

vu le règlement de procédure de la Cour de justice des Communautés européennes,

LA COUR

statuant sur la question à elle soumise à titre préjudiciel par lettre du 18 août 1967 de la cour d'appel de La Haye (première chambre fiscale),

dit pour droit :

Une taxe ou redevance, représentant la contre-partie d'un service déterminé rendu par les autorités publiques ne constitue pas un impôt au sens de l'article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté annexé au traité C.E.E., même si cette taxe ou redevance est calculée en considération du traitement versé par la Communauté au redevable;

et décide :

Il appartient à la cour d'appel de La Haye de statuer sur les dépens de la présente instance.

Ainsi jugé à Luxembourg le 8 février 1968.

Lecourt	Donner	Strauß	
Trabucchi	Monaco	Mertens de Wilmars	Pescatore

Lu en séance publique à Luxembourg le 8 février 1968.

Le greffier	Le président
A. Van Houtte	R. Lecourt

### **Conclusions de l'avocat général M. Karl Roemer, présentées le 18 janvier 1968<sup>1</sup>**

*Monsieur le Président, Messieurs les Juges,*

La demande que nous a adressée la cour d'appel de La Haye porte sur les dispositions fiscales du protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté économique européenne. Voici les faits à l'occasion desquels elles sont mises en jeu.

<sup>1</sup> — Traduit de l'allemand:

M. Van Leeuwen, fonctionnaire de la Communauté économique européenne, réside en Belgique depuis juillet 1964; pendant l'année scolaire 1964-1965, il a envoyé sa fille à l'école communale de Rotterdam, ville où il était domicilié précédemment. En considération du fait que les caisses publiques supportent tout ou partie des frais de fonctionnement de cette école et que la fille de l'intéressé n'était plus soumise à l'obligation scolaire sur la base du droit néerlandais, l'administration communale de la ville de Rotterdam a estimé que M. Van Leeuwen était tenu de payer un droit de scolarité, dont le montant devait être déterminé conformément à la loi néerlandaise du 20 mai 1955 sur le droit de scolarité (modifiée par la loi du 8 décembre 1955). Aux termes de cette loi, le droit de scolarité est calculé en fonction du montant total que les parents redevables de ce droit doivent verser au titre de l'impôt sur le revenu pour la dernière année civile écoulée avant le début de l'année scolaire ainsi qu'au titre de l'impôt sur le capital pour l'exercice fiscal en cours au début de cette année scolaire. Si ce montant est inférieur à 100 florins, aucun droit de scolarité n'est dû. Dès qu'il atteint 100 florins, ce droit est de 8 florins par enfant et par an. En outre, il augmente de 2 % par tranche de 50 florins d'impôts, jusqu'à un plafond de 200 florins, correspondant à un chiffre d'impôts de 9 600 florins. La loi dispose en outre à son article 9 que les redevables du droit de scolarité ne résidant pas aux Pays-Bas doivent payer le taux maximum, à moins de démontrer qu'ils auraient à payer un droit moins élevé s'ils habitaient la commune où l'école est établie (auquel cas, c'est ce droit moins élevé qui serait dû). Aux termes de l'article 8 de la loi, il en va de même pour les redevables du droit de scolarité qui résident aux Pays-Bas et que les dispositions légales exemptent en tout ou en partie de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital. Ils échappent au paiement du droit maximum, à condition de prouver qu'en l'absence d'exonération ils auraient à payer un droit moins élevé.

Il semble que ce soient ces dernières dispositions qui ont été appliquées à M. Van Leeuwen : celui-ci s'est vu réclamer, tout d'abord, le versement d'un droit de scolarité de 200 florins pour l'année scolaire 1964-1965. Ensuite, sur sa réclamation et compte tenu du nombre de ses enfants en âge scolaire, ce droit a été ramené à 120 florins. Toutefois, peu satisfait du succès partiel de sa réclamation, l'intéressé a attaqué également l'avis de taxation modifié, en saisissant la cour d'appel de La Haye. Devant cette juridiction, il a principalement invoqué le protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté économique européenne, en faisant valoir que, bien qu'il ait encore son domicile fiscal aux Pays-Bas (où il a habité avec sa famille avant son départ pour la Belgique), l'article 12 de ce protocole exempte les fonctionnaires de la Communauté des impôts nationaux sur les traitements

versés par la Communauté. Selon lui, cela avait pour conséquence qu'à aucun point de vue son traitement ne pouvait être pris en considération pour les besoins du fisc national. Ses autres revenus imposables étant inférieurs au minimum légal, autrement dit aucun impôt sur le revenu ni aucun impôt sur le capital n'ayant été exigible en 1963 et en 1964, aucun droit de scolarité ne pouvait lui être réclamé. Cette argumentation posait à la cour d'appel de La Haye la question de l'interprétation du protocole sur les privilèges de la Communauté économique européenne. Le 18 août 1967, ne désirant pas trancher elle-même les problèmes ainsi soulevés, cette juridiction a sursis à statuer et, conformément à l'article 177 du traité C.E.E., elle a adressé à la Cour de justice européenne la question suivante : « Faut-il considérer que les « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par la Communauté » (article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté économique européenne) comprennent aussi le droit de scolarité perçu en vertu de la loi (néerlandaise) relative au droit de scolarité? »

Cette question a amené l'intéressé, le gouvernement néerlandais (à l'exposé duquel l'administration communale de Rotterdam se réfère), le gouvernement belge et la Commission des Communautés européennes à présenter des observations écrites en vertu de l'article 20 du statut C.E.E. de la Cour. Au cours des débats, seule la Commission a exposé son point de vue.

Examinons quelle interprétation nous pouvons donner, après toutes ces observations, en vue d'aider le juge national à trancher l'espèce qui lui est soumise.

### Réponse à donner à la question

Le premier point à élucider, c'est le sens qu'il faut donner à l'expression « impôt national » figurant à l'article 12 du protocole sur les privilèges qui était en vigueur à l'époque du litige (comme d'ailleurs également à l'article 13 du nouveau protocole unique sur les privilèges et immunités des Communautés européennes du 8 avril 1965). Cette expression englobe-t-elle tous les prélèvements, de quelque nature qu'ils soient, opérés par les pouvoirs publics, ou bien ne s'applique-t-elle pas aux redevances qu'ils perçoivent à l'occasion du recours spécial aux services d'institutions publiques ou même d'institutions n'ayant pas ce caractère (telles que les écoles libres), lorsque ce recours (ce point est capital dans l'espèce) est facultatif pour les intéressés?

Effectivement, comme on nous l'a montré, diverses raisons recommandent de faire en matière fiscale une nette distinction entre, d'une part, les impôts au sens propre et, d'autre part, les redevances ou taxes administratives qui ne sont que la contrepartie des services spéciaux fournis par les institutions publiques.

C'est le cas du droit néerlandais : le gouvernement des Pays-Bas nous l'a amplement démontré dans son mémoire, qui contient de nombreuses citations doctrinales. Pour le droit allemand, il nous suffit de nous référer au paragraphe 1 de la « Abgabenordnung » (Code fiscal) (lequel, on le sait, vaut encore également pour le Grand-Duché). Voici ce qu'on lit dans ce texte : « Les impôts consistent dans des prestations pécuniaires uniques ou périodiques qui ne représentent pas la contre-partie d'une prestation spéciale et auxquelles, en vue de se procurer des recettes, un organisme de droit public astreint toutes les personnes qui se trouvent dans les conditions légales d'exigibilité... Ne constituent des impôts, ni les redevances (« Gebühren ») exigibles en raison de services spéciaux fournis par l'administration, ni les « Beiträge » (Vorzugslasten) (taxes rémunératoires). » La doctrine est unanime à souligner que, selon cette définition, la notion d'impôts ne recouvre notamment pas les redevances constituant la rétribution des services d'une institution publique, telles que le droit de scolarité, par exemple (cf. « Kommentar zur Reichsabgabenordnung » de Becker — Riewald — Koch, 9<sup>e</sup> édition, 1963, volume I, p. 17 et 21; Nöll von der Nahmer, « Lehrbuch der Finanzwissenschaft », 1964, volume I, p. 212, 216). Ce sont les mêmes idées qu'on retrouve en droit français (Plagnol, « Les impôts », 1958, p. 3; Formery, « Les impôts en France », 1946, volume 1, p. 33), en droit italien (Berliri, « Principi di diritto tributario », 1952, volume 1, p. 272; Giannini, « Istituzioni di diritto tributario », 1965, p. 51) et en droit belge (J. Van Houtte, « Principes de droit fiscal belge », 1958, p. 7 à 9). La même distinction est souvent faite aussi (la Commission l'a démontré) en matière de privilèges diplomatiques, avec cette conséquence que la plupart du temps leurs bénéficiaires ne sont pas exonérés du versement des taxes administratives spéciales au sens que nous venons de préciser. Ce principe est établi formellement dans la convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques (article 34), aux termes de laquelle l'immunité fiscale ne s'étend pas aux taxes perçues à titre de rétribution de services déterminés. Nous pouvons encore citer l'accord général du 2 septembre 1949 sur les privilèges et immunités du Conseil de l'Europe, dont l'article 7 déclare : « le Conseil ne demandera pas l'exonération des impôts, taxes ou droits qui ne constituent que la simple rémunération des services d'utilité publique ». Enfin (cela a été relevé à juste titre), il ne faut pas perdre de vue qu'aux termes de l'article 3 du protocole en jeu dans l'espèce, si la Communauté elle-même, ses avoirs, revenus et autres biens sont exonérés de tous impôts directs, en revanche l'exonération n'est pas applicable aux impôts, taxes et droits qui ne constituent que la simple rémunération de « services d'utilité générale ».

Rien que sur la base de ces quelques indications, il est déjà

bien malaisé de voir pourquoi l'interprétation de l'article 12, qui règle l'immunité fiscale des *fonctionnaires* européens, devrait se faire selon d'autres critères. Mais à cela s'ajoutent d'autres considérations, notamment celles que le gouvernement néerlandais a développées dans son mémoire. C'est ainsi qu'il faut tenir compte du fait qu'aux termes de l'article 17 du protocole « les privilèges, immunités et facilités sont accordés aux fonctionnaires... de la Communauté exclusivement *dans l'intérêt de cette dernière* ». Le sens qu'il faut donner à cette réserve ressort de l'arrêt 6-60 (Humblet contre État belge), relatif à la disposition du protocole C.E.C.A. correspondant à l'article 12 du protocole C.E.E. Selon l'arrêt Humblet, l'intérêt de la Communauté consiste surtout à pouvoir exercer efficacement son droit de fixer le montant *effectif* des traitements des fonctionnaires, possibilité dont elle serait privée si les traitements étaient soumis à l'impôt selon les divers systèmes fiscaux nationaux. Mais, de toute évidence, ces considérations n'ont de portée qu'à l'égard des impôts qui sont assis sur le revenu (c'est-à-dire dans les cas où le bénéfice du traitement constitue la *cause* de l'imposition); en revanche, elles ne jouent pas en matière de taxes administratives, dont il faut voir la cause dans la prestation spéciale fournie par l'administration et dont l'intéressé peut éviter le paiement en renonçant à profiter de ce service particulier. Une deuxième idée entre certainement en ligne de compte pour l'interprétation de l'article 12 du protocole sur les privilèges : c'est celle d'éviter la *double* imposition des traitements européens, sur lesquels un impôt est déjà perçu au profit de la Communauté. Ce danger n'existe pas pour une redevance administrative exigible en raison de la fréquentation d'une école : on sait, en effet, qu'aucun droit de scolarité n'est perçu au profit de la Communauté à la charge des fonctionnaires ayant des enfants assujettis à l'obligation scolaire. Nous constatons tout au contraire qu'outre l'allocation pour enfant à charge, l'article 67 du statut des fonctionnaires prévoit expressément une « *allocation scolaire* » (cette expression de la version française et celles des versions néerlandaise et italienne — « *toelage voor schoolgaande kinderen* », « *indennità scolastica* » — étant plus claires que le terme de « *Erziehungszulage* » figurant dans la version allemande), c'est-à-dire une allocation manifestement instituée en prévision des charges spéciales que les fonctionnaires peuvent avoir à supporter, sous la forme de redevances administratives, par suite de la fréquentation de l'école par leurs enfants. Enfin, il faut se représenter les conséquences de fait qu'entraînerait l'interprétation extensive de l'article 12 préconisée par M. Van Leeuwen. Si, en effet, l'article 12 s'opposait à la perception de ce genre de redevances administratives, cela pourrait lourdement grever de charges spéciales les États membres dans lesquels sont établies d'importantes institutions communautaires. Comment admettre

que telle ait été l'intention des auteurs du protocole sur les privilèges? Au surplus, cela ferait apparaître une discrimination à l'égard des citoyens qui ne bénéficient pas du protocole, situation qui ne serait guère compatible avec la réalisation progressive du marché commun et avec l'intégration de plus en plus accentuée.

Aussi devrions-nous retenir que, selon une interprétation adéquate de l'article 12 du protocole sur les privilèges, l'immunité fiscale qu'il prévoit ne s'étend pas aux redevances administratives exigibles à titre de rétribution des services particuliers fournis par des institutions publiques ou privées, auxquels il est loisible aux intéressés de recourir ou non. En outre (encore qu'il ne nous soit peut-être pas permis d'aborder cette question dans le cadre de l'article 177 du traité C.E.E.), nous pouvons constater qu'il faut effectivement voir dans le droit de scolarité litigieux exigé aux Pays-Bas une redevance administrative au sens que nous venons de préciser. Une première raison permettant de le dire réside dans son montant maximum, qui est de 200 florins par an, taux dont le moins qu'on puisse dire (le gouvernement néerlandais a raison de le souligner), c'est qu'il serait tout à fait inusuel en matière d'impôts. Un autre argument dans ce sens, c'est que ce droit de scolarité maximum est certainement inférieur aux frais occasionnés aux pouvoirs publics, ce qui revient à dire qu'il est conforme au principe de la couverture des frais : en d'autres termes, il y a une juste proportion avec le service fourni. Un dernier argument réside dans le fait que, selon les règles légales qui régissent le droit de scolarité, il n'est exigible qu'en cas de fréquentation *effective* de l'école.

Il semble cependant qu'un problème spécial subsiste du fait qu'aux termes de la loi néerlandaise relative au droit de scolarité, le droit dû est non pas uniforme, mais progressif selon la somme totale que le redevable doit verser au titre des impôts sur le revenu et sur le capital. Au surplus, les débiteurs du droit de scolarité dont les revenus échappent au fisc néerlandais ne peuvent éviter le paiement du droit maximum qu'en démontrant que le droit exigible serait inférieur si la loi fiscale néerlandaise était appliquée à leurs revenus. Si nous comprenons bien les griefs de M. Van Leeuwen, c'est principalement cet aspect-là de la réglementation qu'il critique.

Nous sommes toutefois convaincu que ces éléments n'engendrent pas un véritable problème pour la solution du cas soumis à la Cour.

Tout d'abord, le fait que le droit de scolarité exigé aux Pays-Bas est fonction de la fortune et des revenus de l'intéressé n'empêche certainement pas de le ranger dans la catégorie des redevances administratives. Les législations de nos pays ayant acquis une tendance largement sociale, il est admis depuis long-

temps que, même en matière de redevances, la quotité peut être fonction des facultés contributives des intéressés.

Quant au fait que, si, dans le cadre de la loi néerlandaise, les fonctionnaires européens veulent éviter de payer le droit de scolarité maximum, ils doivent accepter une imposition nationale *ficitive* de leur traitement ou, pour nous exprimer d'une manière plus nuancée, le calcul du taux d'impôt national applicable, *cela pour déterminer le montant exact du droit de scolarité*, nous sommes convaincu qu'écarter cette opération purement comptable en invoquant le protocole sur les privilèges aboutirait à étendre déraisonnablement ses dispositions. Contrairement à ce que pense M. Van Leeuwen, il n'y a dès lors aucun enseignement à tirer de l'arrêt 6-60 qu'il invoque. Sans doute cet arrêt souligne-t-il qu'il n'est pas permis de tenir compte du traitement d'un fonctionnaire européen pour fixer le taux d'impôt applicable à d'*autres revenus*. Mais il ne faut pas perdre de vue que l'affaire 6-60 portait sur l'application d'un *véritable impôt* (l'impôt complémentaire personnel prévu par la législation belge), alors que, dans la présente espèce, il s'agit exclusivement de déterminer le montant d'une *redevance*, c'est-à-dire d'un prélèvement qui n'est pas visé par l'article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges. Statuer autrement, c'est-à-dire faire totalement abstraction des traitements des fonctionnaires européens pour le calcul des redevances administratives nationales reviendrait à accepter des conséquences parfaitement absurdes. Pensons aux frais de justice : ils peuvent, eux aussi, être fixés totalement ou partiellement en fonction des revenus du débiteur. Mais il ne viendrait à l'idée de personne d'invoquer le protocole sur les privilèges pour admettre les fonctionnaires européens au bénéfice de l'assistance judiciaire quand ils veulent saisir leurs juridictions nationales.

### R é c a p i t u l a t i o n

Pour conclure, contrairement à la thèse de M. Van Leeuwen et conformément au point de vue du gouvernement néerlandais, du gouvernement belge et de la Commission, voici dès lors la réponse que nous vous proposons de donner à la question qui vous a été soumise : il ne faut pas voir des impôts nationaux au sens où l'entend l'article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté économique européenne dans les prélèvements fiscaux qui représentent la contre-partie des services d'institutions publiques dont il est loisible à l'intéressé de profiter, et cela, même dans le cas où ces prélèvements sont calculés en fonction du traitement dont bénéficie un fonctionnaire des Communautés européennes.