

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

10 novembre 2016 (*)

« Renvoi préjudiciel – Politique sociale – Principes d'égalité de traitement et de non-discrimination en fonction de l'âge – Directive 2000/78/CE – Égalité de traitement en matière d'emploi et de travail – Articles 2, 3 et 6 – Champ d'application – Différence de traitement fondée sur l'âge – Législation nationale plafonnant la déduction des frais de formation exposés après un certain âge – Accès à la formation professionnelle »

Dans l'affaire C-548/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas), par décision du 16 octobre 2015, parvenue à la Cour le 21 octobre 2015, dans la procédure

J. J. de Lange

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, faisant fonction de président de chambre, MM. A. Arabadjiev (rapporteur) et C. G. Fernlund, juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement néerlandais, par M^{me} M. Bulterman et M. J. Langer, en qualité d'agents,
- pour l'Irlande, par M^{mcs} E. Creedon et J. Quaney ainsi que par MM. D. Fennelly et A. Joyce, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement suédois, par M^{mcs} A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson et N. Otte Widgren ainsi que par MM. E. Karlsson et L. Swedenborg, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. D. Martin et M. van Beek, 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 du principe de non-discrimination en fonction de l'âge ainsi que de l'article 3, paragraphe 1, sous c), et de l'article 6, paragraphe 1, de la directive 2000/78/CE du Conseil, du 27 novembre 2000, portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail (JO 2000, L 303, p. 16).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. J. J. de Lange au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux finances, Pays-Bas) au sujet du refus de ce dernier de lui accorder un droit à déduction intégrale de ses frais de formation.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Aux termes de l'article 1^{er} de la directive 2000/78, celle-ci « a pour objet d'établir un cadre général pour lutter contre la discrimination fondée sur la religion ou les convictions, [le] handicap, l'âge ou l'orientation sexuelle, en ce qui concerne l'emploi et le travail, en vue de mettre en œuvre, dans les États membres, le principe de l'égalité de traitement ».
- 4 L'article 2 de ladite directive énonce :
- « 1. Aux fins de la présente directive, on entend par "principe de l'égalité de traitement" l'absence de toute discrimination directe ou indirecte, fondée sur un des motifs visés à l'article 1^{er}.
2. Aux fins du paragraphe 1 :
- a) une discrimination directe se produit lorsqu'une personne est traitée de manière moins favorable qu'une autre ne l'est, ne l'a été ou ne le serait dans une situation comparable, sur la base de l'un des motifs visés à l'article 1^{er} ;
- b) une discrimination indirecte se produit lorsqu'une disposition, un critère ou une pratique apparemment neutre est susceptible d'entraîner un désavantage particulier pour des personnes d'une religion ou de convictions, d'un handicap, d'un âge ou d'une orientation sexuelle donnés, par rapport à d'autres personnes, à moins que :
- i) cette disposition, ce critère ou cette pratique ne soit objectivement justifié par un objectif légitime et que les moyens de réaliser cet objectif ne soient appropriés et nécessaires [...]
- [...] »
- 5 L'article 3 de cette même directive, intitulé « Champ d'application », dispose :
- « 1. Dans les limites des compétences conférées à [l'Union européenne], la présente directive s'applique à toutes les personnes, tant pour le secteur public que pour le secteur privé, y compris les organismes publics, en ce qui concerne :
- [...]
- b) l'accès à tous les types et à tous les niveaux d'orientation professionnelle, de formation professionnelle, de perfectionnement et de formation de reconversion, y compris l'acquisition d'une expérience pratique ;
- c) les conditions d'emploi et de travail, y compris les conditions de licenciement et de rémunération ;
- [...] »
- 6 L'article 6 de la directive 2000/78 est ainsi libellé :
- «1. Nonobstant l'article 2, paragraphe 2, les États membres peuvent prévoir que des différences de traitement fondées sur l'âge ne constituent pas une discrimination lorsqu'elles sont objectivement et raisonnablement justifiées, dans le cadre du droit national, par un objectif légitime, notamment par des objectifs légitimes de politique de l'emploi, du marché du travail et de la formation professionnelle, et que les moyens de réaliser cet objectif sont appropriés et nécessaires.

Ces différences de traitement peuvent notamment comprendre :

- a) la mise en place de conditions spéciales d'accès à l'emploi et à la formation professionnelle, d'emploi et de travail, y compris les conditions de licenciement et de rémunération, pour les jeunes, les travailleurs âgés et ceux ayant des personnes à charge, en vue de favoriser leur insertion professionnelle ou d'assurer leur protection ;

[...] »

7 L'article 16 de la directive 2000/78, intitulé « Conformité », énonce :

« Les États membres prennent les mesures nécessaires afin que :

- a) soient supprimées les dispositions législatives, réglementaires et administratives contraires au principe de l'égalité de traitement ;

[...] »

Le droit néerlandais

8 L'article 6.30 de la wet inkomstenbelasting 2001 (loi relative à l'impôt sur le revenu de 2001), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi relative à l'impôt sur le revenu »), prévoit :

« 1. Les frais de formation donnent lieu à déduction pour autant que leur montant total est supérieur à 500 euros et, en outre, [pour les formations suivies] en dehors de la période ordinaire d'études, jusqu'à un montant total qui n'excède pas 15 000 euros.

[...]

3. La période ordinaire d'études est la période à indiquer par le contribuable, n'excédant pas 16 trimestres civils, dans laquelle le contribuable, après avoir atteint l'âge de 18 ans mais avant d'avoir atteint l'âge de 30 ans, consacre la majeure partie du temps qu'il pourrait consacrer au travail à une formation impliquant une charge totale d'études d'une étendue telle qu'aucun emploi complet, en plus [de la formation], n'est possible. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Au cours de l'année 2008, alors qu'il était âgé de 32 ans, M. de Lange a entamé une formation de pilote de ligne. Dans sa déclaration au titre de l'impôt sur le revenu et de la cotisation aux assurances sociales pour l'année 2009, il a inscrit, en tant que déduction à caractère personnel, un montant de 44 057 euros correspondant aux frais résultant de cette formation.

10 Il ressort de la décision de renvoi que la réglementation en cause au principal permet, sous certaines conditions, aux personnes n'ayant pas atteint l'âge de 30 ans, de déduire intégralement de leurs revenus imposables les frais de formation professionnelle. En revanche, ce droit à déduction est limité à un montant de 15 000 euros pour les personnes ayant atteint cet âge.

11 L'administration fiscale néerlandaise a ainsi reconnu à l'intéressé, sur la base de l'article 6.30 de la loi relative à l'impôt sur le revenu, un droit à déduction forfaitaire à hauteur seulement de 15 000 euros.

12 Le recours introduit par M. de Lange contre cette décision ayant été rejeté en première instance et en appel, l'intéressé a formé un pourvoi en cassation devant la juridiction de renvoi.

13 Cette juridiction s'interroge sur l'applicabilité de la directive 2000/78 et du principe de non-discrimination en raison de l'âge à un régime fiscal portant sur la déduction des frais d'études. Le cas échéant, elle se demande si la différence de traitement à laquelle donne lieu un tel régime et qui consiste en l'octroi ou non d'un droit à déduction intégrale sur le fondement, notamment, du critère de l'âge est susceptible d'être justifiée.

14 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 3 de la directive 2000/78 doit-il être interprété en ce sens que cette disposition est applicable à un avantage fiscal repris dans une réglementation fiscale sur la base de laquelle les frais d'études peuvent, à des conditions données, être portés en déduction du revenu imposable ?

Si la réponse à la première question préjudicielle est négative :

2) Le principe de non-discrimination en raison de l'âge, en tant que principe général du droit de l'Union, doit-il être appliqué à un avantage fiscal sur la base duquel des frais de formation ne donnent lieu à déduction qu'à des conditions données, même si cet avantage fiscal ne relève pas du champ d'application matériel de la directive 2000/78 et que ce régime ne met pas en œuvre le droit de l'Union ?

Si la réponse à la première ou à la deuxième question préjudicielle est affirmative :

3) a) Des différences de traitement contraires au principe de non-discrimination en raison de l'âge, en tant que principe général du droit de l'Union, peuvent-elles être justifiées de la manière prévue à l'article 6 de la directive 2000/78 ?

b) Si tel n'est pas le cas, quels sont les critères à retenir dans l'application de ce principe ou dans la justification d'une distinction en fonction de l'âge ?

4) a) L'article 6 de la directive 2000/78 et/ou le principe de non-discrimination en raison de l'âge doit-il être interprété en ce sens qu'une différence de traitement en raison de l'âge peut être justifiée si le fondement de cette différence de traitement ne concerne qu'une partie des cas qui sont soumis à cette distinction ?

b) Une distinction en fonction de l'âge peut-elle être justifiée par l'idée du législateur voulant qu'un avantage fiscal ne doive pas jouer au-delà d'un âge donné en raison de la "responsabilité [financière] personnelle" de celui qui y prétend pour réaliser l'objectif poursuivi par cet avantage fiscal ? »

Appréciation de la Cour

Sur la première question

15 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 3, paragraphe 1, sous b), de la directive 2000/78 doit être interprété en ce sens qu'un régime d'imposition, tel que celui en cause au principal, qui prévoit que le traitement fiscal des frais de formation professionnelle exposés par une personne diffère en fonction de son âge, relève du champ d'application matériel de cette directive.

16 D'emblée, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, il ressort tant de l'intitulé et du préambule que du contenu et de la finalité de la directive 2000/78 que celle-ci tend à établir un cadre général pour assurer à toute personne l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail, en lui offrant une protection efficace contre les discriminations fondées sur l'un des motifs visés à son article 1^{er}, au nombre desquels figure l'âge (arrêts du 26 septembre 2013, Dansk Jurist- og Økonomforbund, C-546/11, EU:C:2013:603, point 23 et jurisprudence citée, ainsi que du 2 juin 2016, C, C-122/15, EU:C:2016:391, point 19).

17 En particulier, l'article 3, paragraphe 1, sous b), de la directive 2000/78 prévoit notamment que cette dernière s'applique, dans les limites des compétences conférées à l'Union, à toutes les personnes en ce qui concerne l'accès à tous les types et à tous les niveaux d'orientation professionnelle, de formation professionnelle, de perfectionnement et de formation de reconversion, y compris l'acquisition d'une expérience pratique.

- 18 À cet égard, il y a lieu de faire observer, ainsi que l'a relevé la juridiction de renvoi, que si l'existence et l'étendue d'un droit à déduction, tel que celui prévu à l'article 6.30 de la loi relative à l'impôt sur le revenu, ne conditionnent pas, en tant que tel, l'accès à la formation professionnelle, il n'en demeure pas moins que les conséquences financières qui en découlent sont susceptibles d'avoir une incidence sur l'accessibilité effective à une telle formation.
- 19 Le gouvernement néerlandais fait valoir que l'avantage fiscal en cause au principal vise à favoriser l'accès des jeunes à la formation et leur situation sur le marché du travail. Le droit à déduction prévu à l'article 6.30 de la loi relative à l'impôt sur le revenu a en effet pour objectif d'aider les jeunes en leur offrant, au cours d'une période ordinaire d'études donnée, des avantages fiscaux leur permettant de suivre plus aisément des études pendant cette période et, ainsi, d'acquérir une situation solide sur le marché du travail.
- 20 Dans ces conditions, un régime fiscal, tel que celui en cause au principal, peut être considéré comme concernant l'accès à la formation professionnelle, au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous b), de la directive 2000/78.
- 21 Ainsi, et lu à la lumière de l'article 16, sous a), de la directive 2000/78, en vertu duquel les États membres sont tenus de prendre les mesures nécessaires afin que soient supprimées les dispositions législatives, réglementaires et administratives contraires au principe de l'égalité de traitement, l'article 3, paragraphe 1, sous b), de cette directive doit être compris en ce sens qu'il vise également une disposition fiscale telle que celle en cause au principal, adoptée dans le but de favoriser l'accès à la formation des jeunes et, partant, leur situation sur le marché du travail (voir, par analogie, arrêt du 21 juillet 2005, Vergani, C-207/04, EU:C:2005:495, point 26).
- 22 Il résulte de ce qui précède que l'article 3, paragraphe 1, sous b), de la directive 2000/78 doit être interprété en ce sens qu'un régime d'imposition, tel que celui en cause au principal, qui prévoit que le traitement fiscal des frais de formation professionnelle exposés par une personne diffère en fonction de son âge, relève du champ d'application matériel de cette directive dans la mesure où il vise à favoriser l'accès à la formation des jeunes.

Sur la deuxième question

- 23 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la deuxième question, celle-ci n'étant posée que dans l'hypothèse où la Cour constaterait que la directive 2000/78 n'est pas applicable au litige au principal.

Sur les troisième et quatrième questions

- 24 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 6, paragraphe 1, de la directive 2000/78 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime d'imposition, tel que celui en cause au principal, qui permet aux personnes n'ayant pas atteint l'âge de 30 ans de déduire intégralement, sous certaines conditions, les frais de formation professionnelle de leurs revenus imposables alors que ce droit à déduction est limité pour les personnes ayant atteint cet âge.
- 25 Conformément à cette disposition, il convient d'examiner si la différence de traitement fondée sur l'âge des personnes qui suivent une telle formation est objectivement et raisonnablement justifiée par un objectif légitime, si les moyens mis en œuvre pour réaliser celui-ci sont appropriés et s'ils n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi par le législateur national.
- 26 L'article 6, paragraphe 1, sous a), de la directive 2000/78 prévoit en outre que ces différences de traitement peuvent notamment comprendre la mise en place de conditions spéciales d'accès à l'emploi et à la formation professionnelle, d'emploi et de travail, y compris les conditions de licenciement et de rémunération, pour les jeunes, en vue de favoriser leur insertion professionnelle ou d'assurer leur protection.
- 27 Partant, il y a lieu de considérer que l'objectif visant à favoriser la situation des jeunes sur le marché du travail en vue de promouvoir leur insertion professionnelle ou d'assurer leur protection peut être

considéré comme légitime, au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la directive 2000/78.

- 28 Dès lors, il y a lieu d'examiner si les moyens mis en œuvre pour réaliser un tel objectif sont appropriés et nécessaires.
- 29 En ce qui concerne, en premier lieu, le caractère approprié d'un régime d'imposition tel que celui en cause au principal, il n'est pas contesté qu'un tel régime est de nature à favoriser la situation des jeunes sur le marché du travail dans la mesure où il constitue pour eux une mesure incitative à l'égard des formations professionnelles. Il appartient néanmoins à la juridiction de renvoi de vérifier que tel est effectivement le cas.
- 30 En second lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur le caractère strictement nécessaire du régime d'imposition litigieux.
- 31 À cet égard, le gouvernement néerlandais fait observer que si ce régime réserve aux seules personnes âgées de moins de 30 ans le droit de déduire l'intégralité de leurs frais de formation de leur revenu imposable, les personnes âgées de plus de 30 ans ne sont pas pour autant défavorisées de manière excessive par ledit régime. En effet, ces dernières bénéficient, chaque année, d'un droit à déduction des frais de formation à concurrence de 15 000 euros, indépendamment de la question de savoir si les frais exposés concernent un premier cycle d'études ou un cycle d'études ultérieur.
- 32 Le gouvernement néerlandais ajoute qu'un tel droit à déduction peut être exercé sans limite dans le temps, alors que la possibilité, pour les personnes âgées de moins de 30 ans, de déduire l'intégralité de leurs frais de formation est limitée à une période ordinaire d'études de seize trimestres civils. Enfin, ce même gouvernement souligne que les frais de formation s'élèvent en moyenne à 15 000 euros par an.
- 33 Enfin, s'agissant de la question de savoir s'il est justifié d'exclure les personnes âgées de plus de 30 ans du droit à déduction intégrale des frais de formation, le gouvernement néerlandais fait valoir que ces personnes ont généralement eu l'occasion de suivre une formation antérieure et d'exercer une activité professionnelle, de telle sorte que, se trouvant dans une situation financière meilleure que celle des jeunes ayant quitté depuis peu le système scolaire, elles sont en mesure d'assumer au moins partiellement la charge financière d'une nouvelle formation.
- 34 Il n'apparaît pas, compte tenu de la large marge d'appréciation reconnue aux États membres et aux partenaires sociaux en matière de politique sociale et de l'emploi, qu'un État membre qui adopterait un régime d'imposition tel que celui en cause au principal irait au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visant à favoriser la situation des jeunes sur le marché du travail.
- 35 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux troisième et quatrième questions que l'article 6, paragraphe 1, de la directive 2000/78 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un régime d'imposition, tel que celui en cause au principal, qui permet aux personnes n'ayant pas atteint l'âge de 30 ans de déduire intégralement, sous certaines conditions, les frais de formation professionnelle de leurs revenus imposables, alors que ce droit à déduction est limité pour les personnes ayant atteint cet âge, dans la mesure où, d'une part, ce régime est objectivement et raisonnablement justifié par un objectif légitime relatif à la politique de l'emploi et du marché du travail et, d'autre part, les moyens de réaliser cet objectif sont appropriés et nécessaires. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas dans l'affaire au principal.

Sur les dépens

- 36 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 (sixième chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 3, paragraphe 1, sous b), de la directive 2000/78/CE du Conseil, du 27 novembre 2000, portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail, doit être interprété en ce sens qu'un régime d'imposition, tel que celui en cause au principal, qui prévoit que le traitement fiscal des frais de formation professionnelle exposés par une personne diffère en fonction de son âge, relève du champ d'application matériel de cette directive dans la mesure où il vise à favoriser l'accès à la formation des jeunes.**

- 2) **L'article 6, paragraphe 1, de la directive 2000/78 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un régime d'imposition, tel que celui en cause au principal, qui permet aux personnes n'ayant pas atteint l'âge de 30 ans de déduire intégralement, sous certaines conditions, les frais de formation professionnelle de leurs revenus imposables, alors que ce droit à déduction est limité pour les personnes ayant atteint cet âge, dans la mesure où, d'une part, ce régime est objectivement et raisonnablement justifié par un objectif légitime relatif à la politique de l'emploi et du marché du travail et, d'autre part, les moyens de réaliser cet objectif sont appropriés et nécessaires. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas dans l'affaire au principal.**

Signatures