ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

20 mai 2010 *

Dans l'affaire C-56/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Commissione tributaria provinciale di Roma (Italie), par décision du 14 janvier 2009, parvenue à la Cour le 9 février 2009, dans la procédure

Emiliano Zanotti

contre

Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2,

* Langue de procédure: l'italien.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (rapporteur) et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M^me^ R. Şereş, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 4 février 2010,

considérant les observations présentées:

— pour M. E. Zanotti, par MM. C. Romano et E. Zanotti, avvocati,

— pour le gouvernement italien, par M^me^ G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,

— pour la Commission européenne, par MM. A. Aresu et R. Lyal, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 49 CE et 18 CE relatifs, respectivement, à la libre prestation des services et à la citoyenneté de l'Union.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Zanotti à l'Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2 (ci-après l'«Agenzia») au sujet de la déduction de l'impôt brut des frais destinés à payer la participation à un cours universitaire dispensé dans un autre État membre.

Le cadre juridique national

3 Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, sous e), du décret nº 917 du président de la République, du 22 décembre 1986, portant approbation du texte unique relatif aux impôts sur les revenus (ci-après le «TUIR»):

«De l'impôt brut, est déduit un montant égal à 19 % des charges suivantes supportées par le contribuable, si elles ne sont pas déductibles lors de la détermination des différents revenus qui concourent à former le revenu global:

[…]

e) les frais pour la fréquentation de cours d'enseignement secondaire et universitaire, dans une limite n'excédant pas le maximum fixé pour les taxes et les droits des établissements nationaux.»

4 Il ressort des observations soumises à la Cour que le ministère des Finances a adopté des circulaires indiquant la façon dont les dispositions du TUIR doivent être interprétées et mises en œuvre.

5 Le point 1.5.1 de la circulaire nº 95 du ministère des Finances, du 12 mai 2000 (ci-après la «circulaire nº 95/2000»), prévoit que les frais pour la fréquentation d'établissements ou d'universités privés ou étrangers sont déductibles dans la limite du plafond fixé pour les taxes et droits acquittés pour les prestations similaires fournies par des établissements publics italiens. Aux fins de la déduction des frais relatifs à la

fréquentation à l'étranger de cours universitaires, il convient de se référer aux frais correspondants prévus pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique italienne la plus proche du domicile fiscal du contribuable.

6 La circulaire nº 11 du ministère des Finances, du 23 mai 1987 (ci-après la «circulaire nº 11/1987»), prévoit, aux fins de la déduction des droits acquittés par les étudiants inscrits auprès des universités privées en Italie, l'assimilation des cours de «laurea» dispensés par lesdites universités avec les cours, identiques ou similaires, dispensés dans l'université publique italienne existant dans la même ville que l'université privée, ou sise dans une ville de la même région.

Le litige au principal et la question préjudicielle

7 Durant l'année académique 2003-2004, le requérant au principal, un avocat fiscaliste domicilié à Rome, a suivi un master en droit fiscal international auprès de l'International Tax Center (ci-après l'«ITC») de Leyde (Pays-Bas).

8 Dans sa déclaration relative à l'année d'imposition 2003, le requérant a, conformément à l'article 15, paragraphe 1, sous e), du TUIR, déduit de l'impôt brut le montant égal à 19 % des frais exposés pour la fréquentation dudit master au titre des charges déductibles pour des frais d'enseignement universitaire. Ces derniers frais ont été chiffrés à 12 000 euros.

9 Il résulte de la décision de renvoi que l'Agenzia a refusé de prendre en compte, aux fins de la déduction, des frais de scolarité pour le cours de spécialisation fréquenté par M. Zanotti aux Pays-Bas et a même exclu complètement la déductibilité, sans fournir

aucune justification adéquate, en particulier, sur les raisons pour lesquelles le montant déductible ne pouvait pas être déterminé par référence à celui éventuellement exigé par un établissement d'enseignement national analogue, comme le prévoit la réglementation nationale.

10 Il ressort également de la décision de renvoi que, le 8 août 2007, le requérant au principal s'est vu notifier un avis d'imposition d'un montant de 2 621,84 euros relatif à la liquidation de la déclaration concernant l'année d'imposition 2003.

11 Le 14 décembre 2007, il a contesté cet avis devant la Commissione tributaria provinciale di Roma, en s'opposant au défaut de reconnaissance de la déduction en cause et en invoquant l'incompatibilité avec le droit communautaire des limites de la déduction prévues par la réglementation italienne.

12 Dans ces conditions, la Commissione tributaria provinciale di Roma a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les principes généraux du traité et du droit commun européen relatifs à l'effectivité et à la plénitude de la protection juridictionnelle, ainsi qu'à l'uniformité de traitement et à la liberté de circulation, s'opposent-ils à l'application de l'article 15, [paragraphe 1,] sous e), du [TUIR], et du point 1.5.1 de la circulaire n° 95[/2000], et la limitation qui en résulte en ce qui concerne la reconnaissance des charges visées par lesdites dispositions est-elle contraire à la réglementation communautaire?»

Sur la recevabilité du recours

13 Sans pour autant soulever formellement une exception d'irrecevabilité, le gouvernement italien estime que la question préjudicielle manque de pertinence pour la solution du litige devant le juge national. Contrairement à ce qu'affirme la juridiction de renvoi, l'administration fiscale italienne n'aurait pas exclu intégralement la déduction des frais supportés par le requérant au principal pour les cours d'enseignement dispensés à l'étranger mais aurait seulement réduit le montant déductible en se référant aux limites quantitative et territoriale applicables en vertu de la réglementation italienne. Dans ces circonstances, dans le cadre du litige au principal, il incomberait seulement au juge national de déterminer si l'appréciation portée par l'administration fiscale sur l'identification du cours similaire par rapport à laquelle il faut calculer le montant du remboursement et l'identification du cours y afférent était exacte et convenable.

14 Cette objection ne saurait être retenue.

15 Selon une jurisprudence constante, les questions relatives à l'interprétation du droit communautaire posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit communautaire n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 7 juin 2007, van der Weerd e.a., C-222/05 à C-225/05, Rec. p. I-4233, point 22 et jurisprudence citée).

16 En l'occurrence, malgré une absence de clarté dans la décision de renvoi quant à la question de savoir si la déduction de l'impôt brut demandée a été refusée ou

simplement réduite, il n'apparaît pas de manière manifeste que l'interprétation du droit communautaire sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal.

17 En effet, il ressort du dossier que le requérant au principal met en cause soit le refus de la déduction de l'impôt brut des frais d'enseignement encourus dans un établissement privé situé dans un autre État membre au motif, notamment, de l'absence de cours de spécialisation présentant des caractéristiques comparables en Italie, soit la limitation de la déduction fiscale à laquelle il estime avoir droit en vertu de l'imposition de limites quantitative et territoriale qui varieraient selon que le cours d'enseignement en cause est offert par un établissement privé situé en Italie ou par un établissement dans un autre État membre.

18 La question préjudicielle est posée afin de déterminer si une réglementation nationale telle que le TUIR et telle qu'interprétée et appliquée par les autorités nationales compétentes est conforme aux dispositions du droit communautaire. Dans le cadre du litige au principal elle ne manque manifestement pas de pertinence.

19 Le gouvernement italien soutient également que la décision de renvoi manque de clarté à l'égard des dispositions du droit communautaire en cause. Il ne serait pas possible, en se fondant sur les pièces du dossier national et sur cette décision, de dégager le moindre élément permettant d'identifier un lien entre la situation du requérant au principal et l'exercice de la liberté d'établissement et de la libre prestation des services.

20 Cette objection doit également être écartée.

21 Ainsi que le requérant au principal l'a fait valoir, il ressort clairement de la décision de renvoi que le juge national cherche à savoir si le droit de libre circulation des citoyens de l'Union et la libre prestation des services établis respectivement par les articles 18 CE et 49 CE s'opposent à une réglementation nationale qui refuse la déduction de l'impôt brut des frais pour la fréquentation de cours universitaires dans un autre État membre ou, en tout état de cause, limite ces frais à ceux correspondants prévus pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique la plus proche du domicile fiscal du contribuable.

22 Il en découle que la question préjudicielle est recevable.

Sur la question préjudicielle

23 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 18 CE et 49 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, telle qu'interprétée et appliquée par les autorités compétentes nationales, qui exclut la déduction de l'impôt brut des frais pour la fréquentation de cours d'enseignement universitaire dans un autre État membre, alors que lesdits frais sont déductibles s'agissant des cours d'enseignement universitaires dispensés par des établissements établis dans cet État membre ou qui permet la déduction des frais pour la fréquentation de tels cours mais dans la limite du plafond fixé pour les frais correspondants prévus pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique nationale la plus proche du domicile fiscal du contribuable.

Observations liminaires sur les dispositions du droit de l'Union applicables

24 Il convient, à titre liminaire, de rappeler que l'article 18 CE, qui énonce de manière générale le droit, pour tout citoyen de l'Union, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, trouve une expression spécifique dans les dispositions assurant la libre prestation des services. Partant, si l'affaire au principal relève de l'article 49 CE, il ne sera pas nécessaire que la Cour se prononce sur l'interprétation de l'article 18 CE (voir, notamment, arrêts du 6 février 2003, Stylianakis, C-92/01, Rec. p. I-1291, point 18, ainsi que du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, point 34).

25 Il n'y a donc lieu de se prononcer sur l'article 18, paragraphe 1, CE que pour autant que l'affaire au principal ne relève pas du champ d'application de l'article 49 CE.

26 À cet égard, il convient tout d'abord de rappeler que, si l'article 50, troisième alinéa, CE ne mentionne que la libre prestation des services active dans le cadre de laquelle le prestataire se déplace vers le bénéficiaire des services, il ressort d'une jurisprudence bien établie que la libre prestation des services inclut la liberté des destinataires de services de se rendre dans un autre État membre dans lequel se trouve le prestataire pour y bénéficier de ces services (voir arrêt du 31 janvier 1984, Luisi et Carbone, 286/82 et 26/83, Rec. p. 377, points 10 et 16).

27 Dans l'affaire au principal, est en cause le traitement fiscal dans l'État membre de résidence du destinataire de services des frais d'enseignement encourus dans un établissement universitaire situé dans un autre État membre.

28 Il convient donc de rechercher si les cours dispensés par un établissement universitaire tel l'ITC constituent, conformément à l'article 50, premier alinéa, CE, des «prestations fournies normalement contre rémunération».

29 Selon les observations de la Commission européenne, soutenues par le requérant au principal, l'ITC est un établissement privé opérant en collaboration avec l'université publique de Leyde. Le gouvernement italien fait valoir, en revanche, que le caractère privé ou public dudit établissement ne ressort pas clairement du dossier.

30 Il a déjà été jugé que, au sens de l'article 50, premier alinéa, CE, la caractéristique essentielle de la rémunération réside dans le fait que celle-ci constitue la contrepartie économique de la prestation en cause (voir, notamment, arrêts du 27 septembre 1988, Humbel et Edel, 263/86, Rec. p. 5365, point 17; du 12 juillet 2001, Smits et Peerbooms, C-157/99, Rec. p. I-5473, point 58, ainsi que Schwarz et Gootjes-Schwarz, précité, point 38).

31 La Cour a ainsi exclu de la notion de «services» au sens de l'article 50 CE les cours dispensés par certains établissements qui faisaient partie d'un système d'enseignement public et qui étaient financés, entièrement ou principalement, par des fonds publics. La Cour a précisé que, en établissant et en maintenant un tel système d'enseignement public, financé en règle générale par le budget public et non par les élèves ou leurs parents, l'État n'entendait pas s'engager dans des activités rémunérées, mais accomplissait sa mission dans les domaines social, culturel et éducatif envers sa population (voir, en ce sens, arrêts Humbel et Edel, précité, points 17 et 18, ainsi que du 7 décembre 1993, Wirth, C-109/92, Rec. p. I-6447, points 15 et 16).

32 En revanche, la Cour a jugé que les cours dispensés par des établissements d'enseignement financés, pour l'essentiel, par des fonds privés, notamment par les étudiants ou leurs parents, constituent des «services» au sens de l'article 50 CE, le but poursuivi par ces établissements consistant, en effet, à offrir un service contre rémunération (arrêts précités Wirth, point 17, ainsi que Schwarz et Gootjes-Schwarz, point 40).

33 Dès lors, des cours financés, pour l'essentiel, par des personnes qui cherchent à obtenir une formation ou une spécialisation professionnelle doivent, être considérés comme étant des services au sens de l'article 50 CE.

34 Il incombe au juge national d'apprécier les faits et, notamment, les termes et les conditions du cours de spécialisation suivi par le requérant au principal.

35 Il en résulte que l'article 49 CE est applicable à des faits tels que ceux en cause au principal dès lors que le contribuable d'un État membre fréquente un établissement universitaire dans un autre État membre qui peut être regardé comme fournissant des prestations de services rémunérées, c'est-à-dire qui est essentiellement financé par des fonds privés, ce qu'il incombe à la juridiction nationale de vérifier.

Sur l'existence d'une entrave à la libre prestation des services

36 Selon la décision de renvoi, l'Agenzia a refusé de prendre en compte les frais d'enseignement pour le cours de spécialisation fréquenté par M. Zanotti aux Pays-Bas, sans fournir aucune justification adéquate à cet égard.

37 Pour sa part, M. Zanotti a fait valoir que, à l'époque des faits au principal, le master qu'il a suivi à l'ITC ne pouvait être obtenu en Italie auprès d'aucune institution, publique ou privée. En l'absence de cours de perfectionnement en substance équivalents, quant à leurs contenus et structures de formation, organisés par des universités italiennes, il soutient que, en vertu de la réglementation italienne applicable, les frais relatifs à la fréquentation de cours universitaires ou post-universitaires à l'étranger ne sont pas du tout déductibles.

38 En revanche, selon les observations soumises à la Cour par le gouvernement italien, le requérant au principal ne s'est pas vu refuser la déduction prévue par le TUIR, mais le montant de la déduction a été simplement rectifié, passant de 2 481 euros à 676 euros. De même, la Commission fait valoir que la réglementation fiscale italienne, interprétée et appliquée à la lumière des circulaires n^{os} 95/2000 et 11/1987, n'exclut pas la déduction des frais d'enseignement, mais prévoit l'application de limites quantitative et territoriale pour le calcul du montant des frais déductibles.

39 Il appartient au juge national d'établir si la réglementation fiscale italienne, telle qu'interprétée et appliquée par les autorités compétentes, conduit au refus de la déduction de l'impôt brut réclamée par le requérant au principal pour les frais d'enseignement universitaire encourus dans un autre État membre ou si elle conduit à la réduction des frais déductibles conformément aux limites susmentionnées.

40 Dans l'hypothèse où une déduction serait refusée à un contribuable qui a fréquenté un établissement privé situé dans un autre État membre, il convient de relever qu'une réglementation nationale qui exclut, de manière générale, le droit de déduire de l'impôt brut des frais pour la fréquentation de cours d'enseignement universitaire offerts dans un autre État membre, alors que cette possibilité existe en ce qui concerne les frais pour la fréquentation de cours d'enseignement universitaire offerts dans cet État membre, entraînerait, pour les contribuables fréquentant des établissements universitaires à l'étranger, une charge fiscale plus importante.

41 Une telle réglementation aurait pour effet de dissuader les contribuables résidant en Italie de fréquenter des cours d'enseignement universitaire dans des établissements établis dans un autre État membre. Par ailleurs, elle entraverait également l'offre de formation émanant d'établissements d'enseignement privés établis dans d'autres États membres, destinée aux contribuables résidant en Italie (voir, en ce sens, arrêts Schwarz et Gootjes-Schwarz, précité, point 66, ainsi que du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C-318/05, Rec. p. I-6957, point 40).

42 Une telle réglementation serait constitutive d'une entrave à la libre prestation des services garantie par l'article 49 CE. En effet, cet article s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation des services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (voir, notamment, arrêts précités Smits et Peerbooms, point 61, ainsi que Schwarz et Gootjes-Schwarz, point 67 et jurisprudence citée).

43 Une telle entrave ne pourrait être justifiée, au regard du droit communautaire, que si elle se fondait sur des considérations objectives indépendantes de la nationalité des personnes concernées et était proportionnée à l'objectif légitimement poursuivi par le droit national.

44 Il convient à cet égard de constater qu'aucune justification n'a été avancée en l'espèce.

45 Dans l'hypothèse où une déduction de l'impôt brut des frais des cours d'enseignement universitaire offerts dans un autre État membre aurait été admise, tout en étant soumise à des limites quantitative et territoriale, il convient de rappeler qu'il ressort de l'article 15, paragraphe 1, sous e), du TUIR qu'une déduction de l'impôt brut d'un montant égal à 19 % des frais pour la fréquentation de cours d'enseignement secondaire et universitaire est prévue, dans une limite n'excédant pas le maximum fixé pour les taxes et les droits des établissements nationaux.

46 Tandis que les frais pour la fréquentation de cours d'enseignement dans un autre État membre sont déductibles dans la limite du plafond fixé pour les taxes et les droits acquittés pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique italienne la plus proche du domicile fiscal du contribuable, les frais encourus dans un établissement privé en Italie sont déductibles dans la limite du plafond fixé pour les taxes et les droits acquittés pour la fréquentation de l'université publique italienne dans la même ville ou, à défaut, la même région que ledit établissement privé.

47 Selon les observations écrites de la Commission, ces limites quantitative et territoriale ressortent de l'article 15, paragraphe 1, sous e), du TUIR, telle qu'interprétée et appliquée par les autorités fiscales compétentes à la lumière des circulaires n^{os} 95/2000 et 11/1987.

48 Lors de l'audience, la valeur et l'applicabilité desdites circulaires ont été mises en cause par le requérant au principal qui a fait valoir que celles-ci manquaient de force contraignante et que, en tout état de cause, la circulaire n^{o} 11/1987 concernait une disposition du TUIR autre que l'article 15, paragraphe 1, sous e), et n'était pas applicable aux faits au principal.

49 Toutefois, quelle que soit la valeur contraignante desdites circulaires et leur applicabilité en l'affaire au principal — ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi et non pas à la Cour de vérifier —, toutes les parties devant la Cour ont reconnu que, aux fins de l'application de l'article 15, paragraphe 1, sous e), du TUIR et du calcul du montant des frais déductibles, les autorités compétentes italiennes appliquent les limites quantitative et territoriale susmentionnées.

50 Selon le requérant au principal, ces limites frappent plus lourdement les personnes optant pour un cours dans un autre État membre que celles choisissant un cours en Italie.

51 Toutefois, compte tenu des considérations énoncées au point 49, il apparaît que, d'une part, la limite quantitative en cause s'applique à la fois aux établissements privés situés en Italie et à ceux situés dans d'autres États membres.

52 D'autre part, en ce qui concerne la limite territoriale, ainsi qu'il ressort du point 46 du présent arrêt, si un contribuable italien fréquente un cours d'enseignement

universitaire dans un autre État membre, ses frais sont déductibles dans une limite n'excédant pas le maximum fixé pour les taxes et les droits de l'université publique italienne la plus proche de son domicile fiscal en Italie et qui offre des cours similaires tandis que si le même contribuable fréquente un cours similaire offert par un établissement universitaire privé en Italie, la limite est établie en fonction des taxes et des droits de l'université publique italienne de la ville ou, à défaut, de la région où est situé ledit établissement privé.

53 À supposer que cette présentation des conditions d'application de l'article 15, paragraphe 1, sous e), du TUIR soit correcte, il s'ensuit que, contrairement à ce que fait valoir le requérant au principal, le contribuable qui décide de fréquenter un établissement universitaire privé en Italie n'a pas à sa disposition, comme point de référence pour la fixation du plafond à la déduction des frais déductibles, la vaste gamme d'établissements universitaires publics sur l'ensemble du territoire national, alors que les contribuables optant pour un cours à l'étranger seraient au contraire liés par le plafond constitué par les frais du cours similaire dispensé par l'établissement public le plus proche de leur domicile fiscal.

54 La Cour a déjà constaté que, pour éviter une charge financière excessive, il est loisible à un État membre de limiter le montant déductible au titre des frais d'enseignement à un montant déterminé, correspondant à l'abattement fiscal accordé par cet État membre, compte tenu de certaines valeurs qui lui sont propres, pour la fréquentation d'établissements éducatifs situés sur son territoire (voir arrêt Schwarz et Gootjes-Schwarz, précité, point 80).

55 En l'espèce, en réponse à des questions posées par la Cour, il a été expliqué par le requérant, le gouvernement italien ainsi que par la Commission que les taxes et les droits acquittés auprès des universités publiques italiennes peuvent varier d'une université à l'autre en fonction des taxes régionales applicables ainsi que du fait que le conseil administratif de chaque université publique fixe de manière autonome les droits relatifs à la fréquentation des cours.

56 Il n'en demeure pas moins que cette variation affecte non seulement la fixation du plafond applicable aux frais déductibles par un contribuable qui fréquente un établissement privé dans un autre État membre, mais également la fixation du plafond applicable aux frais déductibles par un contribuable qui suit des cours dispensés par un établissement privé en Italie.

57 Une réglementation nationale produisant de telles variations, qui affectent tant les contribuables fréquentant des cours d'enseignement en Italie que ceux qui exercent leur droit de libre circulation afin de fréquenter de tels cours dans d'autres États membres et qui ressortent des facteurs indiqués au point 55 du présent arrêt, ne constitue pas une restriction à la libre prestation des services au sens de l'article 49 CE.

58 En effet, la déduction des frais d'enseignement encourus par le contribuable n'est pas soumise à un régime fiscal différent selon que le cours d'enseignement fréquenté a lieu dans d'autres États membres ou dans l'État membre concerné. En l'occurrence, le requérant, en fréquentant un cours d'enseignement dispensé par un établissement universitaire situé dans un autre État membre, ne se trouvait pas nécessairement, en ce qui concerne la déduction fiscale litigieuse, dans une situation défavorable par rapport à celle qui aurait été la sienne s'il avait fréquenté une université privée située en Italie. En effet, selon l'université privée qu'il aurait choisie en Italie, le montant des frais déductibles aurait été plus ou moins élevé en comparaison avec celui calculé en se référant aux frais prévus pour la fréquentation de l'université publique italienne la plus proche de son domicile fiscal, à savoir le point de référence appliqué pour les cours d'enseignement dispensés dans d'autres États membres.

59 Ces points de référence visent à déterminer le montant des frais d'enseignement acquittés auprès d'un établissement privé situé à l'intérieur de l'Italie ou dans un autre État membre que le contribuable est autorisé à déduire.

60 Ainsi que la Commission l'a fait valoir, le point de référence établi pour les établissements privés situés en Italie n'est d'aucune utilité dans le cas d'un établissement privé situé dans un autre État membre.

61 Même si, pour tous les établissements privés, situés à l'intérieur ou à l'extérieur de l'État membre concerné, il était décidé de prendre comme unique point de référence, lors du calcul des frais déductibles, les frais prévus pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique italienne la plus proche du domicile fiscal du contribuable, il n'en reste pas moins que le montant des frais déductibles d'un contribuable tel que le requérant au principal qui a fréquenté un établissement universitaire à l'étranger resterait inchangé.

62 Dans ces circonstances, il n'est pas possible de discerner, du point de vue du régime fiscal mis en œuvre par l'article 15, paragraphe 1, sous e), du TUIR, un élément pouvant dissuader les contribuables résidant en Italie de fréquenter des cours d'enseignement universitaire dans des établissements situés dans un autre État membre.

63 Cette conclusion n'est pas remise en cause par la Commission qui, à la fin de l'audience, a considéré que la meilleure façon de respecter les exigences du droit communautaire était de prendre comme point de référence les droits et les taxes acquittés auprès de l'université publique italienne offrant le cours de plus haut niveau assimilable à celui suivi par le contribuable dans un autre État membre.

64 En effet, en l'absence de mesures d'harmonisation, il appartient aux États membres, dans l'exercice de leurs compétences, d'établir les critères relatifs au calcul des frais d'enseignement universitaire déductibles, à condition que les règles y afférentes soient conformes aux dispositions du traité CE et, notamment, dans un cas tel que celui en cause au principal, ne dissuadent pas les contribuables résidant en Italie de fréquenter des cours d'enseignement universitaire offerts par des établissements situés dans d'autres États membres.

65 En tout état de cause, dans la mesure où la réglementation italienne, telle qu'interprétée et appliquée par les autorités compétentes, imposerait un plafond aux frais déductibles dans les limites quantitative et territoriale susmentionnées, cette réglementation ne constitue pas, pour des raisons exposées aux points 51 à 62 du présent arrêt, une entrave à l'article 49 CE de sorte que la considération du critère alternatif avancé par la Commission comme étant plus approprié ne se pose pas.

66 Eu égard aux considérations qui précèdent, l'article 49 CE doit être interprété en ce sens:

— qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire dispensés par les établissements universitaires situés sur le territoire de cet État membre, mais qui exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire privé établi dans un autre État membre;

— qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité pour les contribuables de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire privé établi dans un autre État membre dans la limite du plafond fixé pour les frais correspondants prévus pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique nationale la plus proche du domicile fiscal du contribuable.

Sur l'existence d'une entrave à la citoyenneté de l'Union

67 Ainsi qu'il ressort des points 24 à 35 du présent arrêt, dans la mesure où la juridiction de renvoi pourrait conclure à l'inapplicabilité de l'article 49 CE aux faits au principal, il convient également d'examiner une réglementation telle que celle en cause au principal au regard de l'article 18 CE.

68 Le statut de citoyen de l'Union a vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres, permettant à ceux parmi ces derniers qui se trouvent dans la même situation d'obtenir dans le domaine d'application ratione materiæ du traité, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique (voir, notamment, arrêts du 20 septembre 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, point 31, ainsi que Schwarz et Gootjes-Schwarz, précité, point 86).

69 Parmi les situations relevant du domaine d'application du droit communautaire figurent celles relatives à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité, notamment celles relevant de la liberté de circuler et de séjourner sur le territoire des États membres, telle que conférée par l'article 18 CE (voir, notamment, arrêts précités Grzelczyk, point 33, ainsi que Schwarz et Gootjes-Schwarz, point 87).

70 Dans la mesure où un citoyen de l'Union doit se voir reconnaître dans tous les États membres le même traitement juridique que celui qui est accordé aux ressortissants de ces États membres se trouvant dans la même situation, il serait incompatible avec le droit de libre circulation qu'il puisse se voir appliquer dans l'État membre dont il est ressortissant un traitement moins favorable que celui dont il bénéficierait s'il n'avait pas fait usage des facilités ouvertes par le traité en matière de circulation (arrêts du 11 juillet 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, point 30, ainsi que Schwarz et Gootjes-Schwarz, précité, point 88).

71 Ces facilités ne pourraient produire leurs pleins effets si un ressortissant d'un État membre pouvait être dissuadé d'en faire usage par les obstacles mis à son séjour dans l'État membre d'accueil en raison d'une réglementation de son État d'origine le pénalisant du seul fait qu'il les a exercées (arrêt Schwarz et Gootjes-Schwarz, précité, point 89 et jurisprudence citée).

72 Le requérant au principal, par la fréquentation d'un établissement universitaire situé dans un autre État membre, a fait usage de son droit de circuler librement.

73 Dans l'hypothèse d'une réglementation nationale, interprétée et appliquée par les autorités fiscales compétentes de sorte à exclure de manière générale la déduction fiscale prévue au titre des frais d'enseignement universitaire au motif que lesdits frais sont encourus dans un établissement universitaire situé dans un autre État membre, alors que cette possibilité existe en ce qui concerne les frais pour la fréquentation de cours d'enseignement universitaire offerts dans cet État membre, ladite réglementation désavantagerait les contribuables en raison du seul fait qu'ils ont exercé leur liberté de circulation en se rendant dans un autre État membre pour y suivre un cours d'enseignement universitaire.

74 Une telle exclusion constituerait une entrave aux libertés reconnues par l'article 18, paragraphe 1, CE à tout citoyen de l'Union.

75 L'exclusion du droit à déduction des frais pour la fréquentation de cours d'enseignement universitaire offerts par des établissements situés dans d'autres États membres ne saurait être justifiée du seul fait que des prestations similaires ne sont pas dispensées par des universités publiques italiennes.

76 En l'espèce, aucune justification n'a été avancée à l'égard de la prétendue exclusion du droit à déduction à laquelle la décision de renvoi fait référence. S'il est loisible aux États membres de fixer des critères objectifs sur la base de principes propres à chaque État membre et permettant de déterminer quels types de frais d'enseignement ouvrent droit à une déduction fiscale, une telle exclusion générale du droit à déduction du seul fait que le cours d'enseignement est offert dans un autre État membre et/ou ne trouve pas un équivalent dans l'État membre de résidence du contribuable est contraire à l'article 18 CE.

77 Quant à l'imposition des limites quantitative et territoriale mentionnées aux points 46 et 47 du présent arrêt lors du calcul du montant des frais d'enseignement déductibles, il convient de relever que, pour les mêmes motifs que ceux déjà exposés aux points 51 à 62 du présent arrêt, en ce qui concerne la libre prestation des services, ces limites ne constituent pas des entraves à la libre circulation des citoyens de l'Union contraires à l'article 18 CE.

78 Eu égard aux considérations qui précèdent, l'article 18 CE doit être interprété en ce sens:

— qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire dispensés par les établissements situés sur le territoire de cet État membre, mais qui exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire établi dans un autre État membre;

— qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire établi dans un autre État membre dans la limite du plafond fixé pour les frais correspondants prévus

pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique nationale la plus proche du domicile fiscal du contribuable.

Sur les dépens

79 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

1) L'article 49 CE doit être interprété en ce sens:

— **qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire dispensés par les établissements universitaires situés sur le territoire de cet État membre, mais qui exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire privé établi dans un autre État membre;**

— **qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité pour les contribuables de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire privé établi dans un autre État membre dans la limite du plafond fixé pour les frais correspondants prévus pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique nationale la plus proche du domicile fiscal du contribuable.**

2) L'article 18 CE doit être interprété en ce sens:

— **qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire dispensés par les établissements situés sur le territoire de cet État membre, mais qui exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire établi dans un autre État membre;**

— **qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire établi dans un autre État membre dans la limite du plafond fixé pour les frais correspondants prévus pour la fréquentation de cours similaires dispensés auprès de l'université publique nationale la plus proche du domicile fiscal du contribuable.**

Signatures