CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME CHRISTINE STIX-HACKL
présentées le 13 septembre 2005 [1]

I — Introduction

1. La Cour est ici saisie d'un litige portant sur l'étendue de l'exonération d'impôts indirects dont jouit la Banque centrale européenne (ci-après la «BCE») dans l'État de son siège, la République fédérale d'Allemagne. Il s'agit, pour l'essentiel, de savoir dans quelle mesure la Cour est compétente et s'il y a lieu de rembourser également les taxes sur le chiffre d'affaires qui n'ont pas été facturées séparément.

1 — Langue originale: l'allemand.

II — Cadre juridique

A — *Droit communautaire*

1) Les statuts du Système européen de banques centrales

2. Le protocole sur les statuts du Système européen de banques centrales et de la Banque centrale européenne (ci-après les «statuts du SEBC») dispose à son article 35.4:

«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.»

2) Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes

3. Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes du 8 avril 1965 [2] (ci-après le «protocole sur les privilèges») prévoit à son article 3, deuxième alinéa:

«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. [...]»

3) L'accord de siège

4. Comme il ressort du cinquième considérant de son préambule, l'accord entre le gouvernement allemand et la BCE sur le siège de cette dernière (ci-après l'«accord de siège») [3] définit les privilèges et immunités de la BCE en Allemagne, conformément au protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes.

5. 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 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 50 DEM dans chaque cas et avoir été payé à l'entreprise par la BCE. [...]»

B — *Droit national*

6. La sixième directive TVA est transposée en droit allemand par la loi sur l'assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG»), dont la version pertinente pour le présent litige est celle du 9 juin 1999 [4].

2 — JO 1967, L 152, p. 13.

3 — Accord du 18 septembre 1998, BGBl. 1998 II, p. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, p. 1270.

7. L'article 4 de l'UStG est basé sur l'article 13, B, sous b), de la sixième directive TVA et dispose:

«Parmi les opérations entrant dans le champ de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, sont exonérés:

[...]

12. a) l'affermage et la location de biens immeubles [...]»

8. L'article 9, paragraphe 1, de l'UStG est basé sur l'article 13, C, de la sixième directive et dispose:

«L'entrepreneur peut traiter comme assujettie une opération qui est exonérée selon l'article 4, points 8, sous a), 12, 13 ou 19, si l'opération est effectuée au profit d'un autre entrepreneur pour son entreprise.»

9. L'article 15 de l'UStG réglemente la déduction de la taxe payée en amont de telle manière que l'entrepreneur peut déduire les taxes indiquées à part sur les factures pour les livraisons de biens ou les prestations diverses qui ont été effectuées pour son entreprise par d'autres entrepreneurs. En revanche sont exclues de la déduction, entre autres, les taxes pour les livraisons, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de biens ainsi que pour les autres prestations que l'entrepreneur utilise pour effectuer des opérations exonérées.

III — Exposé des faits

10. Dans sa requête, la BCE a demandé que soit déclarée une obligation concrète de remboursement et que soit constaté que l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège en liaison avec l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges doit être interprété en ce sens que ces dispositions rendent obligatoire un tel remboursement.

11. Par son recours, la BCE souhaite voir constater que la République fédérale d'Allemagne, en tant qu'État de son siège, est tenue de rembourser à la BCE la taxe sur le chiffre d'affaires acquittée, selon elle, indirectement, sur les paiements de loyers et de prestations de services destinées à son usage officiel. La BCE demande, notamment, que soit constaté que la République fédérale d'Allemagne est tenue de rembourser des montants qui, pour certains, sont concrètement chiffrés et pour d'autres ne sont déterminés que dans leur fondement.

IV — Sur la recevabilité

A — *Exposés des parties*

12. Le *gouvernement allemand* conteste la recevabilité de la requête tant au regard du protocole sur les privilèges qu'au regard de l'accord de siège.

13. En premier lieu, la clause compromissoire figurant à l'article 21 de l'accord de siège s'appliquerait expressément aux seuls désaccords concernant l'interprétation ou l'application de «cet accord». Partant, le gouvernement allemand estime que la Cour n'est pas compétente en ce qui concerne l'interprétation et l'application du protocole sur les privilèges, voire l'application directe de l'article 3, deuxième alinéa, de celui-ci, et que la requête est, à cet égard, irrecevable.

14. En second lieu, selon ce gouvernement, la clause compromissoire, qui est, selon la jurisprudence de la Cour, d'interprétation stricte, n'est pas non plus applicable en ce qui concerne l'accord de siège, car il n'existe aucun «désaccord concernant l'interprétation et l'application de l'accord de siège». Selon le gouvernement allemand, la BCE et lui-même partagent l'opinion selon laquelle l'article 8, paragraphe 1, dudit accord, pris isolément, prévoit seulement le remboursement des taxes sur le chiffre d'affaires facturées séparément et n'est donc pas applicable vu qu'il ne s'agit pas, en l'espèce, d'un cas de remboursement de taxe sur le chiffre d'affaires facturée séparément.

15. La BCE fait valoir que la requête est recevable en vertu de la clause compromissoire et en liaison avec l'article 35.4 des statuts du SEBC.

16. En ce qui concerne l'interprétation du protocole sur les privilèges, un contrat devrait toujours être interprété à la lumière de son contexte et en liaison avec le droit communautaire applicable. La BCE fait remarquer que l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège renvoie expressément à l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges et constate que les deux dispositions sont indissociablement liées. En effet, les dispositions de cet accord concrétiseraient les dispositions dudit protocole et devraient, par conséquent, toujours être interprétées et appliquées en liaison avec celui-ci.

17. En ce qui concerne ensuite l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, la BCE fait

valoir qu'il existe bel et bien un désaccord entre la BCE et la République fédérale d'Allemagne concernant l'interprétation et l'application de cette disposition en liaison avec l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges qui entrerait dans le champ d'application de la clause compromissoire. Selon la BCE, la République fédérale d'Allemagne enfreint ces dispositions exonératoires en ce qu'elle refuse de lui rembourser la taxe sur le chiffre d'affaires comprise dans les prix du loyer et des charges majorés du fait de l'impossibilité de déduire la taxe en amont. Selon la BCE, le gouvernement allemand soutient en revanche qu'un tel droit au remboursement ne résulterait pas de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, étant donné que celui-ci suppose matériellement que les montants de la taxe sur le chiffre d'affaires soient facturés séparément.

B — *Appréciation*

18. Les deux conclusions de la BCE se fondent tant sur l'accord de siège que sur le protocole sur les privilèges, de sorte qu'il convient d'analyser, en premier lieu, si la Cour est compétente au regard de ces deux dispositions.

1) Compétence de la Cour pour l'interprétation de l'article 3 du protocole sur les privilèges

a) Compétence fondée sur des dispositions générales

19. Le protocole sur les privilèges, dans sa version modifiée par l'article 9 du traité d'Amsterdam [5] en vigueur à l'époque des faits, fait, selon l'article 291 CE [6], partie intégrante du traité CE et en partage donc la nature juridique.

20. En raison de cette assimilation, les dispositions générales du traité concernant la compétence de la Cour (articles 220 CE et suivants) s'appliquent également au protocole sur les privilèges. Il est en outre établi expressément à l'article 11 du traité d'Amsterdam que les «dispositions du traité instituant la Communauté européenne [...] relatives à la compétence de la Cour de justice des Communautés européennes et à l'exercice de cette compétence sont applicables [...] au protocole sur les privilèges et immunités [...]». D'un point de vue matériel, ces seules dispositions générales constituent déjà un fondement de la compétence de la Cour, sans qu'il soit besoin de recourir à la

5 — Traité d'Amsterdam modifiant le traité sur l'Union européenne, les traités instituant les Communautés européennes et certains actes connexes (JO 1997, C 340, p. 1).

6 — Voir Grabitz et Hilf-Schweitzer, *EU-Kommentar*, article 291, point 3, ainsi que Von der Groeben et Schwarze-Schmidt, *EG*, article 291, point 3.

clause compromissoire de l'accord de siège. Cependant, les litiges relatifs à l'application et à l'interprétation de ce protocole ne peuvent être portés devant la Cour que pour autant que celle-ci soit susceptible d'être valablement saisie [7]. La compétence à cet égard est généralement établie en vertu des articles 220 CE et suivants. La question décisive est, partant, de savoir si le traité prévoit une procédure dans laquelle la BCE peut faire valoir sa prétention au remboursement et obtenir les constatations qu'elle demande [8].

21. Il est prévu aux articles 220 CE et suivants, d'une part, des recours directs, tels que la procédure en manquement (articles 226 CE et 227 CE), les procédures en relation avec des recours en annulation (article 230 CE) ou des recours en carence (article 232 CE).

22. Ces deux derniers types de recours directs ne sont pas pertinents ici, car ils ne sont pas appropriés pour donner à la requérante la protection juridictionnelle qu'elle revendique. Le recours en annulation est notamment à exclure, puisque le présent recours ne tend pas à ce que soit déclaré nul l'accord de siège. En outre, s'agissant de droit primaire, le protocole sur les privilèges échappe de toute manière au contrôle de la Cour quant à sa validité.

23. L'obligation de remboursement supposée par la BCE serait, le cas échéant, le résultat de l'interdiction supposée de lever des taxes sur le chiffre d'affaires. La BCE fait ainsi valoir, outre une obligation de remboursement, également une violation, par un État membre, des dispositions sur lesquelles se fonde le recours. Le protocole sur les privilèges étant partie intégrante du traité, la BCE ne saurait invoquer le grief d'une violation de l'article 3 dudit protocole (en combinaison avec l'article 8 de l'accord de siège) que dans le cadre d'une action en manquement au sens des articles 226 CE et 227 CE. Cependant ne sont habilités à agir dans une telle procédure que la Commission, selon l'article 226 CE, et tout État membre, selon l'article 227 CE. N'y sont donc pas habilitées les autres institutions citées à l'article 7 CE, et a fortiori la BCE, citée à l'article 8 CE.

24. Il existe en outre, en vertu de l'article 234 CE, la possibilité de saisir la Cour d'une question préjudicielle. La présente affaire n'ayant pas pour origine une telle question, dont la BCE ne serait d'ailleurs pas habilitée à saisir la Cour, la procédure qui nous occupe ne saurait être non plus ainsi qualifiée.

25. L'article 238 CE, enfin, prévoit la compétence de la Cour pour statuer en vertu d'une clause compromissoire. Certes, depuis le traité de Nice, en vertu de l'article 225, paragraphe 1, CE, les recours fondés sur

7 — Von der Groeben et Schwarze-Schmidt, *EG*, article 291, point 5.

8 — Voir également Schmidt, «Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes», *Cahiers de droit européen 1991*, p. 67 et 68.

l'article 238 CE relèvent de la compétence du Tribunal de première instance. Cette disposition ne s'applique cependant pas à la présente espèce.

26. Le protocole sur les privilèges ne contenant pas lui-même une clause compromissoire, il ne saurait non plus être tiré de l'article 238 CE une compétence de la Cour.

27. Il s'ensuit que pour le présent litige aucune des voies de recours contenues dans la liste exhaustive des articles 220 CE et suivants n'est ouverte. Les dispositions du traité font plutôt apparaître le contraire, à savoir qu'elles ne confèrent à la Cour aucune compétence pour statuer sur un recours direct de la BCE contre l'État du siège, concernant l'interprétation du protocole sur les privilèges [9].

28. Dès lors, la compétence de la Cour pour interpréter l'article 3 du protocole sur les privilèges ne pourrait se fonder, tout au plus, que sur la clause compromissoire insérée dans l'accord de siège.

9 — Sur le cas, analogue sur ce point, du recours direct d'un seul fonctionnaire contre un État membre, concernant la situation antérieure au traité d'Amsterdam, c'est-à-dire sous le régime du traité de fusion, voir, en outre, arrêt du 27 octobre 1982, D., 1/82, Rec. p. 3709, point 8).

b) Compétence en vertu de la clause compromissoire

29. En vertu de la clause compromissoire contenue à l'article 21 de l'accord de siège, «tout désaccord entre le gouvernement et la BCE concernant l'interprétation ou l'application de cet accord [...] peut être porté devant la Cour de justice des Communautés européennes par chacune des parties [...]». L'habilitation à stipuler une telle clause résulte de l'article 35.4 des statuts du SEBC.

30. Il s'agit ici de savoir si cette clause compromissoire doit être interprétée largement, dans le sens qu'elle vise également les différends portant sur d'autres dispositions en dehors de l'accord de siège, pour autant que — à l'instar de l'article 3 du protocole sur les privilèges — elles puissent avoir une incidence dans le cadre d'un litige sur ledit accord.

31. Selon la jurisprudence de la Cour citée par le gouvernement allemand, les clauses compromissoires doivent être interprétées de façon restrictive, la compétence de la Cour fondée sur de telles clauses constituant un écart par rapport aux règles générales. En effet, dans l'affaire 426/85, citée par le gouvernement allemand, il s'agissait de savoir si les faits à l'origine d'une demande reconventionnelle relèvaient de la clause compromissoire correspondante. Ladite clause prévoyait la compétence de la Cour

pour tous litiges portant sur l'exécution du contrat. La Cour a affirmé à cet égard que la demande reconventionnelle devrait avoir (pour le moins) «un rapport direct avec les obligations qui découlent de ce contrat» [10].

32. L'affaire qui nous occupe se présente autrement, puisqu'il ne s'agit pas de savoir si une circonstance déterminée relève de la clause compromissoire, mais si la Cour est habilitée, en vertu de ladite clause contenue dans l'accord de siège, a rendre une interprétation à caractère obligatoire d'une disposition de droit communautaire qui ne se trouve pas dans ledit accord [11].

33. En outre, contrairement à la situation qui se présentait dans l'affaire 426/85 précitée, la simple lettre de la clause compromissoire délimite, dans la présente espèce, son champ d'application. Par la formule «concernant l'interprétation ou l'application de *cet* accord» [12], l'accord de siège lui-même indique à son article 21 qu'il n'est pas prévu de compétence de la Cour pour l'interprétation de dispositions qui ne se trouvent pas dans ledit accord.

34. En outre, une clause compromissoire ne peut avoir pour effet de créer une compétence que pour ce qui concerne la convention dans laquelle elle est contenue. Il pourrait être envisagé, à la rigueur, une extension de la compétence aux contrats ou accords conclus par les mêmes parties qui ont également conclu l'accord de siège contenant la clause compromissoire. En revanche, si l'on admettait une extension encore plus large, à des conventions conclues entre d'autres parties, comme ici s'agissant du protocole sur les privilèges, cela reviendrait à imposer aux parties contractantes une clause compromissoire, et par là même une compétence de la Cour, que celles-ci — sans doute intentionnellement — n'ont précisément pas souhaitée.

35. Les parties à l'accord de siège sont la BCE et la République fédérale d'Allemagne, alors que les parties au protocole sur les privilèges sont les États membres. Il ne saurait donc être fondé, de ce simple fait, sur l'article 21 de l'accord de siège une compétence, fût-elle indirecte, de la Cour pour l'interprétation du protocole sur les privilèges.

36. Le fait — comme l'a également relevé la BCE — que l'accord de siège doit être interprété «à la lumière» du protocole sur les privilèges [13] n'est en tout cas pas en

10 — Arrêt du 18 décembre 1986, Commission/Zoubek (426/85, Rec. p. 4057, point 11); et, concernant une question analogue (recevabilité de la demande reconventionnelle), arrêt du 20 février 1997, IDE/Commission (C-114/94, Rec. p. I-803, point 82).

11 — Il ne s'agit pas non plus de savoir laquelle des juridictions communautaires est compétente ou si la clause compromissoire est nulle, à l'instar de l'arrêt du 17 mars 2005, Commission/AMI Semiconductor Belgium e.a. (C-294/02, Rec. p. I-2175).

12 — Souligné par nous.

13 — Arrêt du 27 avril 1999, Commission/SNUA (C-69/97, Rec. p. I-2363, point 19).

opposition avec cette analyse. Une prise en compte des normes auxquelles la disposition à interpréter est liée ne constitue pas le fondement d'une compétence de la Cour pour l'interprétation (obligatoire) également desdites normes, et, surtout, ne suppose pas une telle compétence.

37. Le fait que, d'un point de vue strictement matériel, la Cour est déjà compétente pour l'interprétation du protocole sur les privilèges, en vertu du protocole lui-même ainsi que du traité, est sans importance. Car, comme nous l'avons montré, cette compétence n'existe que dans les limites des procédures prévues audit traité et des personnes habilitées à les engager. Le fait de fonder une compétence d'interprétation sur la présente clause compromissoire constituerait, d'un point de vue personnel, une extension des moyens de recours prévus par le protocole sur les privilèges.

38. Une clause compromissoire qui prévoirait une compétence de la Cour plus large que celle que nous venons de citer constituerait en outre un écart par rapport aux règles générales de compétence décrites plus haut, et par conséquent du traité. Une telle modification des dispositions dudit traité ne rentre cependant pas dans le cadre de l'habilitation de l'article 35.4 des statuts du SEBC.

39. On peut dès lors affirmer que dans la présente procédure la Cour n'a pas compétence pour interpréter l'article 3 du protocole sur les privilèges. Cela n'empêche pas que cette disposition soit prise en considération indirectement.

2) Compétence de la Cour pour l'interprétation de l'article 8 de l'accord de siège

40. L'article 21 de l'accord de siège constitue le fondement de la compétence de la Cour pour statuer sur «tout désaccord entre le gouvernement et la BCE concernant l'interprétation ou l'application de cet accord [...]». Dans la présente espèce, les parties s'opposent, entre autres, sur la question de savoir si le droit au remboursement litigieux de la BCE doit s'apprécier exclusivement par application de l'article 8 de cet accord, ou bien si ce dernier, en s'y référant, opère un renvoi à l'article 3 du protocole sur les privilèges, de sorte que le présent litige doit s'apprécier également au regard dudit protocole. Le présent litige porte donc directement sur le contenu de cet article 8. Il s'agit donc, de ce simple fait, d'un désaccord entre la République fédérale d'Allemagne et la BCE concernant l'interprétation de l'accord de siège, au sens de l'article 21 de cet accord, ce qui entraîne que cet article — contrairement à l'avis du gouvernement allemand — est applicable et fonde ainsi la compétence de la Cour.

3) Conclusion

41. Il s'ensuit que le présent recours est irrecevable, pour défaut de compétence de la Cour, pour autant qu'il se fonde sur le protocole sur les privilèges. Il est en revanche recevable pour autant qu'il se fonde sur l'accord de siège.

V — Sur le bien-fondé du recours

A — *Arguments des parties*

1) Arguments de la BCE

42. La *BCE* fait valoir qu'elle est obligée de payer à ses bailleurs des loyers et des charges qui comprennent la taxe sur le chiffre d'affaires que les bailleurs ont payé à leurs fournisseurs pour des prestations intermédiaires. La BCE supporterait donc indirectement cette taxe sur le chiffre d'affaires. Cela serait d'ailleurs inhérent au régime des déductions et des exonérations prévu par la sixième directive et à celui de la réglementation allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires, ce qui serait reconnu par la jurisprudence de la Cour.

43. Selon la BCE, le fait qu'elle supporte indirectement une taxe sur le chiffre d'affaires est incompatible avec l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège en liaison avec l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges. Par sa pratique juridique, c'est-à-dire en appliquant les dispositions nationales relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires, le gouvernement allemand violerait ces dispositions.

44. La BCE reconnaît que l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège s'applique, selon son libellé, seulement à la taxe sur le chiffre d'affaires «facturée séparément». Elle fait cependant observer à cet égard que cet article 8, paragraphe 1, en liaison avec l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges, ne prévoit pas seulement le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires facturée séparément, mais aussi le remboursement de toute taxe sur le chiffre d'affaires entrant dans les prix que la BCE a payés pour les biens et prestations de services destinés à son usage officiel, et donc, par là même, de la taxe sur le chiffre d'affaires supportée indirectement par la BCE en raison de la répercussion de cette taxe par ses bailleurs. Cela résulterait du libellé de l'article 3, deuxième alinéa, dudit protocole, qui prévoirait expressément un remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires par les États membres «chaque fois qu'il leur est possible» et exigerait en outre de façon globale le remboursement «du montant des droits indirects [...] entrant dans les prix».

45. Cette interprétation serait confirmée par l'économie et l'objectif de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges. En général, ce protocole aurait pour objectif de renforcer l'indépendance des services de la Communauté européenne — et donc également de la BCE — à l'égard des autorités nationales. Pour que cet objectif puisse être effectivement rempli, il conviendrait d'interpréter les dispositions dudit protocole de manière fonctionnelle. Selon la BCE, ces dispositions n'interdisent pas seulement les règles nationales qui portent directement atteinte aux exonérations fiscales et aux privilèges accordés, mais aussi, selon une jurisprudence constante de la Cour, s'opposent aux règles nationales qui conduisent indirectement à frapper d'imposition ou à entraver l'exercice des privilèges. L'économie et l'objectif de ces dispositions seraient en effet d'éviter qu'un État membre retirât un avantage fiscal de l'établissement sur son territoire d'une institution, au détriment des moyens financiers (provenant directement ou indirectement de l'ensemble des États membres) de cette institution.

46. Une telle conclusion s'imposerait également eu égard au fait que l'accord de siège se situerait, dans la hiérarchie des normes, à un rang inférieur à celui du protocole sur les privilèges. La BCE estime que le droit à obtenir des États membres le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires «chaque fois qu'il leur est possible», institué par le protocole sur les privilèges, ne saurait être limité par une disposition de l'accord de siège faisant dépendre un remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires d'une facturation séparée. Le droit au remboursement s'appliquerait au contraire à tous les cas dans lesquels il serait possible de prouver l'existence d'une charge financière résultant de la taxe sur le chiffre d'affaires et de la chiffrer. Dans ce cadre, le principe de loyauté prévu à l'article 10 CE imposerait un devoir de coopération à l'État membre, notamment concernant l'élaboration d'une procédure de remboursement capable de surmonter des éventuelles difficultés pratiques relatives à la preuve de taxes payées.

2) Arguments du gouvernement allemand

47. Selon le gouvernement allemand, tout droit au remboursement est à apprécier exclusivement au regard de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège. Selon les termes mêmes de cette disposition, seule la taxe sur le chiffre d'affaires facturée séparément serait à rembourser. Comme il n'existerait aucune facture de loyer ou de charges adressée à la BCE faisant apparaître une taxe sur le chiffre d'affaires séparément, la BCE n'aurait aucun droit audit remboursement.

48. L'exigence de facturation distincte de la taxe sur le chiffre d'affaires s'inspirerait des dispositions combinées de l'article 15, paragraphe 1, premier alinéa, point 1, de l'UStG ainsi que des articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, de la sixième directive. Selon le gouvernement allemand, une facture faisant apparaître la taxe sur le chiffre d'affaires a une fonction d'information importante dans le système commun de taxe sur la valeur ajoutée en fixant, notam-

ment, à l'égard du bénéficiaire de la prestation l'importance de la contrepartie convenue. Ce type de document jouerait également un rôle important dans le cadre des missions de contrôle de l'administration des finances.

49. Le gouvernement allemand fait en outre remarquer que le mécanisme de remboursement prévu à l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège est conforme à la sixième directive et que l'exclusion de la déduction de la taxe en amont par le bailleur n'est pas une particularité de la location à la BCE, puisqu'elle concerne également la location au profit de banques et de compagnies d'assurances du secteur privé.

50. Il explique que la location est expressément exonérée de taxes sur le chiffre d'affaires en vertu de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, transposé en droit allemand par l'article 4, paragraphe 12, sous a), de l'UStG. La République fédérale d'Allemagne aurait fait usage de la possibilité d'option pour l'assujettissement, laissée à l'appréciation des États membres par l'article 13, C, de la sixième directive, en instaurant un droit d'option à l'article 9 de l'UStG. Selon le gouvernement allemand, bien que toute possibilité d'option à l'assujettissement soit exclue en ce qui concerne la BCE pour la simple raison que celle-ci n'est pas un «entrepreneur» au sens du droit applicable, une telle exclusion s'imposerait également si l'on reconnaissait à la BCE la qualité d'«entrepreneur» car, tout comme les banques et compagnies d'assurances du secteur privé, elle ne réalise pas d'opérations ouvrant droit à la déduction de la taxe en amont.

51. Selon le gouvernement allemand, une interprétation de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège qui irait au-delà de son libellé n'est pas admissible. Plus spécifiquement, l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges n'imposerait, contrairement aux affirmations de la BCE, aucune interprétation extensive de l'article 8, paragraphe 1, dudit accord.

52. Le gouvernement allemand fait valoir que le protocole sur les privilèges constitue pour la BCE une source d'habilitation lui permettant de conclure de façon autonome des conventions de droit international public avec les États membres. La BCE aurait fait usage de cette habilitation pour négocier l'accord de siège dont les dispositions concrétiseraient les dispositions de nature plus générale du protocole sur les privilèges. Ce gouvernement en déduit que le seul article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège reprend les règles contenues dans ce protocole de façon définitive et contraignante à l'égard des deux parties en les précisant. Il fait en outre observer que l'accord de siège a été négocié en détail par des experts des deux parties et que ceux-ci étaient au courant du fait que la location à la BCE était exonérée et que, cette dernière n'ayant pas la qualité d'entrepreneur, l'option pour l'assujettissement était impossible. Malgré ces

dispositions claires, la BCE n'aurait sollicité à aucun moment au cours des négociations l'application à son égard d'un régime spécifique pour la location.

53. Le gouvernement allemand rejette la thèse de la BCE selon laquelle l'économie et l'objectif de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges imposent une interprétation extensive de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège. Selon lui, ce protocole a pour objectif, en l'espèce, de sauvegarder l'indépendance de la BCE et de garantir que l'État du siège ne tire aucun avantage injustifié du fait que cette dernière a son siège sur son territoire. Aucun de ces deux objectifs ne serait remis en cause. En particulier, la République fédérale d'Allemagne ne retirerait aucun avantage fiscal au détriment de la BCE du fait que la location est exonérée, la location des bureaux à la BCE se déroulant dans les mêmes conditions qu'une location au profit d'autres locataires classiques comme des banques ou des compagnies d'assurances du secteur privé. Ledit gouvernement estime que le produit de la taxe sur le chiffre d'affaires qui résulte de la non-déductibilité de la taxe en amont chez le bailleur est perçu par le fisc allemand non pas en raison du versement par la BCE d'une somme correspondante, mais du fait de la relation existant entre le prestataire en amont et le bailleur. Ce prestataire verserait au fisc, allemand la taxe sur le chiffre d'affaires grevant sa prestation. Cette taxe échoirait en dernier lieu au fisc puisque le bailleur ne pourrait effectuer une déduction. Le fisc bénéficierait donc du produit de la taxe indépendamment de la relation existant entre la BCE et son bailleur.

54. En tout état de cause, selon le gouvernement allemand, il n'est pas possible d'appliquer directement l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges, car il n'y a aucun moyen de vérifier le montant précis des taxes indirectes que le bailleur a dû effectivement supporter concernant les prestations accessoires fournies spécifiquement à la BCE plutôt qu'à d'autres locataires, tout comme il est impossible d'établir que ce sont en fait ces impôts qui sont refacturés à la BCE plutôt qu'une augmentation générale du loyer. En outre, dans la mesure où une application directe du protocole sur les privilèges serait souhaitée par la BCE, le gouvernement allemand rappelle que la Cour n'est alors pas compétente en vertu de la clause compromissoire contenue dans l'accord de siège.

B — *Appréciation*

1) Relation entre l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège et l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges

55. L'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges prévoit, «chaque fois [que

cela] est possible», une exonération de tous les droits indirects entrant dans les prix de tous biens immobiliers ou mobiliers.

56. L'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège consacre le choix du remboursement en tant que forme d'exonération, et pose des conditions supplémentaires, telles que la demande de remboursement, le montant minimal des taxes et le fait qu'elles aient été effectivement payées séparément. En outre, cette disposition identifie les droits indirects et les taxes à la vente au sens de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges avec la taxe sur le chiffre d'affaires. Le champ d'application de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège est par conséquent plus étroit comparé à celui de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges. Par rapport à l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges, l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège constitue une disposition spéciale et s'applique donc en priorité.

57. De toute façon, en raison des limites de la compétence de la Cour, le caractère fondé du présent recours ne dépend que de la question de savoir si le droit invoqué par la BCE découle ou non de l'article 8 de l'accord de siège. Concernant l'interprétation de cette disposition, les parties s'opposent notamment sur la question de savoir si l'article 8 de l'accord de siège, en s'y référant, renvoie à l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges en incorporant donc ce dernier dans l'accord de siège.

58. Selon le cinquième considérant de l'accord de siège, ledit accord est censé «définir» les privilèges et immunités. Le simple choix de ce terme montre que l'accord régit de manière exhaustive les privilèges et immunités de la BCE et que, par conséquent, tout recours au protocole sur les privilèges est à exclure.

59. La taxe sur le chiffre d'affaires acquittée par la BCE est remboursée, en vertu de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, «[e]n application de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole», avec néanmoins certaines conditions supplémentaires. Il ressort également de cette formule que ledit article 8, paragraphe 1, précise la disposition citée du protocole sur les privilèges et en constitue donc une «application». Si l'accord de siège avait voulu opérer un renvoi audit protocole ou édicter des dispositions coïncidant avec celles de ce dernier, il aurait été possible d'adopter d'autres formules, comme «sans préjudice de» ou «conformément à». Le choix de l'expression «en application», en revanche, indique que par l'accord de siège on a souhaité opérer une concrétisation de la disposition en cause, tout en posant des

conditions supplémentaires au remboursement qui en limitent les possibilités.

60. Les conditions énoncées à l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège sont la facturation séparée de la taxe sur le chiffre d'affaires par les entreprises, la limitation aux livraisons de biens et aux prestations «destinées à l'usage officiel de la BCE», un montant minimal de la taxe à rembourser et le paiement effectif de la taxe par la BCE aux entreprises. En particulier, la fixation d'un montant minimal de la taxe à rembourser (ici 50 DEM dans chaque cas) constitue, tout comme l'exigence d'une facturation séparée, une limitation importante qui n'était pas prévue dans le protocole sur les privilèges. Elle n'a cependant pas été contestée, contrairement à la limitation en cause ici.

61. Le protocole sur les privilèges ne prévoit lui-même, à son article 3, deuxième alinéa, qu'une simple obligation, pour les États membres, de prévoir le remboursement des droits indirects «chaque fois qu'il leur est possible». En outre, en n'exigeant que des dispositions «appropriées», il laisse aux États membres une importante marge de manœuvre.

62. À l'opposé, le protocole sur les privilèges prévoit à son article 3, premier alinéa, une exonération, sans plus de spécifications, de tous impôts. Cette disposition, comme celle du même article, deuxième alinéa, ne fait que poser un cadre qui est précisé par l'accord de siège. En tant que dispositions cadres, ces deux dispositions ne sauraient cependant être appliquées directement, de sorte que le protocole sur les privilèges n'opère pas, en soi, une telle exonération fiscale.

63. De ce point de vue, la disposition de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges en cause dans la présente procédure se distingue nettement de l'article 11, sous b), du protocole sur les privilèges, dans sa version du 18 avril 1951, qui était à l'origine de l'affaire 6/60 [14], citée par la BCE. Cette disposition antérieure prévoyait encore une exonération impérative et bien précise. Cependant, dans la mesure où elle avait pour objet l'exonération «de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par la Communauté», elle s'appliquait à des circonstances bien différentes de celles dudit article 3, deuxième alinéa, objet du présent litige.

64. Il en va de même de l'article 13, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges, auquel se réfère la BCE, lequel prévoit également de manière impérative que «les fonctionnaires et autres agents des Communautés [soient] exempts d'impôts nationaux

14 — Arrêt du 16 décembre 1960, Humblet (6/60, Rec. p. 1125).

sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés». La jurisprudence rendue à cet égard et à laquelle renvoie la BCE [15] n'est donc pas plus transposable à la présente affaire que celle relative à l'article 12, sous b), du protocole sur les privilèges [16]. Ledit article 12 dispose, lui aussi de façon autonome et impérative, que «[s]ur le territoire de chacun des États membres, les fonctionnaires et autres agents des Communautés [...] jouissent [de privilèges et immunités]».

65. L'affaire 2/68 [17], également invoquée, concernait elle aussi une tout autre disposition qui, à la différence de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges, conférait directement des droits et des garanties. L'article 1^er du protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté européenne de l'énergie atomique (ci-après la «CEEA») prévoyait le droit, pour les autorités nationales, de demander une autorisation pour prendre des mesures de contrainte. Aucun acte ultérieur de l'État membre concernant l'exercice de ce droit n'était nécessaire à cela. Il s'agissait par conséquent d'un droit directement accordé par le protocole sur les privilèges et immunités de la CEEA qui ne pouvait pas être écarté par un accord.

66. La jurisprudence citée, dont il découle qu'un accord de siège ne peut pas diminuer ces droits et garanties (déjà octroyés) [18], n'est opérante que dans les cas où le protocole sur les privilèges confère directement des droits et des garanties.

67. La concrétisation de l'article 3, deuxième alinéa, du protocole sur les privilèges, opérée par l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, règle donc de façon exhaustive et définitive la question de la possibilité de remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte qu'il est exclu que l'on puisse renvoyer au protocole sur les privilèges pour fonder une prétention à cet égard.

2) Droit au remboursement selon l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège

68. L'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège dispose — de manière claire et incontestée sur ce point — qu'un remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires n'est envisageable que si celle-ci a été facturée séparément. Or, il n'est pas contesté par les parties que cela n'est pas le cas des

15 — Arrêts du 24 février 1988, Commission/Belgique (260/86, Rec. p. 955); du 22 mars 1990, Tither (C-333/88, Rec. p. I-1133); du 25 mai 1993, Kristoffersen (C-263/91, Rec. p. I-2755), et du 14 octobre 1999, Vander Zwalmen et Massart (C-229/98, Rec. p. 1-7113).

16 — Arrêt du 18 mars 1986, Commission/Belgique (85/85, Rec. p. 1149).

17 — Ordonnance du 17 décembre 1968, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra/Commission (2/68, Rec. p. 635).

18 — Idem.

paiements de loyers et des prestations de services litigieux. L'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège ne fonde donc aucun droit à un remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires indirectement acquittée selon la BCE.

69. Si elles avaient souhaité rendre possible un tel remboursement, les parties auraient pu régler ce problème dans l'accord de siège, d'autant plus que le problème de ce qu'on appelle «impôts indirects indirects» [19] n'est pas nouveau. Or, comme elles ont non seulement évité d'adopter des dispositions en ce sens, mais sont allées jusqu'à exclure, au final, par la formulation de l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, le remboursement pour ces cas de figure, un tel remboursement ne saurait être envisagé.

70. Les parties à l'accord de siège auraient pu adopter des dispositions en ce sens. En particulier, les dispositions de la sixième directive TVA ne s'y opposaient pas.

71. En effet, les accords conclus par le Conseil pour la Communauté, conformément à l'article 300 CE, constituent, pour le droit communautaire, des actes pris par une institution de la Communauté au sens de l'article 234, premier alinéa, sous b), CE et forment, de ce fait, partie intégrante de l'ordre juridique communautaire [20]. Ils occupent un rang intermédiaire, entre le droit primaire et le droit dérivé (voir article 300, paragraphes 6 et 7, CE).

72. Même si les accords conclus par la BCE ne peuvent pas être qualifiés d'accords au sens de l'article 300 CE, il constituent néanmoins des accords conclus par la Communauté. Cette qualité, ainsi que leur statut spécial, en tant qu'actes juridiques d'une forme particulière, plaident pour qu'ils soient traités, sous certains points de vue, comme des accords de la Communauté au sens de l'article 300 CE. De cette façon, en conformité avec les règles applicables auxdits accords de la Communauté, il pourrait leur être accordé le même rang qu'à ces derniers. En tant qu'accord entre un État membre et la BCE de rang intermédiaire entre le droit primaire et le droit dérivé, l'accord de siège ne devrait dès lors pas s'apprécier au regard de la sixième directive TVA. S'agissant de la prétention à un remboursement fondée, ici, sur l'article 8, paragraphe 1, de l'accord de siège, il n'y aurait alors pas lieu de se pencher sur la question de savoir si la sixième directive TVA exige, dans des cas comme celui qui nous occupe, la possibilité d'une déduction de la taxe en amont.

19 — Voir sur ce point Muller, S., «International Organizations and Their Officials: to Tax or not to Tax?», *LJIL 1993*, p. 61.

20 — Arrêt du 30 avril 1974, Haegeman (181/73, Rec. p. 449, points 2 à 6).

73. Cela n'exclut pas, bien entendu, que des questions juridiques à cet égard puissent faire l'objet d'une procédure préjudicielle, conformément à l'article 234 CE, tendant à l'interprétation de la sixième directive TVA. En revanche la question de savoir si le droit allemand viole des dispositions communautaires, et notamment cette sixième directive TVA, pourrait être examinée dans le cadre d'une procédure en manquement en vertu de l'article 226 CE.

74. Il ressort de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté comme non fondé.

VI — Sur les dépens

75. Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. La République fédérale d'Allemagne ayant conclu en ce sens et la BCE ayant succombé en tous ses moyens, il y a lieu de condamner cette dernière aux dépens.

VII — Conclusion

76. Pour ces motifs, nous suggérons à la Cour de statuer comme suit:

«1) Le recours est rejeté.

2) La Banque centrale européenne est condamnée aux dépens».