

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

8 décembre 2005 *

Dans l'affaire C-220/03,

ayant pour objet un recours au titre de l'article 238 CE, introduit le 21 mai 2003,

Banque centrale européenne, représentée par M^{me} C. Zilioli et M. M. Benisch, en qualité d'agents, assistés de M^{es} H.-G. Kamann et M. Selmayr, Rechtsanwälte, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République fédérale d'Allemagne, représentée par M. U. Forsthoff, en qualité d'agent, assisté de M^e W. Hölter, Rechtsanwalt,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. K. Schiemann (rapporteur),
K. Lenaerts, E. Juhász et M. Ilešič, juges,

avocat général: M^{me} C. Stix-Hackl,
greffier: M^{me} K. Sztranc, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 9 juin 2005,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 septembre
2005,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Banque centrale européenne (BCE) demande en substance à la Cour de juger que la République fédérale d'Allemagne est tenue de lui rembourser, pour toutes les livraisons de biens et les prestations de services dont elle a besoin pour son usage officiel en Allemagne, et notamment pour toutes les locations d'immeubles, les montants de la taxe sur le chiffre d'affaires dont il peut être prouvé ou dont une analyse économique raisonnable conduit à conclure qu'ils entrent dans les prix payés par cette institution. Outre une telle constatation de principe, la BCE

demande que cet État membre soit condamné à lui rembourser les sommes de 8 794 023,37 euros au titre de ladite taxe comprise dans des loyers payés par elle et de 1 925 689,23 euros au titre de la même taxe incluse dans des frais accessoires et des travaux divers en relation avec les mêmes locations.

Le cadre juridique

2 La BCE fonde ses demandes, formées en vertu d'une clause compromissaire contenue dans l'accord du 18 septembre 1998 conclu entre le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne et la Banque centrale européenne sur le siège de cette institution (BGBl. 1998 II, p. 2745, ci-après l'«accord de siège»), sur l'article 8, paragraphe 1, dudit accord, interprété à la lumière des articles 3, deuxième alinéa, et 23, premier alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes du 8 avril 1965 (JO 1967, 152, p. 13, ci-après le «protocole»).

3 L'article 291 CE dispose:

«La Communauté jouit sur le territoire des États membres des privilèges et immunités nécessaires à l'accomplissement de sa mission dans les conditions définies au protocole du 8 avril 1965 sur les privilèges et immunités des Communautés européennes. Il en est de même de la Banque centrale européenne, de l'Institut monétaire européen et de la Banque européenne d'investissement.»

Le protocole

4 L'article 3, deuxième alinéa, du protocole prévoit:

«Les gouvernements des États membres prennent, chaque fois qu'il leur est possible, les dispositions appropriées en vue de la remise ou du remboursement du montant

des droits indirects et des taxes à la vente entrant dans les prix des biens immobiliers ou mobiliers lorsque les Communautés effectuent pour leur usage officiel des achats importants dont le prix comprend des droits et taxes de cette nature. Toutefois, l'application de ces dispositions ne doit pas avoir pour effet de fausser la concurrence à l'intérieur des Communautés.»

- 5 L'article 23, premier alinéa, du protocole énonce que celui-ci s'applique à la BCE.

L'accord de siège

- 6 Selon le cinquième alinéa de son préambule, l'accord de siège a pour objectif de «définir les privilèges et immunités de la Banque centrale européenne en République fédérale d'Allemagne conformément au protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes».

- 7 L'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège dispose:

«En application de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole, le Bundesamt für Finanzen [Office fédéral des finances] rembourse sur demande, à partir des recettes provenant de la taxe sur le chiffre d'affaires, la taxe sur le chiffre d'affaires facturée séparément à la BCE par des entreprises pour les livraisons de biens et les prestations diverses qu'elles fournissent à la BCE, si ces opérations sont destinées à l'usage officiel de la BCE. Le montant de taxe dû pour ces opérations doit excéder cinquante DEM dans chaque cas et avoir été payé à l'entreprise par la BCE. [...]»

- 8 L'article 21 de l'accord de siège énonce la clause compromissoire suivante:

«Tout désaccord entre le gouvernement [de la République fédérale d'Allemagne] et la BCE concernant l'interprétation ou l'application de cet accord, qui ne peut pas être réglé directement par les parties à l'accord, peut être porté devant la Cour de justice des Communautés européennes par chacune des parties, conformément à l'article 35.4 des statuts du SEBC [Système européen de banques centrales et de la Banque centrale européenne].»

Les statuts du SEBC

- 9 L'article 35.4 du protocole sur les statuts du Système européen de banques centrales et de la Banque centrale européenne annexé au traité CE (ci-après les «statuts du SEBC») est libellé comme suit:

«La Cour de justice est compétente pour statuer en vertu d'une clause compromissoire contenue dans un contrat de droit public ou de droit privé passé par la BCE ou pour le compte de celle-ci.»

Les dispositions concernant la taxe sur le chiffre d'affaires

- 10 La loi sur l'assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz), dont la version pertinente pour le présent litige est celle du 9 juin 1999 (BGBl. 1999

I, p. 1270, ci-après l'«UStG»), vise à transposer en droit allemand les dispositions de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

- 11 En vertu de l'article 4, paragraphe 12, sous a), de l'UStG, qui est fondé sur l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, la location de biens immeubles est exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette exonération s'étend à toutes les prestations accessoires des locations et, notamment, aux charges que le bailleur facture au preneur en vertu du contrat de bail.

- 12 L'article 9, paragraphe 1, de l'UStG, qui est fondé sur l'article 13, C, de la sixième directive, prévoit la possibilité de traiter comme soumise à ladite taxe une opération qui serait normalement exonérée en vertu de l'article 4, paragraphe 12, sous a), de cette même loi si cette opération est effectuée au profit d'un entrepreneur accomplissant des opérations elles-mêmes soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires et permettant la déduction de la taxe acquittée en amont.

- 13 La BCE n'a pas la qualité d'entrepreneur au sens du droit fiscal allemand et les bailleurs d'immeubles loués par celle-ci ne bénéficient pas, par conséquent, de la possibilité prévue à l'article 9, paragraphe 1, de l'UStG de traiter comme des opérations soumises à ladite taxe les locations d'immeubles à cette institution et les prestations de services accessoires de telles opérations. Cette option pour l'assujettissement est en outre également exclue par le droit fiscal allemand, car la BCE, tout comme les banques et les compagnies d'assurances du secteur privé, réalise seulement des opérations excluant la déduction de la taxe en amont.

- 14 En vertu de l'article 15, paragraphe 1, de l'UStG, qui est fondé sur l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, les entrepreneurs qui accomplissent des opérations soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires qui leur est assignée peuvent déduire de celle-ci le montant de celle qu'ils ont acquittée en amont auprès de leurs fournisseurs pour les prestations intermédiaires. Cependant, cette possibilité ne leur est pas ouverte pour les opérations exonérées, comme le sont, en vertu de l'article 4, paragraphe 12, sous a), de l'UStG, la location d'immeubles et la prestation de services accessoires de cette location, car, dans ce cas, aucune taxe sur le chiffre d'affaires n'est imposée et donc aucune déduction n'est possible.

Le cadre factuel

- 15 La BCE loue différents immeubles à Francfort (Allemagne), ville dans laquelle se trouve son siège. Les deux principaux immeubles sont:

— le bâtiment Eurotower, situé Kaiserstraße 29 (ci-après l'«Eurotower»), et

— le bâtiment Eurotheum, situé Neue Mainzer Straße et Junghofstraße (ci-après l'«Eurotheum»).

- 16 Il est constant que, en application de l'article 4, paragraphe 12, sous a), de l'UStG, la location de ces immeubles est exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires. De même, d'après le principe selon lequel les prestations accessoires suivent le même régime que la prestation principale, les charges afférentes à ces locations (frais de maintien,

électricité, eau, assurance, etc., ci-après les «charges») sont également exonérées de cette taxe. Par conséquent, les bailleurs qui louent des immeubles à la BCE et gèrent les charges y afférentes ne facturent pas de taxe sur le chiffre d'affaires à cette institution pour ces opérations.

- 17 Les bailleurs sont eux-mêmes assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne toutes les prestations accessoires en liaison avec les immeubles qu'ils louent (travaux de construction, d'aménagement, de maintien, ainsi que les dépenses d'électricité, d'eau, d'assurance, etc., ci-après les «opérations en amont»). Si la location effectuée par un bailleur était soumise à une telle taxe, il est constant que ce dernier pourrait, en application de l'article 15, paragraphe 1, de l'UStG, déduire de la taxe dont il est redevable au titre de ses opérations taxables le montant de la taxe qu'il a lui-même acquittée sur les opérations effectuées en amont (ci-après la «taxe en amont»). Il pourrait ainsi récupérer ce montant.
- 18 Pour cette raison, les bailleurs ont un intérêt à exercer l'option, qui leur est conférée en application de l'article 9, paragraphe 1, de l'UStG, aux fins de traiter comme une opération soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires une location qui serait normalement exonérée de cette taxe. Dans les cas où cette option est ouverte au bailleur, à savoir lorsque des locations sont effectuées au profit de preneurs qui ont la qualité d'entrepreneurs et qui réalisent eux-mêmes des opérations taxables, le locataire peut ensuite lui-même déduire le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires imposée sur la location de celle dont il est redevable au titre des opérations qu'il réalise. Le preneur peut ainsi, en principe, récupérer le montant de la taxe payée sur le montant de la location et le fait que le bailleur a opté pour l'assujettissement n'entraîne aucune conséquence financière négative à l'égard de ce preneur.

- 19 Selon la BCE, ce système d'exonérations aurait pour résultat de l'obliger à payer à ses bailleurs les montants de la taxe sur le chiffre d'affaires acquittée par ceux-ci sur leurs opérations en amont. En effet, les bailleurs calculeraient les loyers en fonction de leur marge de profit et, par conséquent, imposeraient des loyers plus élevés à des preneurs tels que la BCE, auxquels la taxe en amont ne peut pas être refacturée. Bien que ces montants n'apparaissent pas séparément sur les factures, il serait possible, selon cette institution, d'établir qu'ils entrent dans les prix du loyer et des charges qui lui sont facturés. Cette dernière en déduit qu'elle supporte de manière détournée une taxe sur le chiffre d'affaires.
- 20 La République fédérale d'Allemagne conteste que des montants de la taxe sur le chiffre d'affaires entrent dans les prix du loyer et des charges payés par la BCE. Elle fait valoir qu'une multitude d'autres preneurs, notamment les banques et les compagnies d'assurances du secteur privé, se trouvent dans la même position fiscale que la BCE. Les prix du loyer et des charges seraient fixés par le marché et cette dernière n'aurait pas fourni la preuve que les loyers et charges payés par elle sont majorés de montants correspondant effectivement à ceux de la taxe en amont acquittée par les bailleurs pour leurs opérations taxables en relation avec la location.
- 21 Dans une lettre du 9 avril 2001, le Finanzamt Wiesbaden, qui est le centre local des impôts compétent, a refusé de faire droit à la demande de la BCE visant à obtenir le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires comprise, selon cette dernière, dans des factures de location et de charges qui lui avaient été adressées par ses bailleurs. La BCE a contesté ce refus en invoquant l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège et l'article 3, deuxième alinéa, du protocole. Le désaccord entre les autorités fiscales allemandes et la BCE ayant persisté, cette dernière a introduit le présent recours.

Sur la recevabilité du recours

- 22 La République fédérale d'Allemagne conteste la recevabilité du recours tant au regard du protocole qu'en vertu de l'accord de siège.
- 23 En premier lieu, selon la République fédérale d'Allemagne, la clause compromissoire figurant à l'article 21 de l'accord de siège s'applique expressément et uniquement aux désaccords concernant l'interprétation ou l'application «de cet accord». Partant, elle considère que la Cour n'est pas compétente en ce qui concerne l'interprétation et l'application du protocole, en particulier s'agissant de l'application directe de l'article 3, deuxième alinéa, de celui-ci, et que le recours est, à cet égard, irrecevable.
- 24 Sur ce point, il suffit de constater, ainsi que la BCE l'a fait valoir lors de l'audience, que la requête ne vise pas à obtenir une interprétation ou une application directe de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole, mais a seulement pour objet l'application de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, qui doit être interprété à la lumière de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole, dont ledit article 8, paragraphe 1, constitue la mise en œuvre spécifique dans le présent contexte. La Cour est compétente, en vertu de la clause compromissoire énoncée à l'article 21 de l'accord de siège, pour interpréter et appliquer l'article 8, paragraphe 1, de cet accord à la lumière du contexte juridique dans lequel cette dernière disposition s'insère.
- 25 En second lieu, la République fédérale d'Allemagne soutient que la clause compromissoire, qui est, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour,

d'interprétation stricte, n'est pas applicable au présent litige, car il n'existe aucun «désaccord concernant l'interprétation et l'application de l'accord de siège». En effet, elle-même et la BCE seraient d'accord pour considérer que l'article 8, paragraphe 1, de cet accord prévoit, selon son libellé, uniquement le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires facturée séparément et cette disposition ne serait donc pas applicable puisqu'il ne s'agit pas, en l'espèce, d'un cas de remboursement d'une telle taxe.

- 26 À ce sujet, la BCE relève à bon droit que, à l'évidence, il existe un désaccord entre elle et la République fédérale d'Allemagne concernant l'interprétation et l'application de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, notamment au regard de la question de savoir si une interprétation plus large de cette disposition s'impose à la lumière de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole, de telle manière que cet État membre serait tenu de rembourser à la BCE la taxe sur le chiffre d'affaires non seulement lorsque celle-ci est facturée séparément, comme le prévoit le libellé dudit article 8, paragraphe 1, mais aussi lorsqu'il est possible d'établir, même en l'absence d'une facturation séparée, qu'une telle taxe a, en fait, été supportée par la BCE.
- 27 Eu égard à ces considérations, il y a lieu d'écarter les exceptions d'irrecevabilité soulevées par la République fédérale d'Allemagne et de constater que la Cour est compétente en vertu de l'article 21 de l'accord de siège, lu en combinaison avec les articles 238 CE et 35, paragraphe 4, des statuts du SEBC, pour statuer sur le recours de la BCE.

Sur le fond

- 28 Il est constant que l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège prévoit, selon les termes mêmes de cette disposition, uniquement le remboursement de la taxe sur le

chiffre d'affaires «facturée séparément [...] pour les livraisons de biens et les prestations diverses» fournies à la BCE. Il est également constant qu'aucune taxe sur le chiffre d'affaires n'est imposée sur lesdites livraisons et prestations et que, partant, aucune taxe ne saurait être facturée séparément «pour» ces livraisons et prestations.

29 La BCE fait néanmoins valoir que, lu à la lumière de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole, l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège prévoit non seulement le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires facturée séparément, mais aussi celui de toute taxe sur le chiffre d'affaires entrant dans les prix payés par la BCE et, partant, de la taxe sur le chiffre d'affaires supportée indirectement par cette institution en raison de la répercussion de cette taxe dans le prix des loyers facturés par ses bailleurs, et ce indépendamment du fait que cette facturation a ou non été effectuée séparément. Ceci résulterait du fait que l'article 3, deuxième alinéa, du protocole prévoit expressément un remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires par les États membres «chaque fois qu'il leur est possible» et exige en outre, de façon générale, le remboursement «du montant des droits indirects [...] entrant dans les prix des biens immobiliers ou mobiliers».

30 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

31 L'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège subordonne le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires expressément et sans ambiguïté à la condition, non remplie en l'espèce, que cette taxe ait été «facturée séparément». Bien qu'une interprétation d'une disposition d'un accord «à la lumière» du contexte juridique dans lequel elle s'insère soit en principe possible pour résoudre une ambiguïté de rédaction, une telle interprétation ne saurait avoir pour résultat de retirer tout effet utile au libellé clair et précis de cette disposition.

- 32 En outre, la condition que la taxe ait été «facturée séparément» ne se heurte ni aux objectifs ni au libellé de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole. Cette disposition ne prévoit que l'adoption de «dispositions appropriées» en vue du remboursement de taxes, et cela seulement en ce qui concerne des «achats importants» et «chaque fois qu'il [...] est possible». Une certaine marge de manœuvre est donc accordée aux institutions communautaires ainsi qu'aux États membres dans la conclusion d'accords concernant la mise en œuvre dudit article 3, deuxième alinéa.
- 33 L'exclusion du remboursement des taxes qui ne sont pas facturées à la BCE mais qui sont acquittées en amont par ses cocontractants et peuvent ainsi influencer les prix qui lui sont facturés n'excède pas cette marge de manœuvre. Il en va de même du seuil de 50 DEM fixé par l'accord de siège pour le remboursement des taxes. Ainsi, ces exigences sont en conformité avec le protocole.
- 34 Par ailleurs, la condition susvisée préserve l'intérêt financier tant de la Communauté européenne que de l'État membre d'accueil, puisqu'elle évite que les fonds publics soient consacrés à la mise en œuvre de procédures de remboursement détaillées et complexes destinées à prouver qu'une partie des dépenses supportées par la BCE correspond, en réalité, à une taxe acquittée en amont par un de ses cocontractants.
- 35 Il y a lieu enfin d'ajouter que l'ordonnance du 17 décembre 1968, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra/Commission (2/68, Rec. p. 635), invoquée par la BCE, est dépourvue de toute pertinence au regard de la présente espèce, dès lors que cette ordonnance a été rendue à propos d'une situation dans laquelle la Commission des Communautés européennes avait, dans un accord conclu avec le gouvernement italien, tenté de diminuer les droits et garanties dont bénéficiaient des tiers, qui n'étaient pas parties audit accord, en vertu du protocole.

36 Eu égard à ces considérations, il convient de rejeter le recours de la BCE.

Sur les dépens

37 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La République fédérale d'Allemagne ayant conclu à la condamnation de la BCE et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

1) Le recours est rejeté.

2) La Banque centrale européenne est condamnée aux dépens.

Signatures