ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

11 septembre 2007 *

Dans l'affaire C-76/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Finanzgericht Köln (Allemagne), par décision du 27 janvier 2005, parvenue à la Cour le 16 février 2005, dans la procédure

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

contre

Finanzamt Bergisch Gladbach,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (rapporteur) et K. Lenaerts, présidents de chambre, M. J. N. Cunha Rodrigues, M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič et J. Malenovský, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M^me^ C. Stix-Hackl,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 2 mai 2006,

considérant les observations présentées:

— pour M. Schwarz et M^me^ Gootjes-Schwarz, par M^e^ W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et U. Forsthoff, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 21 septembre 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 8 A, paragraphe 1, 48, 52 et 59 du traité CE (devenus respectivement, après modification, articles 18, paragraphe 1, CE, 39 CE, 43 CE et 49 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un recours opposant M. Schwarz et M[me] Gootjes-Schwarz (ci-après les «époux Schwarz»), ressortissants allemands résidant en Allemagne, au Finanzamt Bergisch Gladbach (ci-après le «Finanzamt»), à propos du refus de ce dernier de leur accorder un abattement fiscal au titre des frais de scolarité engagés pour leurs enfants fréquentant des écoles établies dans d'autres États membres, la législation nationale en matière d'impôt sur le revenu réservant l'octroi de cet abattement aux contribuables ayant versé des frais de scolarité à certaines écoles privées allemandes.

Le cadre juridique national

3 L'article 7, paragraphe 4, de la loi fondamentale de la République fédérale d'Allemagne, du 23 mai 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, ci-après la «loi fondamentale»), dispose:

«(4) Le droit de fonder des écoles privées est garanti. Les écoles privées qui se substituent aux écoles publiques doivent être agréées par l'État et sont soumises aux lois des Länder. L'agrément doit être délivré lorsque les écoles privées ne sont pas d'un niveau inférieur aux écoles publiques quant à leurs programmes, leurs installations et la formation scientifique de leur personnel enseignant, ni ne favorisent une sélection des élèves fondée sur la fortune des parents. L'agrément doit être refusé si la situation économique et juridique du personnel enseignant n'est pas suffisamment assurée.»

4 L'article 10, paragraphe 1, point 9, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, dans sa version applicable à la date des faits au principal (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, p. 821, ci-après l'«EStG»), énonce:

«Les dépenses spéciales ['Sonderausgaben'] [donnant droit à une déduction au titre de l'impôt sur le revenu] correspondent aux dépenses suivantes, dès lors qu'il ne s'agit ni de charges d'exploitation ni de charges professionnelles:

1. [...]

9. 30 % du montant acquitté par le contribuable pour la fréquentation, par un enfant pour lequel il bénéficie d'un abattement pour enfant à charge ou d'allocations familiales, d'une école de substitution agréée par l'État ou autorisée par le droit du Land, conformément à l'article 7, paragraphe 4, de la [l]oi fondamentale, ou d'une école complémentaire d'enseignement général reconnue par le droit du Land, à l'exception du prix de l'hébergement, de la surveillance et des repas.»

5 Par ailleurs, conformément à l'article 33, paragraphe 1, de l'EStG, le contribuable peut, à sa demande, bénéficier d'une réduction de l'impôt sur le revenu s'il est contraint de supporter des dépenses plus importantes que celles qui incombent à la grande majorité des contribuables disposant de revenus équivalents et se trouvant dans une situation financière et familiale équivalente.

Le litige au principal et la question préjudicielle

6 À la date des faits au principal, les époux Schwarz demeuraient en Allemagne et y étaient assujettis conjointement à l'impôt sur le revenu. Selon les intéressés, leurs trois enfants nécessitent une formation scolaire adaptée. Pour cette raison, ils ont inscrit deux d'entre eux, nés en 1981 et en 1986, dans une école établie en Écosse et

spécialisée dans l'accompagnement des enfants surdoués, la Cademuir International School (ci-après la «Cademuir School»), à laquelle ils ont versé des frais de scolarité au cours des années 1998 et 1999.

7 Les époux Schwarz n'ayant pas, dans un premier temps, présenté de déclarations fiscales au titre desdites années, les autorités compétentes ont procédé à une fixation forfaitaire de l'assiette de leur imposition. Ils ont introduit, devant le Finanzamt, une réclamation à l'encontre des avis d'imposition forfaitaire qui leur ont été adressés.

8 Dans les déclarations de revenu produites dans le cadre de cette réclamation, les époux Schwarz ont, à titre principal, indiqué comme dépenses exceptionnelles en vertu de l'article 33, paragraphe 1, de l'EStG divers montants correspondant, pour les années 1998 et 1999, aux frais de scolarité versés aux écoles privées fréquentées par leurs enfants ainsi qu'aux frais d'hospitalisation de l'un d'entre eux.

9 La juridiction de renvoi indique que les époux Schwarz n'ont pas précisé quelle part de ces montants a été consacrée aux frais de scolarité, indépendamment de l'hébergement, de la surveillance ou des repas, mais que cette part s'élève au moins à 10 000 DEM par an.

10 Dans le cadre de la procédure de réclamation, le Finanzamt a émis, le 13 septembre 2001, des avis d'imposition modifiés dans lesquels il a pris en considération l'assiette d'imposition déclarée par les époux Schwarz, à l'exception des dépenses exceptionnelles qu'ils avaient fait valoir. Les intéressés ayant maintenu leur contestation, le Finanzamt a rejeté celle-ci comme non fondée par décision du 6 décembre 2001. C'est à l'encontre de cette dernière décision que les époux Schwarz ont introduit un recours devant le Finanzgericht Köln.

11 Par leur recours, les époux Schwarz demandent, à titre principal, qu'il soit procédé à une réduction de l'impôt sur le revenu auquel ils ont été assujettis pour les années 1998 et 1999 prenant en considération les dépenses exceptionnelles qu'ils ont exposées au titre de l'article 33, paragraphe 1, de l'EStG. À titre subsidiaire, ils demandent que leur soit accordé un abattement au titre des dépenses spéciales, sur le fondement de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG.

12 La juridiction de renvoi rejette tout d'abord la demande de prise en compte des montants que les époux Schwarz ont fait valoir comme dépenses exceptionnelles au titre de l'article 33, paragraphe 1, de l'EStG.

13 Cette juridiction précise ensuite que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG ne s'applique qu'en cas de fréquentation de certaines écoles établies sur le territoire allemand et que, par conséquent, les frais scolaires versés à des écoles situées dans un autre État membre ne peuvent être pris en considération au titre des dépenses spéciales ouvrant droit au bénéfice d'une réduction d'impôt. Elle exprime des doutes quant à la compatibilité avec le droit communautaire de la limitation de l'abattement prévu à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG aux frais engagés dans certaines écoles établies en Allemagne.

14 C'est dans ce contexte que le Finanzgericht Köln a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Est-il contraire aux articles 8 A [...] (libre circulation [des citoyens de l'Union]), 48 [...] (libre circulation des travailleurs salariés), 52 [...] (liberté d'établissement) et 59 [du traité CE] [...] (libre prestation des services) qu'un contribuable puisse faire valoir, au titre des dépenses spéciales ouvrant droit à une réduction de l'impôt sur le revenu, le versement de frais de scolarité à des écoles allemandes, conformément à

l'article 10, paragraphe 1, point 9, de [l'EStG], dans sa version applicable pour les années 1998 et 1999, mais non le versement de frais de scolarité à des écoles situées sur le reste du territoire de la Communauté [européenne]?»

Sur la question préjudicielle

15 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si les articles 8 A, paragraphe 1, 48, 52 et 59 du traité CE s'opposent à une réglementation d'un État membre qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de faire valoir, au titre des dépenses spéciales ouvrant droit à une réduction de l'impôt sur le revenu, le versement de frais de scolarité à certaines écoles privées établies sur le territoire national, mais exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais de scolarité versés à une école privée établie dans un autre État membre.

16 Il convient, à titre liminaire, de préciser que, dans la mesure où les faits à l'origine du litige au principal se rapportent aux années 1998 et 1999, les dispositions relatives à la libre circulation des citoyens de l'Union, à la liberté d'établissement, à la libre circulation des travailleurs et à la libre prestation des services résultent de versions différentes du traité CE selon que la situation juridique en cause au principal est antérieure ou postérieure au 1er mai 1999, date d'entrée en vigueur du traité d'Amsterdam (articles 8 A, paragraphe 1, 48, 52 et 59 du traité CE en ce qui concerne la situation juridique antérieure au 1er mai 1999; articles 18, paragraphe 1, CE, 39 CE, 43 CE et 49 CE en ce qui concerne la situation juridique postérieure à cette date).

17 Toutefois, dans la mesure où, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 16 de ses conclusions, le contenu des articles concernés n'a pas, en substance, été modifié par le traité d'Amsterdam, les dispositions pertinentes seront désignées dans leur version en vigueur après le 1er mai 1999.

Sur les dispositions du traité CE applicables

Observations soumises à la Cour

18 Les époux Schwarz ont tout d'abord fait valoir, lors de l'audience, que, en ce qui concerne les articles 18 CE, 39 CE et 43 CE, ils se rallient à la position exprimée par la Commission des Communautés européennes dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de ce jour, Commission/Allemagne (C-318/05, Rec. p. I-6957), selon laquelle ces dispositions trouvent à s'appliquer à une réglementation telle que celle en cause au principal.

19 Ils soutiennent ensuite que le principe de la libre prestation des services est applicable à la situation à l'origine du litige au principal dès lors que, d'une part, les écoles privées établies dans un autre État membre qui souhaitent proposer leurs services à des enfants de contribuables allemands voient leur offre de formation entravée par une réglementation telle que celle en cause au principal et que, d'autre part, les contribuables allemands qui envisagent d'inscrire leurs enfants dans une telle école privée en sont dissuadés par cette réglementation.

20 Les époux Schwarz estiment que les écoles privées établies dans un autre État membre, telles que la Cademuir School, se livrent à une activité de prestataire de services rémunérée et qu'il ne peut être exclu que les écoles allemandes subventionnées en vertu de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG aient la qualité de prestataires de services. Selon eux, en effet, les montants versés en réalité auxdites écoles allemandes par les parents, qui bénéficient de l'abattement fiscal pour 30 % des frais de scolarité au sens strict, peuvent être supérieurs à ceux versés à une école située dans un autre État membre, telle que la Cademuir School.

21 Le gouvernement allemand fait tout d'abord valoir que les articles 18 CE, 39 CE et 43 CE ne trouvent pas à s'appliquer à une situation telle que celle au principal.

22 Ensuite, il soutient que l'activité d'enseignement exercée par la Cademuir School ne relève pas du champ d'application de l'article 49 CE. La libre prestation des services présupposerait l'existence d'une activité économique, ainsi qu'il ressortirait des termes «prestations fournies normalement contre rémunération» figurant à l'article 50 CE.

23 Or, selon le gouvernement allemand, une école n'exerce pas d'activité économique. Les activités exercées par des établissements d'enseignement ne seraient pas normalement fournies contre rémunération et ne constitueraient pas des services au sens de l'article 50 CE (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 1988, Humbel et Edel, 263/86, Rec. p. 5365, point 18).

24 Selon ce gouvernement, si les cours dispensés par des établissements d'enseignement supérieur qui sont essentiellement financés par des fonds privés deviennent des services au sens de l'article 50 CE (arrêt du 7 décembre 1993, Wirth, C-109/92, Rec. p. I-6447, point 17), il ne peut être déduit du seul caractère privé de la Cademuir School qu'elle exerce une activité économique. Une telle conclusion ne pourrait non plus être tirée du fait que les parents acquittent des droits de scolarité. En effet, le versement de redevances ou de frais de scolarité en vue de contribuer, dans une certaine mesure, aux frais de fonctionnement du système d'éducation national serait sans conséquences sur la qualification de l'activité exercée de prestation de services (voir, en ce sens, arrêts précités Humbel et Edel, point 19, et Wirth, point 15). De surcroît, le gouvernement allemand relève que la décision de renvoi n'indique pas si la Cademuir School est exclusivement ou essentiellement financée par des fonds privés (par exemple des contributions des parents) ou si elle constitue un établissement à but lucratif.

25 La Commission estime, à l'instar du gouvernement allemand, que l'existence d'une entrave à la libre circulation des travailleurs prévue à l'article 39 CE ou à la liberté d'établissement prévue à l'article 43 CE est exclue dans l'affaire au principal.

26 La Commission soutient, à titre principal, que l'article 49 CE est applicable et qu'il s'oppose à une réglementation telle que celle en cause au principal.

27 À cet égard, serait applicable à l'affaire au principal le principe de la libre prestation des services dite «passive», dans le cadre de laquelle les bénéficiaires du service, à savoir les enfants des époux Schwarz, se rendent auprès d'un prestataire de services établi dans un autre État membre, en l'occurrence l'école privée située dans cet autre État membre.

28 Selon la Commission, l'éducation et la formation de jeunes peuvent constituer des services. Il résulterait des arrêts Humbel et Edel ainsi que Wirth que la caractéristique essentielle des services d'enseignement fournis contre rémunération est le paiement, par l'élève ou par une autre personne, de redevances correspondant plus ou moins au coût économique de l'enseignement. En pareil cas, l'offre du service d'enseignement constituerait une activité économique.

29 En revanche, d'après la Commission, s'il s'agit d'un enseignement public par lequel l'État vise à accomplir sa mission dans les domaines social, culturel et éducatif et dont les coûts sont supportés en grande partie par celui-ci, il n'existe pas de service fourni contre rémunération (voir, en ce sens, arrêt Wirth, précité, points 15 et 16). Le fait que l'élève participe, le cas échéant, au financement de l'enseignement public en payant un droit d'inscription ne suffirait pas à faire de cet enseignement un service fourni contre rémunération (voir, en ce sens, arrêt Humbel et Edel, précité, point 19).

30 La Commission considère que l'applicabilité du principe de la libre prestation des services à des faits tels que ceux au principal ne peut être remise en cause, car l'appréciation du caractère onéreux des services ne saurait être exclusivement fondée sur un examen de la situation des écoles privées favorisées par le régime allemand. Il conviendrait au contraire, selon elle, de se fonder sur celle des écoles privées établies dans un autre État membre, exclues de l'avantage fiscal prévu à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG.

31 Or, étant donné que, dans certains États membres, il existe des écoles privées qui pourvoient à leurs besoins sans aucune aide étatique et sont exploitées comme des entreprises à but lucratif, une réglementation d'un État membre telle que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG, en excluant d'une manière générale les sommes versées aux écoles établies dans un autre État membre de l'avantage fiscal qu'elle prévoit, serait de nature à entraver l'offre transfrontalière de services par ces écoles privées à vocation commerciale qui sont établies dans un autre État membre.

32 À titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour considérerait que, dans l'affaire au principal, le principe de la libre prestation des services n'est pas applicable, la Commission soutient que les dispositions combinées des articles 12, premier alinéa, CE et 18, paragraphe 1, CE sont applicables et s'opposent à une telle réglementation.

Réponse de la Cour

33 En premier lieu, afin de déterminer les dispositions du traité CE applicables à des faits tels que ceux au principal, il convient d'indiquer, ainsi que l'a relevé M^me^ l'avocat général au point 25 de ses conclusions, qu'il n'y a pas lieu d'examiner ces faits à la lumière des articles 39 CE et 43 CE. En effet, des parents qui, comme les époux Schwarz, sont soumis à l'impôt sur le revenu dans un État membre et envoient leurs enfants suivre leur scolarité dans une école privée établie dans un autre État membre, alors qu'ils n'occupent aucun emploi salarié ou n'exercent eux-

mêmes aucune activité économique dans ce dernier, ne font pas usage, ce faisant, de leur droit d'exercer une activité salariée dans un autre État membre ni de leur droit de s'y établir en qualité de travailleurs indépendants, de sorte que les articles 39 CE et 43 CE ne trouvent pas à s'appliquer à leur situation.

34 En second lieu, il convient 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 (arrêts du 6 février 2003, Stylianakis, C-92/01, Rec. p. I-1291, point 18, et du 11 janvier 2007, ITC, C-208/05, Rec. p. I-181, point 64). 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 arrêts précités Stylianakis, point 20, et ITC, point 65).

35 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.

36 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). Dans l'affaire au principal, sont en cause le refus d'octroyer un abattement fiscal au motif que l'école privée fréquentée est établie dans un autre État membre et, par conséquent, la possibilité de recourir à des offres de formation émanant d'une telle école.

37 Il convient toutefois d'examiner si ces offres de formation ont pour objet la fourniture de prestations de services. À cette fin, il convient de rechercher si les cours dispensés par une école telle que la Cademuir School constituent, conformément à l'article 50, premier alinéa, CE, des «prestations fournies normalement contre rémunération».

38 Il a déjà été jugé que, au sens de cette dernière disposition, la caractéristique essentielle de la rémunération réside dans le fait que celle-ci constitue la contrepartie économique de la prestation en cause (voir arrêts Humbel et Edel, précité, point 17; du 12 juillet 2001, Smits et Peerbooms, C-157/99, Rec. p. I-5473, point 58; du 3 octobre 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, point 26; du 22 mai 2003, Freskot, C-355/00, Rec. p. I-5263, point 55, ainsi que du 26 juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 23).

39 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 (voir, en ce sens, arrêts précités Humbel et Edel, points 17 et 18, ainsi que Wirth, points 15 à 16). La Cour a ainsi 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.

40 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 et 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 (arrêt Wirth, précité, point 17).

41 Il importe, dans ce contexte, de préciser qu'il n'est pas nécessaire que ce financement privé soit assuré principalement par les élèves ou leurs parents. En effet, selon une jurisprudence constante, l'article 50 CE n'exige pas que le service soit payé par ceux qui en bénéficient (voir, notamment, arrêts du 26 avril 1988, Bond van Adverteerders e.a., 352/85, Rec. p. 2085, point 16; du 11 avril 2000, Deliège, C-51/96 et C-191/97, Rec. p. I-2549, point 56; Smits et Peerbooms, précité, point 57, ainsi que Skandia et Ramstedt, précité, point 24).

42 Il résulte des indications fournies par la juridiction de renvoi que les frais de scolarité versés par les époux Schwarz à la Cademuir School pour leurs deux enfants ont été estimés à eux seuls à 10 000 DEM au minimum par an. Selon le gouvernement allemand, ce montant serait nettement supérieur à celui exigé par les écoles privées établies en Allemagne et bénéficiant de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG.

43 La décision de renvoi ne faisant état d'aucune information précise sur les modes de financement et de fonctionnement de la Cademuir School, il incombe en tout état de cause au juge national d'apprécier si cette école est financée essentiellement par des fonds privés.

44 Il importe d'ajouter que, aux fins de déterminer si l'article 49 CE est applicable à des faits tels que ceux en cause au principal, il est sans pertinence de savoir si les écoles établies dans l'État membre du bénéficiaire de la prestation, en l'occurrence la République fédérale d'Allemagne, qui sont agréées, autorisées ou reconnues dans cet État au sens de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG fournissent ou non des prestations de services au sens de l'article 50, premier alinéa, CE. Seule importe la circonstance que l'école privée établie dans un autre État membre puisse être considérée comme fournissant des prestations de services rémunérées.

45 En effet, dans l'arrêt du 16 mai 2006, Watts (C-372/04, Rec. p. I-4325, point 90), qui concerne des prestations médicales, lesquelles constituent des prestations de

services, la Cour a considéré que l'article 49 CE s'applique à la situation d'une patiente résidant au Royaume-Uni, dont l'état de santé nécessitait des soins hospitaliers et qui, s'étant rendue dans un autre État membre pour y recevoir les soins en cause contre rémunération, en sollicitait ensuite le remboursement auprès du service national de santé, alors même que des prestations en nature identiques étaient fournies à titre gratuit par le système national de santé du Royaume-Uni.

46 Au point 91 de cet arrêt, la Cour a jugé que, sans qu'il soit besoin, en l'occurrence, de déterminer si les prestations de soins hospitaliers fournies dans le cadre d'un service national de santé, tel que celui en cause dans l'affaire à l'origine dudit arrêt, constituent en elles-mêmes des services au sens des dispositions du traité CE sur la libre prestation des services, il convenait de considérer qu'une situation telle que celle à l'origine du litige au principal, dans laquelle une personne dont l'état de santé nécessite des soins hospitaliers se rend dans un autre État membre et y reçoit les soins en cause contre rémunération, relève du champ d'application desdites dispositions.

47 Il en résulte que l'article 49 CE est applicable à des faits tels que ceux au principal dès lors que des contribuables d'un État membre considéré scolarisent leurs enfants dans une école privée établie dans un autre État membre qui peut être regardée comme fournissant des prestations de services rémunérées, c'est-à-dire qui est essentiellement financée 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

Observations soumises à la Cour

48 Selon les époux Schwarz, une réglementation telle que celle en cause au principal est contraire à l'article 49 CE et n'est pas justifiée.

49 Le gouvernement allemand estime qu'une éventuelle entrave à la libre prestation des services est justifiée en l'espèce.

50 En premier lieu, il fait valoir qu'il ne découle pas de l'article 49 CE une obligation pour un État membre de soutenir, par un avantage fiscal accordé au titre des frais de scolarité, des établissements scolaires qui relèvent du système éducatif d'un autre État membre. Si la République fédérale d'Allemagne devait permettre la déductibilité des frais de scolarité versés à des établissements situés en dehors de son territoire, cela aurait pour conséquence d'accorder indirectement à ces derniers les mêmes aides que celles accordées aux écoles privées allemandes, ce qui serait contraire à la répartition des compétences prévue par le traité CE. L'article 149 CE dispose, en effet, que la Communauté exerce son action dans le domaine de l'éducation tout en respectant la responsabilité des États membres pour le contenu de l'enseignement et l'organisation du système éducatif ainsi que leur diversité culturelle et linguistique.

51 À cet égard, le gouvernement allemand soutient que, étant donné que la politique éducative relève des tâches essentielles de chaque État et que la structure de celles-ci diffère fortement d'un État membre à l'autre en raison de traditions historiques et culturelles, la possibilité d'un contrôle et d'un financement par l'État dans ce domaine est essentielle. La loi fondamentale fixerait, à son article 7, des principes de base sur l'enseignement, lequel relèverait par ailleurs de la compétence exclusive des Länder. Cette disposition, qui fixe un cadre obligatoire concernant les écoles privées, garantirait le droit de fonder de telles écoles et permettrait, ce faisant, l'existence d'un système éducatif dualiste offrant une liberté de choix.

52 Selon ledit gouvernement, dès lors que l'État allemand n'exerce aucune influence sur l'organisation de la Cademuir School, en particulier sur les programmes scolaires, il ne pourrait non plus être tenu de subventionner le fonctionnement de cette école en renonçant à des recettes fiscales qui lui reviennent.

53 En deuxième lieu, le gouvernement allemand fait valoir que le refus d'étendre l'avantage fiscal en cause au principal aux frais de scolarité versés aux écoles privées établies dans un autre État membre est justifié par le fait que les écoles allemandes visées à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG et les écoles privées établies dans un autre État membre telles que la Cademuir School ne sont pas dans une situation objectivement comparable.

54 Selon ce gouvernement, l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG institue une aide étatique indirecte en faveur de certaines écoles privées auxquelles sont imposées des charges particulières. Sont concernées les écoles privées de substitution agréées par l'État, les écoles autorisées par le droit du Land et les écoles complémentaires d'enseignement général reconnues par le droit du Land.

55 En contrepartie des exigences qualitatives et financières très élevées qui sont imposées aux écoles de substitution agréées en vertu de l'article 7, paragraphe 4, de la loi fondamentale, le droit constitutionnel allemand prévoirait une obligation corrélative de financement public. Selon le gouvernement allemand, l'État dispose d'une marge d'appréciation pour assurer son obligation d'aider les écoles privées de substitution en application de cette disposition. Cette aide interviendrait en grande partie sous la forme de subventions directes. Les écoles privées percevraient ainsi environ 80 % des sommes versées à une école publique comparable. L'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG concrétiserait cette obligation constitutionnelle d'assistance et soutiendrait indirectement les écoles agréées, au moyen d'avantages fiscaux accordés au titre des frais de scolarité.

56 Il en irait de même des écoles autorisées par le droit du Land ou des écoles complémentaires d'enseignement général reconnues par ce même droit. Certes, selon le gouvernement allemand, les exigences spécifiques imposées par la loi fondamentale ne s'appliquent pas à ces écoles et une obligation de financement ne pourrait être déduite de celle-ci. Toutefois, l'autorisation du Land ou la reconnaissance par le droit du Land placerait, en fait, ces écoles sous le même

régime juridique que les écoles agréées. En raison des charges qui résulteraient de ces autorisation ou reconnaissance, il existerait également, pour ces écoles, une obligation d'aide de la part de l'État, même si cela ne résulte que d'une simple loi.

57 Selon le gouvernement allemand, pareil lien entre les exigences imposées par l'État, d'une part, et le soutien public correspondant, d'autre part, n'existerait pas dans le cas de la Cademuir School. Un tel établissement ne serait pas soumis, en particulier, à l'obligation d'éviter une sélection des élèves fondée sur la fortune des parents impliquant le versement de frais de scolarité nécessairement insuffisants pour couvrir les coûts. Ainsi disparaîtrait un élément déterminant de la charge pesant sur les écoles visées à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG, qui justifierait l'assistance que l'État accorde à ces dernières.

58 En dernier lieu, d'après ledit gouvernement, l'extension de l'avantage fiscal aux frais de scolarité versés à la Cademuir School serait non seulement contraire à l'exigence contenue à l'article 7, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi fondamentale visant à éviter une sélection des élèves fondée sur la fortune des parents, mais pourrait également aboutir à une nette augmentation du montant global de l'abattement octroyé au titre de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG.

59 En effet, les frais de scolarité des écoles privées visées à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG seraient fixés à un niveau peu élevé afin d'éviter une sélection des élèves selon la fortune de leurs parents, de sorte que le montant de l'aide indirecte apportée par l'État à ces écoles, sous la forme d'une déductibilité des dépenses spéciales supportées par les parents d'élèves, serait modeste. Il en irait différemment d'une école telle que la Cademuir School dont les frais de scolarité seraient considérablement plus élevés que ceux réclamés par lesdites écoles.

60 À cet égard, le gouvernement allemand rappelle que la Cour, dans son arrêt du 15 mars 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119, point 56), a dit pour droit qu'il est

loisible à tout État membre de veiller à ce que l'octroi d'aides visant à couvrir les frais d'entretien d'étudiants provenant d'autres États membres ne devienne pas une charge déraisonnable qui pourrait avoir des conséquences sur le niveau global de l'aide pouvant être octroyée par cet État. Il devrait, de la même manière, être légitime pour un État membre de lier l'octroi d'un avantage fiscal à des critères permettant d'éviter que cet avantage soit ramené en deçà d'un niveau que l'État membre considère comme nécessaire.

61 La Commission estime que la réglementation en cause au principal enfreint la liberté de prestation des services. Selon elle, l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG n'établit pas de critères objectifs permettant de déterminer quels types de frais de scolarité réclamés par les écoles allemandes et étrangères sont déductibles. Cette disposition ne subordonnerait la déductibilité des frais de scolarité qu'à l'agrément ou à la reconnaissance en Allemagne de l'école privée concernée, de sorte que la condition déterminante de cette déductibilité tiendrait au fait que l'école est établie sur le territoire de cet État membre. Les frais de scolarité versés à toute école privée située dans un autre État membre seraient automatiquement exclus de la déduction fiscale, indépendamment de leur montant. Aucune de ces écoles privées n'étant susceptible de remplir les conditions fixées à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG, il ne pourrait être établi de distinction entre ces écoles, selon qu'elles sont ou non comparables, en théorie, aux écoles allemandes.

62 D'après la Commission, les écoles défavorisées par le régime prévu à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG comprennent au moins celles qui sont financées exclusivement par les frais de scolarité qu'elles réclament et par leurs autres activités économiques, et qui fournissent donc incontestablement des services contre rémunération. La discrimination dont elles sont victimes constituerait à tout le moins une entrave à la libre prestation des services garantie par l'article 49 CE.

63 Pour la Commission, il n'existe pas de raison pouvant justifier cette infraction à l'article 49 CE, d'autant que la République fédérale d'Allemagne reste libre, en vertu du droit communautaire, de limiter la déductibilité des frais de scolarité à certains

types d'écoles ou à certains montants, à la seule condition que la déductibilité repose sur des critères objectifs et soit indépendante du lieu d'établissement de l'école. Elle estime que ladite infraction est d'autant plus grave que la diffusion des langues des États membres et la promotion de la mobilité des étudiants font partie des objectifs explicites de la Communauté, aux termes de l'article 149, paragraphe 2, premier et deuxième tirets, CE.

Réponse de la Cour

64 Une réglementation fiscale d'un État membre telle que celle qui résulte de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG soumet l'octroi d'un abattement fiscal à la condition que les frais de scolarité soient engagés dans des écoles privées agréées par cet État membre, autorisées ou reconnues par le droit du Land applicable, ce qui suppose déjà qu'elles soient établies dans cet État membre.

65 Cette réglementation exclut de manière générale la possibilité, pour des contribuables soumis à l'impôt en Allemagne, de déduire de leurs revenus imposables une partie des frais de scolarité liés à la fréquentation par leurs enfants d'une école privée située dans un autre État membre, alors que cette possibilité existe en ce qui concerne les frais de scolarité versés à certaines écoles privées allemandes. Elle entraîne donc, pour ces contribuables, une charge fiscale plus importante dès lors que, à l'instar des époux Schwarz, ceux-ci ont scolarisé leurs enfants dans une école privée située dans un autre État membre, et non dans une école privée établie sur le territoire national.

66 Une réglementation telle que celle qui résulte de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG a pour effet de dissuader les contribuables résidant en Allemagne de scolariser leurs enfants dans des écoles établies dans un autre État membre. Par ailleurs, elle entrave également l'offre de formation émanant d'établissements d'enseignement privés établis dans d'autres États membres, destinée aux enfants de contribuables résidant en Allemagne.

67 Une telle réglementation est 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 de services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (voir, notamment, arrêts du 28 avril 1998, Safir, C-118/96, Rec. p. I-1897, point 23; Smits et Peerbooms, précité, point 61; Danner, précité, point 29; du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 23; Watts, précité, point 94, et du 19 avril 2007, Stamatelaki, C-444/05, Rec. p. I-3185, point 25).

68 Selon le gouvernement allemand, une éventuelle entrave à la libre prestation des services est justifiée, en premier lieu, par le fait qu'il ne saurait découler du principe de la libre prestation des services une obligation d'étendre le traitement fiscal privilégié accordé à certaines écoles relevant du système éducatif d'un État membre à celles dépendant d'un autre État membre.

69 À cet égard, il convient de relever que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG a trait au traitement fiscal des frais de scolarité. Selon une jurisprudence bien établie, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêts Danner, précité, point 28; du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36, et du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 25).

70 De la même manière, s'il est constant que le droit communautaire ne porte pas atteinte à la compétence des États membres en ce qui concerne, d'une part, le contenu de l'enseignement et l'organisation du système éducatif ainsi que leur diversité culturelle et linguistique (article 149, paragraphe 1, CE) et, d'autre part, le contenu et l'organisation de la formation professionnelle (article 150, paragraphe 1, CE), il demeure toutefois que, dans l'exercice de cette compétence, les États membres doivent respecter le droit communautaire, notamment les dispositions relatives à la libre prestation des services (voir, par analogie, arrêt Watts, précité, points 92 et 147).

71 Par ailleurs, en ce qui concerne l'argument du gouvernement allemand selon lequel un État membre ne saurait être tenu de subventionner des écoles relevant du système éducatif d'un autre État membre, il suffit de constater que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG prévoit non pas l'attribution d'une subvention directe par l'État allemand aux écoles concernées, mais l'octroi d'un avantage fiscal aux parents au titre des frais de scolarité engagés pour leurs enfants.

72 S'agissant de l'argument dudit gouvernement selon lequel le refus d'étendre l'avantage fiscal prévu à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG aux frais de scolarité versés aux écoles privées établies dans un autre État membre est justifié par le fait que les écoles allemandes visées à cet article et les écoles privées établies dans un autre État membre, telles que la Cademuir School, ne sont pas dans une situation objectivement comparable, il convient de relever que ledit article subordonne la déductibilité d'une partie des frais de scolarité à l'agrément, l'autorisation ou la reconnaissance, en Allemagne, de l'école privée concernée, sans fixer de critère objectif permettant de déterminer quels types de frais de scolarité réclamés par les écoles allemandes seraient déductibles.

73 Il en résulte que toute école privée établie dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne, en raison du seul fait qu'elle n'est pas établie en Allemagne, est automatiquement exclue de l'avantage fiscal en cause au principal, indépendamment de la question de savoir si elle respecte ou non des critères tels que la perception de frais de scolarité d'un montant ne permettant pas une sélection des élèves fondée sur la fortune de leurs parents.

74 Afin de justifier l'entrave à la libre prestation des services que constitue la réglementation en cause au principal, le gouvernement allemand fait également valoir, en se référant à l'arrêt Bidar, précité, qu'il est légitime pour un État membre de lier l'octroi d'une aide ou d'un avantage fiscal à des critères destinés à éviter que ces aides ou ces avantages soient ramenés en deçà d'un niveau que l'État membre considère comme nécessaire.

75 Selon ce gouvernement, les arguments développés dans ledit arrêt, relatif à l'octroi d'aides visant à couvrir les frais d'entretien d'étudiants et à la libre circulation des citoyens de l'Union, doivent être replacés dans un contexte général, en ce sens que, dans le cas où les fonds publics sont limités, l'extension du bénéfice d'un abattement fiscal impliquerait nécessairement une diminution du montant des abattements individuels accordés aux particuliers pour parvenir à une opération fiscalement neutre. Le gouvernement allemand fait valoir à cet égard que des charges supplémentaires pour le budget de l'État résulteraient de l'extension de l'application de l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG au versement de frais de scolarité à certaines écoles situées dans un autre État membre.

76 Un tel argument ne saurait cependant être retenu pour les raisons suivantes.

77 Tout d'abord, selon la jurisprudence constante de la Cour, la prévention d'une réduction des recettes fiscales ne figure pas au nombre des raisons énoncées à l'article 46 CE, lu en liaison avec l'article 55 CE, et ne peut être considérée non plus comme une raison impérieuse d'intérêt général.

78 Ensuite, en ce qui concerne l'argument du gouvernement allemand selon lequel tout État membre serait libre de veiller à ce que l'octroi d'aides relatives aux frais de scolarité ne devienne pas une charge déraisonnable qui pourrait avoir des conséquences sur le niveau global de l'aide pouvant être octroyée par cet État, il ressort des indications fournies par ce gouvernement que la charge financière excessive que représenterait, selon lui, l'extension de l'abattement fiscal aux frais de scolarité versés à certaines écoles situées dans un autre État membre résulterait de ce que les aides indirectement octroyées pour ces écoles seraient d'un montant beaucoup plus élevé que celles versées aux établissements d'enseignement agréés, autorisés ou reconnus en Allemagne, puisque ces écoles établies dans un autre État membre devraient s'autofinancer au moyen de frais de scolarité élevés.

79 À supposer même qu'un raisonnement identique à celui suivi dans l'arrêt Bidar, précité, trouve à s'appliquer dans une situation telle que celle à l'origine du litige au principal, s'agissant d'un avantage fiscal relatif à des frais de scolarité, il y a lieu de relever à cet égard que, comme l'a soutenu la Commission, l'objectif visé par le refus d'accorder l'abattement fiscal en cause au principal au titre des frais de scolarité versés à des écoles établies dans un autre État membre, à savoir celui d'assurer une couverture des frais de fonctionnement des écoles privées sans qu'il en résulte une charge déraisonnable pour l'État, conformément à l'analyse suivie dans l'arrêt Bidar, précité, pourrait être atteint par des moyens moins contraignants.

80 En effet, ainsi que l'a relevé M^me^ l'avocat général au point 62 de ses conclusions, pour éviter une charge financière excessive, il est loisible à un État membre de limiter le montant déductible au titre des frais de scolarité à un montant déterminé, correspondant à l'abattement fiscal accordé par cet État, compte tenu de certaines valeurs qui lui sont propres, pour la fréquentation d'écoles situées sur son territoire, ce qui constituerait un moyen moins contraignant que le refus d'octroi de l'abattement fiscal en cause.

81 Il apparaît en tout état de cause disproportionné d'exclure totalement de l'abattement fiscal prévu à l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG les frais de scolarité versés par les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu en Allemagne à des écoles établies dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne. En effet, ce faisant, sont exclus de l'abattement fiscal en cause les frais de scolarité versés par lesdits contribuables à des écoles établies dans un autre État membre indépendamment du point de savoir si ces écoles remplissent des critères objectifs fixés sur la base de principes propres à chaque État membre et permettant de déterminer quels types de frais de scolarité ouvrent droit audit abattement fiscal.

82 Au vu des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la juridiction de renvoi que, lorsque les contribuables d'un État membre scolarisent leurs enfants dans une école située dans un autre État membre et dont le financement est assuré essentiellement par des fonds privés, l'article 49 CE doit être interprété en ce sens

qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de faire valoir, au titre des dépenses spéciales ouvrant droit à une réduction de l'impôt sur le revenu, le versement de frais de scolarité à certaines écoles privées établies sur le territoire national, mais exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais de scolarité versés à une école privée établie dans un autre État membre.

Sur l'existence d'une entrave à la libre circulation des citoyens de l'Union

83 Ainsi qu'il ressort des points 35 et 47 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 d'examiner une réglementation telle que celle en cause au principal au regard de l'article 18 CE.

Observations soumises à la Cour

84 Selon le gouvernement allemand, l'article 18 CE ne fait pas obstacle à une réglementation telle que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG.

85 La Commission fait valoir, dans l'hypothèse où la Cour devrait juger que l'article 49 CE ne trouve pas à s'appliquer, que cette réglementation porte atteinte aux droits conférés aux requérants au principal par les dispositions combinées de l'article 12, premier alinéa, CE et de l'article 18, paragraphe 1, CE.

Réponse de la Cour

86 Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, 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 CE, 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; du 11 juillet 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, point 28; du 2 octobre 2003, Garcia Avello, C-148/02, Rec. p. I-11613, points 22 et 23, ainsi que du 29 avril 2004, Pusa, C-224/02, Rec. p. I-5763, point 16).

87 Parmi les situations relevant du domaine d'application du droit communautaire figurent celles relatives à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité CE, 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; D'Hoop, point 29; Garcia Avello, point 24, et Pusa, point 17).

88 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 CE en matière de circulation (arrêts précités D'Hoop, point 30, et Pusa, point 18).

89 Ces facilités ne pourraient en effet 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 (voir, en ce sens, arrêts du 7 juillet 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, point 23; D'Hoop, précité, point 31; Pusa, précité, point 19, et du 18 juillet 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec. p. I-6947, point 39).

90 Les enfants des époux Schwarz, par la fréquentation d'un établissement scolaire situé dans un autre État membre, ont fait usage de leur droit de circuler librement. Il résulte en effet de l'arrêt du 19 octobre 2004, Zhu et Chen (C-200/02, Rec. p. I-9925, point 20), qu'un enfant même en bas âge peut se prévaloir des droits de libre circulation et de libre séjour garantis par le droit communautaire.

91 Une réglementation nationale telle que celle en cause au principal introduit une différence de traitement entre les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu en Allemagne qui ont scolarisé leurs enfants dans une école située en Allemagne et ceux qui ont envoyé leurs enfants suivre leur scolarité dans une école établie dans un autre État membre.

92 Dans la mesure où elle lie l'octroi d'un abattement fiscal prévu au titre des frais de scolarité à la condition que ces derniers aient été versés à une école privée répondant à certaines conditions en Allemagne et conduit à refuser ledit abattement aux contribuables soumis à l'impôt sur le revenu dans cet État membre au motif qu'ils ont envoyé leurs enfants suivre un enseignement scolaire dans un autre État membre, la réglementation nationale en cause au principal désavantage les enfants de ressortissants nationaux 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 enseignement scolaire.

93 Or, une réglementation nationale qui désavantage certains ressortissants nationaux en raison du seul fait qu'ils ont exercé leur liberté de circuler et de séjourner dans un

autre État membre constitue une restriction aux libertés reconnues par l'article 18, paragraphe 1, CE à tout citoyen de l'Union (arrêts De Cuyper, précité, point 39, ainsi que du 26 octobre 2006, Tas-Hagen et Tas, C-192/05, Rec. p. I-10451, point 31).

94 Une telle restriction 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 (arrêts précités D'Hoop, point 36; De Cuyper, point 40, ainsi que Tas-Hagen et Tas, point 33).

95 Il convient de relever que, pour tenter de justifier une éventuelle restriction à la libre prestation des services, le gouvernement allemand a avancé les arguments qui sont exposés aux points 58 à 60 du présent arrêt et se réfèrent à l'analyse suivie par la Cour dans l'arrêt Bidar, précité, concernant l'interprétation de l'article 18 CE.

96 Au point 56 de cet arrêt, la Cour a jugé qu'il est loisible à tout État membre de veiller à ce que l'octroi d'aides visant à couvrir les frais d'entretien d'étudiants provenant d'autres États membres ne devienne pas une charge déraisonnable qui pourrait avoir des conséquences sur le niveau global de l'aide pouvant être octroyée par cet État.

97 Toutefois, à supposer même qu'un raisonnement identique trouve à s'appliquer dans une situation telle que celle à l'origine du litige au principal, s'agissant d'un avantage fiscal relatif à des frais de scolarité, il demeure qu'une réglementation telle que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG apparaît en tout état de cause disproportionnée par rapport aux objectifs qu'elle poursuit, pour les mêmes raisons que celles qui ont été exposées au point 81 du présent arrêt, dans le cadre de l'examen de cette réglementation au regard du principe de la libre prestation des services.

98 Il en résulte que, lorsque les enfants des contribuables d'un État membre sont scolarisés dans un autre État membre, dans une école dont les prestations ne sont pas couvertes par l'article 49 CE, une réglementation telle que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'EStG a pour effet de désavantager de manière injustifiée ces enfants par rapport à ceux qui n'ont pas fait usage de leur liberté de circulation en allant suivre leur scolarité dans une école établie dans un autre État membre et porte atteinte aux droits qui leur sont conférés par l'article 18, paragraphe 1, CE.

99 Il convient, par conséquent, de répondre à la juridiction de renvoi que, lorsque les contribuables d'un État membre envoient leurs enfants suivre leur scolarité dans une école établie dans un autre État membre dont les prestations ne sont pas couvertes par l'article 49 CE, l'article 18 CE s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de faire valoir, au titre des dépenses spéciales ouvrant droit à une réduction de l'impôt sur le revenu, le versement de frais de scolarité à certaines écoles établies sur le territoire national, mais exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais de scolarité versés à une école établie dans un autre État membre.

Sur les dépens

100 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 (grande chambre) dit pour droit:

1) **Lorsque les contribuables d'un État membre scolarisent leurs enfants dans une école située dans un autre État membre et dont le financement est assuré essentiellement par des fonds privés, l'article 49 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de faire valoir, au titre des dépenses spéciales ouvrant droit à une réduction de l'impôt sur le revenu, le versement de frais de scolarité à certaines écoles privées établies sur le territoire national, mais exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais de scolarité versés à une école privée établie dans un autre État membre.**

2) **Lorsque les contribuables d'un État membre envoient leurs enfants suivre leur scolarité dans une école établie dans un autre État membre dont les prestations ne sont pas couvertes par l'article 49 CE, l'article 18 CE s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de faire valoir, au titre des dépenses spéciales ouvrant droit à une réduction de l'impôt sur le revenu, le versement de frais de scolarité à certaines écoles établies sur le territoire national, mais exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais de scolarité versés à une école établie dans un autre État membre.**

Signatures