ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

28 octobre 1999 *

Dans l'affaire C-55/98,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Højesteret (Danemark) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Skatteministeriet

et

Bent Vestergaard,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 6 et 59 du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 49 CE),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. R. Schintgen (rapporteur), président de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la sixième chambre, P. J. G. Kapteyn et G. Hirsch, juges,

* Langue de procédure: le danois.

avocat général: M. A. Saggio,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le Skatteministeriet, par Me P. Biering, avocat à Copenhague,

— pour M. Vestergaard, par Me T. V. Christiansen, avocat à Åbyhøj,

— pour le gouvernement néerlandais, par M. A. Bos, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. H. P. Hartvig, conseiller juridique, et Mme H. Michard, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du Skatteministeriet, représenté par Me P. Biering, de M. Vestergaard, représenté par Me L. Henriksen, avocat à Åbyhøj, et de la Commission, représentée par M. H. P. Hartvig, à l'audience du 11 mars 1999,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 juin 1999,

rend le présent

Arrêt

1 Par arrêt du 18 février 1998, parvenu à la Cour le 24 février suivant, le Højesteret a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 6 et 59 du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 49 CE).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant le Skatteministeriet (ministère des Contributions) à M. Vestergaard au sujet du refus du premier d'admettre la déduction, à titre de frais professionnels, du revenu imposable de la société Bent Vestergaard A/S, dont M. Vestergaard est l'unique actionnaire, des dépenses exposées par celui-ci lors de sa participation à des cours de formation professionnelle ayant eu lieu à l'étranger.

Le cadre juridique national

3 Au Danemark, l'article 4 du statsskatteloven (loi n° 149, du 10 avril 1922, relative à l'impôt dû à l'État, ci-après la «loi») prévoit que sont imposables les revenus tant sous forme d'argent que sous forme de biens évaluables en argent.

4 L'article 6 de la loi dispose:

«1) Il y a lieu de déduire du revenu imposable:

a) les frais professionnels, c'est-à-dire les dépenses qui, au cours de l'année écoulée, ont été exposées en vue d'acquérir, d'assurer ou de conserver des revenus, y compris les amortissements ordinaires;

...

2) Le revenu fiscal arrêté est imposable indépendamment de la manière dont il est utilisé, que ce soit à des fins personnelles ou familiales, à l'acquisition de services, d'utilités ou de loisirs, à la croissance du patrimoine, à l'amélioration des biens, à l'extension d'un commerce ou d'une entreprise, à des économies ou fonds de même nature, à des cadeaux ou de toute autre manière.»

5 La pratique administrative et la jurisprudence précisent quels sont les frais professionnels qui sont déductibles au titre de l'article 6, paragraphe 1, sous a), de la loi. C'est ainsi que les lignes directrices édictées par le Skatteministeriet pour l'exercice d'imposition 1988 prévoyaient notamment:

«Les dépenses occasionnées par la participation à des formations professionnelles sont déductibles lorsqu'il s'agit de cours qui visent à maintenir et à mettre à jour les connaissances professionnelles et théoriques des participants....

Lorsqu'une rencontre de nature professionnelle ou un séminaire se déroule dans un pays étranger (en particulier dans des lieux de tourisme ordinaires), le droit de déduire disparaît, à moins que le lieu de destination du voyage et de la formation puisse en soi se justifier au regard de considérations professionnelles.»

6 Dans les lignes directrices ayant trait à des exercices d'imposition postérieurs à celui en cause au principal, tel celui de 1996, il est ajouté:

«Il y a donc lieu de présumer que la tenue de la formation dans un lieu touristique étranger est associée à un objectif touristique si considérable que les frais afférents à cette formation ne sauraient être considérés comme des dépenses déductibles en raison de leur nature professionnelle.»

7 Il ressort du dossier que cet ajout a son origine dans la jurisprudence du Vestre Landsret (arrêts du 17 avril 1984 et du 8 octobre 1984, publiés au *Tidsskrift for Skatteret* 1984, respectivement n° 238 et n° 471), confirmée ultérieurement par le Højesteret (arrêt du 19 octobre 1994, publié au *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, p. 970). Dans son arrêt de renvoi, la juridiction nationale précise à cet égard:

«Lorsqu'une formation se déroule dans un endroit touristique ordinaire à l'étranger, et que cet endroit ne peut pas comme tel se justifier du point de vue professionnel, il est présumé que s'associe à l'organisation de la formation un objectif touristique si considérable que les frais occasionnés par la formation ne sauraient être considérés comme des dépenses professionnelles déductibles.

Cette présomption peut être renversée au moyen d'éléments ayant trait, notamment, au contenu de la formation et à la durée des cours par rapport à celle du séjour....

Lorsque la formation se déroule dans un endroit touristique ordinaire au Danemark, cette présomption n'existe pas.

Il n'existe aucune jurisprudence, ni sous forme de décision prise par les juridictions judiciaires, ni sous forme de décision administrative, excluant le droit de déduire des dépenses occasionnées par la participation à des formations qui se déroulent au Danemark en raison du fait que celles-ci ont eu lieu dans un endroit touristique ordinaire. »

Les faits et le litige au principal

8 M. Vestergaard, réviseur d'entreprises agréé, est employé par la société Bent Vestergaard A/S, qui exerce une activité de révision des comptes et dont il est le propriétaire exclusif.

9 Du 3 au 10 octobre 1988, M. Vestergaard a participé à un séminaire de formation en fiscalité sur l'île de Crète, qui ne réunissait que des participants danois et qui était organisé par un cabinet de réviseurs d'entreprises danois en collaboration avec une agence de voyages. Sur les sept jours de séjour effectif en Grèce, trois journées entières et deux demi-journées ont été consacrées au séminaire proprement dit.

10 Les coûts se rapportant à la participation de M. Vestergaard au séminaire, au voyage et au séjour, d'un montant de 5 516 DKK, ont été pris en charge par la société Bent Vestergaard A/S. L'épouse de M. Vestergaard a participé au voyage et au séjour, pour lesquels elle a payé, à titre privé, un montant de 3 700 DKK.

11 Par décision du 29 juin 1993, le Landsskatteretten (autorité administrative suprême en matière fiscale) a décidé que les frais relatifs à la participation de M. Vestergaard au séminaire de formation sur l'île de Crète devaient être assimilés à une rémunération supplémentaire versée à ce dernier en sa qualité d'actionnaire unique de la société Bent Vestergaard A/S et ne pouvaient donc pas être déduits du revenu imposable de celle-ci au titre de l'article 6, paragraphe 1, sous a), de la loi.

12 M. Vestergaard a formé un recours contre cette décision devant le Vestre Landsret qui, par arrêt du 3 mai 1995, a jugé que l'intéressé avait réussi à renverser la présomption résultant du fait que le séminaire était associé à un objectif touristique si considérable que les frais occasionnés par le séminaire ne sauraient être assimilés à des dépenses de formation déductibles et que, en conséquence, l'administration fiscale avait à tort assimilé les frais relatifs à la formation litigieuse à une rémunération supplémentaire perçue par M. Vestergaard.

13 Le Skatteministeriet a fait appel de l'arrêt du Vestre Landsret devant le Højesteret. Un moyen nouveau, tiré de l'incompatibilité de l'imposition des frais de séminaire en cause en tant que rémunération supplémentaire avec les articles 6 et 59 du traité, ayant été soulevé par M. Vestergaard devant la juridiction nationale, celle-ci a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes:

« 1) La jurisprudence danoise (voir l'arrêt du 19 octobre 1994 du Højesteret, publié au Ugeskrift for Retsvæsen, p. 970) présumant qu'une formation se déroulant dans un endroit touristique ordinaire à l'étranger, et dont la localisation n'est pas justifiée comme telle par des considérations de nature professionnelle, est associée à un objectif touristique si considérable que les frais relatifs à la formation ne peuvent être assimilés à des dépenses professionnelles déductibles est-elle conforme aux articles 6 et 59 du traité CE?

2) Dans la négative, le régime national en vigueur en matière fiscale, tel que décrit ci-dessus... peut-il être justifié au titre de la jurisprudence de la Cour, notamment des ses arrêts Bachmann (C-204/90) et Futura Participations SA (C-250/95)?»

Sur les questions préjudicielles

14 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction nationale demande en substance si les articles 6 et 59 du traité s'opposent à une réglementation d'un État membre qui, aux fins de la détermination du revenu imposable, présume que des cours de formation professionnelle ayant lieu dans des endroits touristiques ordinaires situés dans d'autres États membres sont associés à un objectif touristique si considérable que les frais de participation à ces cours ne sauraient être assimilés à des dépenses professionnelles déductibles, alors qu'une telle présomption n'existe pas pour des cours de formation professionnelle se déroulant dans des endroits touristiques ordinaires situés sur le territoire dudit État membre.

15 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler, en premier lieu, que, si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêt du 28 avril 1998, Safir, C-118/96, Rec. p. I-1897, point 21).

16 Il convient de rappeler également, en second lieu, que, selon une jurisprudence constante, l'article 6, premier alinéa, du traité, qui consacre le principe général de non-discrimination en raison de la nationalité, n'a vocation à s'appliquer de façon autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination (voir, notamment, arrêt du 16 septembre 1999, Becu e.a., C-22/98, Rec. p. I-5665, point 32).

17 Or, en ce qui concerne la libre prestation des services, ce principe a été mis en œuvre et concrétisé par l'article 59 du traité. Il n'y a donc pas lieu de se prononcer sur l'interprétation de l'article 6 du traité.

18 Il importe de relever, en troisième lieu, que, pour que des services tels que ceux en cause au principal, à savoir l'organisation de cours de formation professionnelle, entrent dans le champ d'application de l'article 59 du traité, il suffit qu'ils soient rendus à des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre, indépendamment du lieu d'établissement du prestataire ou du destinataire de ces services.

19 D'une part, en effet, l'article 59 du traité s'applique non seulement lorsque le prestataire et le destinataire du service sont établis dans des États membres différents, mais également dans tous les cas où un prestataire offre des services sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel il est établi (voir, notamment, arrêt du 5 octobre 1994, Commission/France, C-381/93, Rec. p. I-5145, point 14), quel que soit, par ailleurs, le lieu où sont établis les destinataires de ces services (voir, notamment, arrêt du 5 juin 1997, SETTG, C-398/95, Rec. p. I-3091, point 8).

20 D'autre part, le droit à la libre prestation des services inclut la liberté des destinataires de services de se rendre dans un autre État membre pour y bénéficier d'un service, sans être gênés par des restrictions (voir, notamment, arrêt du 29 avril 1999, Ciola, C-224/97, Rec. p. 2517, point 11).

21 S'agissant de la question de savoir si une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, comporte une restriction interdite au titre de l'article 59 du traité, il convient de constater que, en subordonnant le droit à la déduction fiscale des frais relatifs à la participation à des cours de formation professionnelle ayant lieu dans un endroit touristique ordinaire à l'étranger au renversement, par le contribuable, d'une présomption selon laquelle de tels cours sont associés à un objectif touristique si considérable que lesdits frais ne sauraient être assimilés à des dépenses professionnelles déductibles, alors qu'une telle

présomption n'existe pas pour des cours de formation professionnelle se déroulant dans un endroit touristique ordinaire situé dans ledit État membre, cette réglementation soumet les prestations de services que constitue l'organisation de cours de formation professionnelle à un régime fiscal différent selon qu'elles sont exécutées dans d'autres États membres ou dans l'État membre concerné.

22 Or, une réglementation d'un État membre qui, telle celle en cause au principal, rend plus difficile la déduction des frais relatifs à la participation à des cours de formation professionnelle organisés à l'étranger que celle des frais afférents à de tels cours organisés dans ledit État membre comporte une différence de traitement fondée sur le lieu d'exécution de la prestation des services interdite par l'article 59 du traité.

23 Une telle différence de traitement n'est justifiée ni par la nécessité de préserver la cohérence d'un régime fiscal ni par l'efficacité des contrôles fiscaux, qui, respectivement dans les arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), et du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), mentionnés par la juridiction de renvoi, ont été reconnues comme susceptibles de justifier des réglementations de nature à restreindre les libertés fondamentales garanties par le traité.

24 En effet, force est de rappeler que, dans les affaires qui ont donné lieu à l'arrêt Bachmann, précité, ainsi qu'à l'arrêt du même jour, Commission/Belgique (C-300/90, Rec. p. I-305), il existait un lien direct entre la déductibilité des cotisations, d'une part, et l'imposition des sommes dues par des assureurs en exécution des contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès, d'autre part, lien qu'il était nécessaire de préserver en vue de sauvegarder la cohérence du système fiscal en cause (voir, à cet égard, arrêts du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, point 18; du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, point 58, et du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 29). Or, en l'espèce, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au

point 39 de ses conclusions, il n'existe aucun lien direct de cette nature entre une quelconque imposition, d'une part, et la déductibilité des frais relatifs à la participation à des cours de formation professionnelle, d'autre part.

25 Par ailleurs, si l'efficacité des contrôles fiscaux autorise un État membre à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant des frais déductibles dans cet État au titre de dépenses professionnelles et notamment de celles occasionnées par la participation à des cours de formation professionnelle (voir, en ce sens, arrêt Futura Participations et Singer, précité, point 31, et arrêt du 8 juillet 1999, Baxter e.a., C-254/97, Rec. p. I-4809, point 18), elle ne saurait toutefois justifier que ledit État membre puisse soumettre cette déduction à des conditions différentes selon que les cours de formation professionnelle ont lieu dans celui-ci ou dans un autre État membre.

26 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), peut être invoquée par un État membre afin d'obtenir, de la part des autorités compétentes d'un autre État membre, toutes les informations susceptibles de lui permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu. En outre, rien n'empêche les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable lui-même les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée (voir, en ce sens, arrêts Bachmann et Commission/Belgique, précités, respectivement points 18 et 20 et points 11 et 13).

27 Le Skatteministeriet fait valoir que l'échange d'informations entre autorités fiscales nationales organisé par la directive 77/799 n'est pas suffisant pour permettre à celles-ci de résoudre des problèmes qui, tels ceux qui se posent dans l'affaire au principal, demanderaient une appréciation notamment de la nature de la formation en cause et de sa durée par rapport à celle du séjour à la lumière de la réglementation et de la jurisprudence de l'État membre dont elles relèvent.

28 Il importe toutefois de souligner que les informations dont la directive 77/799 permet aux autorités compétentes d'un État membre de demander la communication sont précisément toutes celles qui leur paraissent nécessaires afin d'établir le montant correct de l'impôt sur le revenu d'un contribuable par rapport à la législation qu'elles sont appelées à appliquer elles-mêmes (voir, en ce sens, arrêt Futura Participations et Singer, point 41) et que la directive n'affecte aucunement la compétence desdites autorités pour apprécier notamment si les conditions auxquelles cette législation subordonne la déduction de certaines dépenses sont remplies.

29 Il convient dès lors de répondre aux questions posées que l'article 59 du traité s'oppose à une réglementation d'un État membre qui, aux fins de la détermination du revenu imposable, présume que des cours de formation professionnelle ayant lieu dans des endroits touristiques ordinaires situés dans d'autres États membres sont associés à un objectif touristique si considérable que les frais de participation à ces cours ne sauraient être assimilés à des dépenses professionnelles déductibles, alors qu'une telle présomption n'existe pas pour des cours de formation professionnelle se déroulant dans des endroits touristiques ordinaires situés sur le territoire dudit État membre.

Sur les dépens

30 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Højesteret, par arrêt du 18 février 1998, dit pour droit:

L'article 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE) s'oppose à une réglementation d'un État membre qui, aux fins de la détermination du revenu imposable, présume que des cours de formation professionnelle ayant lieu dans des endroits touristiques ordinaires situés dans d'autres États membres sont associés à un objectif touristique si considérable que les frais de participation à ces cours ne sauraient être assimilés à des dépenses professionnelles déductibles, alors qu'une telle présomption n'existe pas pour des cours de formation professionnelle se déroulant dans des endroits touristiques ordinaires situés sur le territoire dudit État membre.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 28 octobre 1999.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

J. C. Moitinho de Almeida