto per i seguenti motivi.

77 Anzitutto, secondo la giurisprudenza costante della Corte, il prevenire una riduzione del gettito fiscale non figura nel novero dei motivi enunciati all'art. 46 CE, nel combinato disposto con l'art. 55 CE, né può essere considerato come motivo imperativo di interesse pubblico.

78 Con riguardo poi all'argomento del governo tedesco secondo cui ogni Stato membro sarebbe libero di vigilare affinché la concessione di aiuti relativi alle rette scolastiche non diventi un onere eccessivo che potrebbe produrre conseguenze sul livello globale dell'aiuto che può essere concesso da tale Stato, dalle indicazioni fornite da detto governo emerge che l'aggravio finanziario rappresentato, a suo parere, dall'estensione dell'abbattimento fiscale alle rette scolastiche versate a talune scuole situate in un altro Stato membro, risulterebbe dal fatto che gli aiuti indirettamente concessi per tali scuole ammonterebbero ad un importo molto più elevato rispetto a quelli versati agli istituti di insegnamento parificati, autorizzati o riconosciuti in Germania, dato che queste scuole stabilite in un altro Stato membro dovrebbero autofinanziarsi mediante l'imposizione di rette scolastiche elevate.

79 Anche supponendo che un ragionamento identico a quello seguito nella citata sentenza Bidar trovi applicazione in una situazione come quella all'origine della controversia di cui alla causa principale, trattandosi di un'agevolazione fiscale relativa a rette scolastiche, occorre rilevare a tal proposito che, come ha sostenuto la Commissione, l'obiettivo perseguito dal rifiuto di concedere l'abbattimento fiscale di cui alla causa principale a titolo di rette scolastiche versate a scuole stabilite in un altro Stato membro, cioè quello di garantire una copertura delle spese di gestione delle scuole private senza che ciò comporti un onere eccessivo per lo Stato, conformemente all'analisi effettuata nella citata sentenza Bidar, può essere ottenuto attraverso mezzi meno restrittivi.

80 Infatti, così come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 62 delle sue conclusioni, onde evitare un aggravio finanziario uno Stato membro può limitare l'importo deducibile a titolo di rette scolastiche ad un importo determinato, corrispondente all'abbattimento fiscale concesso da detto Stato, tenuto conto di certi valori ad esso propri, per la frequenza di scuole situate sul proprio territorio, ciò che costituirebbe un mezzo meno restrittivo del rifiuto di concedere la deduzione fiscale in questione.

81 Appare ad ogni modo sproporzionato escludere totalmente dall'abbattimento fiscale previsto all'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG, le rette scolastiche versate dai contribuenti soggetti all'imposta sul reddito in Germania a scuole stabilite in uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania. In siffatto modo, infatti, sono escluse dalla deduzione fiscale in causa le rette scolastiche versate dai detti contribuenti a scuole stabilite in un altro Stato membro, indipendentemente dall'eventuale rispetto da parte di dette scuole di criteri oggettivi fissati sulla base di principi propri ad ogni Stato membro e che consentono di determinare quali tipi di rette scolastiche danno diritto a detto abbattimento fiscale.

82 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere al giudice del rinvio che, nella situazione in cui i contribuenti di uno Stato membro scolarizzano i loro figli in una scuola situata in un altro Stato membro, finanziata essenzialmente mediante fondi privati, l'art. 49 CE deve essere interpretato nel senso che osta ad una

normativa di uno Stato membro che contempla la possibilità per i contribuenti di far valere in qualità di oneri straordinari, danti diritto ad una riduzione dell'imposta sul reddito, il versamento di rette scolastiche a certe scuole private stabilite sul territorio nazionale, ma esclude in generale tale possibilità trattandosi di rette scolastiche versate ad una scuola privata stabilita in un altro Stato membro.

Sull'esistenza di un ostacolo alla libera circolazione dei cittadini dell'Unione

83 Come emerge dai punti 35 e 47 della presente sentenza, dal momento che il giudice del rinvio potrebbe concludere per l'inapplicabilità dell'art. 49 CE ai fatti di cui alla causa principale, si deve esaminare una normativa come quella di cui alla causa principale alla luce dell'art. 18 CE.

Osservazioni sottoposte alla Corte

84 Secondo il governo tedesco, l'art. 18 CE non si oppone ad una normativa nazionale quale l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG.

85 La Commissione fa valere, nell'ipotesi in cui la Corte dovesse ritenere che l'art. 49 CE non trovi applicazione, che tale normativa lede i diritti conferiti ai ricorrenti di cui alla causa principale dal combinato disposto dell'art. 12, n. 1, CE e dell'art. 18, n. 1, CE.

Giudizio della Corte

86 Secondo la giurisprudenza della Corte, lo status di cittadino dell'Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri, che consente a chi tra di essi si trovi nella medesima situazione di ottenere, nell'ambito di applicazione ratione materiae del Trattato CE, indipendentemente dalla cittadinanza e fatte salve le eccezioni a tal riguardo espressamente previste, il medesimo trattamento giuridico (v., segnatamente, sentenze 20 settembre 2001, causa C-184/99, Grzelczyk, Racc. pag. I-6193, punto 31; 11 luglio 2002, causa C-224/98, D'Hoop, Racc. pag. I-6191, punto 28; 2 ottobre 2003, causa C-148/02, Garcia Avello, Racc. pag. I-11613, punti 22 e 23, e 29 aprile 2004, causa C-224/02, Pusa, Racc. pag. I-5763, punto 16).

87 Tra le situazioni che rientrano nel campo di applicazione del diritto comunitario figurano quelle riguardanti l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato CE, in particolare della libertà di circolare e di soggiornare sul territorio degli Stati membri, quale conferita dall'art. 18 CE (v., segnatamente, sentenze Grzelczyk, cit., punto 33; D'Hoop, cit., punto 29; Garcia Avello, cit., punto 24, e Pusa, cit., punto 17).

88 Poiché un cittadino dell'Unione ha diritto a che gli venga riconosciuto in tutti gli Stati membri il medesimo trattamento giuridico accordato ai cittadini di tali Stati membri che si trovino nella medesima situazione, sarebbe incompatibile con il diritto alla libera circolazione che gli si possa applicare, nello Stato membro di cui sia cittadino, un trattamento meno favorevole di quello di cui beneficerebbe se non avesse usufruito delle facilitazioni concesse dal Trattato CE in materia di circolazione (sentenze D'Hoop, cit., punto 30, e Pusa, cit., punto 18).

89 Tali facilitazioni non potrebbero infatti dispiegare pienamente i propri effetti se un cittadino di uno Stato membro potesse essere dissuaso dal farne uso da ostacoli posti

al suo soggiorno nello Stato membro ospitante da una normativa del proprio Stato d'origine che lo penalizzasse per il solo fatto che egli ne abbia usufruito (v., in tal senso, sentenze 7 luglio 1992, causa C-370/90, Singh, Racc. pag. I-4265, punto 23; D'Hoop, cit., punto 31; Pusa, cit., punto 19, e 18 luglio 2006, causa C-406/04, De Cuyper, Racc. pag. I-6947, punto 39).

90 I figli dei coniugi Schwarz, per via della frequenza di un istituto scolastico situato in un altro Stato membro, si sono avvalsi del loro diritto di circolare liberamente. Risulta, infatti, dalla sentenza 19 ottobre 2004, causa C-200/02, Zhu e Chen (Racc. pag. I-9925, punto 20), che anche un bambino in tenera età può avvalersi dei diritti di libera circolazione e di soggiorno garantiti dal diritto comunitario.

91 Una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale, introduce una differenza di trattamento tra i contribuenti soggetti all'imposta sul reddito in Germania che hanno scolarizzato i loro figli in una scuola situata in Germania e coloro che hanno mandato i loro figli a seguire la loro formazione in una scuola situata in un altro Stato membro.

92 La normativa nazionale di cui alla causa principale, vincolando la concessione di un abbattimento fiscale previsto per rette scolastiche alla condizione che queste ultime siano state versate ad una scuola privata che risponde a taluni requisiti in Germania e rifiutando tale abbattimento ai contribuenti soggetti all'imposta sul reddito in tale Stato membro per il motivo che hanno mandato i loro figli a seguire una formazione scolastica in un altro Stato membro, sfavorisce i figli di cittadini di uno Stato per il solo fatto che hanno esercitato la loro libertà di circolazione recandosi in un altro Stato membro per seguirvi un'istruzione scolastica.

93 Orbene, una normativa nazionale che svantaggia certi cittadini di uno Stato per il solo fatto che hanno esercitato la loro libertà di circolare e di soggiornare in un altro

Stato membro rappresenta una restrizione delle libertà riconosciute dall'art. 18, n. 1, CE a tutti i cittadini dell'Unione (v. sentenze De Cuyper, cit., punto 39, nonché 26 ottobre 2006, causa C-192/05, Tas-Hagen e Tas, Racc. pag. I-10451, punto 31).

94 Una restrizione del genere può essere giustificata riguardo al diritto comunitario, solo se basata su considerazioni oggettive, indipendenti dalla cittadinanza delle persone interessate e adeguatamente commisurate allo scopo legittimamente perseguito dall'ordinamento nazionale (v., sentenze D'Hoop, cit., punto 36; De Cuyper, cit., punto 40, e Tas-Hagen e Tas, cit., punto 33).

95 Si deve rilevare che per tentare di giustificare un'eventuale restrizione alla libera prestazione dei servizi, il governo tedesco ha presentato gli argomenti esposti ai punti 58-60 della presente sentenza, riferendosi alla posizione adottata dalla Corte nella citata sentenza Bidar, relativa all'interpretazione dell'art. 18 CE.

96 Al punto 56 di tale sentenza, la Corte ha affermato che è opportuno che ciascuno Stato membro vigili affinché la concessione di aiuti a copertura delle spese di mantenimento di studenti provenienti da altri Stati membri non diventi un onere irragionevole che potrebbe produrre conseguenze sul livello globale dell'aiuto che può essere concesso da tale Stato.

97 Tuttavia, supponendo anche che un ragionamento identico trovi applicazione in una situazione come quella all'origine della controversia di cui alla causa principale, riguardo a un'agevolazione fiscale relativa a rette scolastiche, resta fermo che una normativa quale l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG appare ad ogni modo sproporzionata rispetto agli obiettivi che persegue, per le stesse ragioni esposte al punto 81 della presente sentenza, nell'ambito dell'esame di tale normativa rispetto al principio della libera prestazione dei servizi.

98 Ne consegue che, quando i figli dei contribuenti di uno Stato membro frequentino in un altro Stato membro una scuola le cui prestazioni non rientrano nella sfera di applicazione dell'art. 49 CE, una normativa quale l'art. 10, n. 1, punto 9, dell'EStG produce l'effetto di sfavorire in maniera ingiustificata questi figli rispetto a quelli che non si sono avvalsi del loro diritto alla libera circolazione andando a frequentare una scuola stabilita in un altro Stato membro e reca pregiudizio ai diritti che sono loro conferiti dall'art. 18, n. 1, CE.

99 Si deve, di conseguenza, rispondere al giudice del rinvio che, qualora i contribuenti di uno Stato membro mandino i loro figli a seguire la loro formazione in una scuola stabilita in un altro Stato membro, le cui prestazioni non sono coperte dall'art. 49 CE, l'art. 18 CE si oppone ad una normativa di uno Stato membro che prevede la possibilità per i contribuenti di far valere, in qualità di oneri straordinari danti diritto a una riduzione dell'imposta sul reddito, il versamento di rette scolastiche a certe scuole stabilite sul territorio nazionale, ma esclude in generale tale possibilità trattandosi di rette scolastiche versate ad una scuola stabilita in un altro Stato membro.

Sulle spese

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

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

1) **L'art. 49 CE deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui i contribuenti di uno Stato membro facciano frequentare ai propri figli una scuola situata in un altro Stato membro, finanziata essenzialmente mediante fondi privati, esso osta ad una normativa di uno Stato membro che prevede la possibilità per i contribuenti di far valere, come spese straordinarie che danno diritto ad una riduzione dell'imposta sul reddito, il versamento di rette scolastiche a determinate scuole private stabilite sul territorio nazionale, ma esclude in generale tale possibilità per le rette scolastiche versate ad una scuola privata stabilita in un altro Stato membro.**

2) **Qualora i contribuenti di uno Stato membro mandino i loro figli a frequentare una scuola stabilita in un altro Stato membro, le cui prestazioni non rientrano nella sfera di applicazione dell'art. 49 CE, l'art. 18 CE si oppone ad una normativa di uno Stato membro che prevede la possibilità per i contribuenti di far valere, come spese straordinarie che danno diritto ad una riduzione dell'imposta sul reddito, il versamento di rette scolastiche a determinate scuole stabilite sul territorio nazionale, ma esclude in generale tale possibilità per le rette scolastiche versate ad una scuola stabilita in un altro Stato membro.**

Firme