Dans l'affaire 32-67

ayant pour objet la demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité C.E.E., par la cour d'appel de La Haye, première chambre fiscale à plusieurs juges, et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant ladite juridiction

entre

I. G. F. VAN LEEUWEN,

habitant à Wezembeek-Oppem (Belgique),

et

VILLE DE ROTTERDAM,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté économique européenne,

LA COUR

composée de

M. R. Lecourt, président,
MM. A. M. Donner (juge rapporteur) et W. Strauß, présidents de chambre,
MM. A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars et P. Pescatore, juges,
avocat général : M. K. Roemer,
greffier : M. A. Van Houtte

rend le présent

ARRÊT

POINTS DE FAIT ET DE DROIT

I — Résumé des faits et de la procédure

Attendu que les faits qui sont à la base du présent litige peuvent être résumés comme suit :

Le recours pendant devant la juridiction néerlandaise est formé contre la taxation appliquée par la ville de Rotterdam au requérant au titre de la taxe de scolarité perçue par cette ville

pour l'année 1964-1965. Le 1er octobre 1963, le requérant a été titularisé comme fonctionnaire à la Commission des Communautés européennes et il habite la Belgique.

Il ressort des documents qu'aux termes de la loi néerlandaise sur la taxe de scolarité du 20 mai 1955, Stbl. 223, modifiée le 8 décembre 1955, Stbl. 558, la taxe de scolarité est perçue pour les élèves des écoles qui sont, en tout ou en partie, financées sur fonds publics; elle est exigible presque uniquement lorsqu'il n'existe pas encore d'obligation scolaire ou lorsque celle-ci n'existe plus (articles 1 à 3).

La taxe de scolarité maximum par année et par élève s'élève à fl. 200,—. Afin de tenir compte de la faculté contributive des parents, la loi prévoit la perception de la taxe en fonction du montant des impôts sur le revenu et sur la fortune. Lorsque ce montant est inférieur à fl. 100,—, la taxe de scolarité n'est pas due; lorsqu'il est égal à fl. 100,—, la taxe de scolarité est de fl. 8,— et elle augmente de 2 % pour chaque tranche de fl. 50,— au-dessus de fl. 100,—. Comme il a été dit, le maximum est de fl. 200,— et est atteint avec un impôt de fl. 9 600,—.

Les articles 8 et 9 de la loi prévoient ce qui suit :

Article 8 : Les redevables de la taxe de scolarité habitant les Pays-Bas et exonérés en tout ou en partie des impôts sur le revenu et sur la fortune en vertu de dispositions légales relatives à ces impôts devront payer la taxe de scolarité maximum, à moins qu'ils ne prouvent qu'un montant moins élevé aurait dû être payé s'ils n'avaient pas bénéficié de cette exemption. Dans ce cas, le montant moins élevé sera dû.

Article 9 : Les redevables de la taxe de scolarité n'habitant pas aux Pays-Bas doivent payer la taxe de scolarité maximum, à moins qu'ils ne prouvent qu'un montant moins élevé serait dû s'ils habitaient la commune où l'école est établie. Dans ce cas, ce montant moins élevé sera dû.

Le requérant auquel ces dispositions ont été appliquées a prétendu qu'on ne pouvait lui réclamer la taxe de scolarité, étant donné qu'il ne payait pas d'impôt sur le revenu aux Pays-Bas, par application des articles 12 et 13 du protocole sur les privilèges et immunités annexé au traité C.E.E. Il estime que l'arrêt du 16 décembre 1960 dans l'affaire 6-60 (Humblet) confirme sa thèse selon laquelle il ne doit pas être tenu compte du traitement qu'il perçoit en sa qualité de fonctionnaire de la C.E.E. pour établir son revenu et les impôts s'y rapportant.

Par contre, la ville de Rotterdam estime que les articles 8 et 9 de la loi sont applicables au requérant. A son avis, on ne peut, en l'occurrence, invoquer l'arrêt Humblet parce que la taxe de scolarité n'est pas un impôt mais une redevance qui trouve une contre-prestation directe dans l'enseignement donné par les pouvoirs

publics. Bien que la taxe soit perçue en fonction de la faculté contributive, et qu'il soit tenu compte du traitement du redevable, elle ne peut être qualifiée d'impôt sur le traitement versé par la Communauté.

La cour d'appel de La Haye estime

« que le différend entre parties se ramène finalement à la question de droit, à savoir si l'on doit considérer que les « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par la Communauté » (article 12, alinéa 2, du protocole) visent également la taxe de scolarité perçue conformément à la loi néerlandaise sur la taxe de scolarité ».

C'est cette question que la cour d'appel de La Haye soumet à la Cour de justice.

La demande de décision préjudicielle adressée à la Cour de justice est arrivée au greffe le 21 août 1967.

Les observations écrites visées à l'article 20 du statut de la Cour de justice ont été déposées :

— le 23 octobre 1967, par le gouvernement néerlandais et par le gouvernement belge;
— le 24 octobre 1967, par le requérant au principal;
— le 25 octobre 1967, par la Commission des Communautés européennes.

Par lettre du 18 octobre 1967, arrivée au greffe le 19 octobre, la ville de Rotterdam déclare s'en référer à la thèse du gouvernement néerlandais.

A l'audience du 12 décembre 1967, la Commission des Communautés européennes a présenté ses observations orales.

A l'audience du 18 janvier 1968, l'avocat général a présenté ses conclusions.

II — Les observations déposées en vertu de l'article 20 du statut de la Cour de justice

Attendu que ces observations peuvent se résumer comme suit :

M. Van Leeuwen, requérant au principal, prétend que pour l'application de l'article 8 de la loi sur la taxe de scolarité, les articles 12 et 13 du protocole doivent être pris en considération, parce qu'on ne peut attribuer force de loi aux dispositions nationales qui sont incompatibles avec l'article 12 du protocole. Il ressort de l'arrêt Humblet que les traitements versés par la Communauté ne peuvent être pris en considération ni directement ni indirectement pour établir l'impôt néerlandais sur les revenus. Le requérant estime que ce principe est valable non seulement lorsque l'article 8 de la loi sur la taxe de scolarité est directement applicable, mais aussi lorsqu'il est indirectement applicable en relation avec l'article 9.

Il conclut que la réponse à la question posée doit être la suivante : bien que la taxe de scolarité perçue en vertu de la loi ne doive pas être considérée comme tombant sous la qualification d' « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par la Communauté », les articles 12 et 13 du protocole peuvent, toutefois, avoir une influence sur cette perception, étant donné qu'elle dépend des impôts nationaux sur les traitements.

Le *gouvernement belge* fait observer qu'un fonctionnaire d'une institution internationale ne peut être exempté d'une taxe constituant la redevance pour services rendus par un organisme public. Il s'agit donc de savoir si la taxe de scolarité correspond à la notion de redevance. De l'avis du gouvernement belge, la différence entre redevance et impôt doit s'apprécier exclusivement en fonction du droit de l'État membre que cette question concerne.

Le *gouvernement néerlandais* estime que la taxe de scolarité ne tombe pas sous la qualification d' « impôts nationaux » visés à l'article 12, alinéa 2, du protocole. Selon une pratique communément suivie, les exonérations fiscales des corps diplomatiques et consulaires et celles des organisations internationales, de leurs fonctionnaires et agents ne comprennent pas les taxes et cotisations généralement appelées « redevances ». A cet égard, le gouvernement néerlandais se réfère, entre autres, à l'article 3, alinéa 3, du protocole n'accordant pour la Communauté elle-même aucune exonération pour les impôts « qui ne constituent que la simple rémunération de services d'utilité générale ». Si les redevances ne sont pas explicitement exclues de l'exemption d'impôts à l'égard des fonctionnaires c'est parce qu'aucune autre exemption fiscale que celle d'impôts nationaux sur les revenus ne leur est accordée et qu'il va de soi que les redevances ne sont pas comprises dans cette catégorie.

Selon une deuxième pratique communément suivie, les privilèges sont accordés aux organisations internationales exclusivement dans l'intérêt de ces organisations et trouvent leur limite dans cet objet (cf. pour la C.E.E., article 17 du protocole). Dans l'affaire 6-60, la Cour a considéré qu'en ce qui concerne le privilège de l'impôt sur le revenu l'intérêt de la Communauté résidait dans le fait que seule une exonération effective permettait à la Communauté de fixer efficacement les revenus de ses fonctionnaires. La perception éventuelle d'une taxe de scolarité ne doit pas être prise en considération pour le calcul des traitements nets. Le non-paiement d'une telle taxe n'a aucun intérêt pour la Communauté et ne saurait être justifié par aucune raison objective.

A cet égard, le gouvernement néerlandais se réfère encore au statut des fonctionnaires de la C.E.E. et C.E.E.A. qui, en dehors de la disposition de l'article 23, deuxième phrase, prévoit une allocation scolaire à l'article 67, paragraphe 1, *c*.

Le gouvernement néerlandais estime que pour l'interprétation des termes « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par la Communauté », le libellé de l'article 3, alinéa 3, du protocole est un peu trop restreint pour délimiter la notion de taxes et redevances, parce qu'il ne veut viser que les obligations ne bénéficiant pas de l'exonération beaucoup plus large de l'article 3, alinéa 1, accordée à la Communauté elle-même. En se basant sur la définition de la notion de redevance, telle qu'elle est donnée par différents auteurs néerlandais, et qui met l'accent sur le rapport existant entre la perception et la contre-prestation fournie par les autorités publiques, le gouvernement néerlandais conclut qu'en l'occurrence il ne peut être question d'impôts, ce qu'il déduit encore du fait que lorsqu'il s'agit d'écoles libres, la taxe de scolarité n'est pas versée aux autorités publiques mais aux écoles libres intéressées. Le fait que, pour déterminer le montant de la taxe de scolarité, on se base en l'espèce sur le montant de l'impôt sur le revenu ne peut aboutir à la conclusion erronée que la taxe doit, par voie de conséquence, être considérée comme un impôt sur le revenu. La différence essentielle réside dans la circonstance que le paiement de l'impôt sur le revenu ne constitue pas la contre-partie d'un service spécial et que cet impôt frappe tout citoyen de façon égale. La taxe de scolarité ne trouve pas sa cause dans le versement d'un traitement quelconque, mais dans la circonstance que des enfants fréquentent des écoles à la charge des finances publiques.

Enfin, le gouvernement néerlandais souligne encore le rapport existant entre les alinéas 1 et 2 de l'article 12 du protocole; l'exemption prévue au deuxième alinéa est manifestement établie pour éviter une double imposition. Ce n'est jamais le cas pour la perception d'une taxe de scolarité, tout d'abord parce que cette perception ne peut être effectuée aux termes du premier alinéa et ensuite parce qu'un enfant ne fréquente qu'une école à la fois.

La *Commission des Communautés européennes* se demande dans quelle mesure on peut se référer à l'arrêt Humblet pour résoudre le problème d'interprétation posé. Peut-on déduire de cet arrêt que l'article 12, alinéa 2, du protocole interdit également lorsqu'il s'agit de calculer le prélèvement, la taxe représentant la contre-partie d'un service d'intérêt public, de tenir compte des traitements versés par la Communauté du fait qu'il existerait entre les revenus en question et le montant qui finalement est dû en raison de la rétribution exigée, un même rapport de cause à effet que celui dont l'existence a été admise par l'arrêt Humblet? La Commission estime que cette déduction n'est pas fondée. Il est improbable qu'en libellant l'article 12, alinéa 2, les auteurs du protocole aient aussi voulu viser les taxes constituant la contre-partie d'un service d'intérêt public auquel les citoyens sont libres de faire appel ou non. A cet égard, la Commission fait remarquer :

— qu'en général, le terme « impôt » ne s'emploie pas dans le langage fiscal international, lorsqu'il s'agit d'une taxe du genre de celle qui est en cause;
— que l'exonération de ces taxes n'est que rarement accordée aux agents diplomatiques accrédités auprès des États membres;
— qu'on peut difficilement soutenir que les fonctionnaires de la Communauté doivent être exonérés de ces taxes, dès lors que dans le calcul de celles-ci il est tenu compte des revenus qui leur sont versés en leur qualité de fonctionnaires, alors qu'en vertu de l'article 3, alinéa 3, du protocole aucune exonération de ces taxes n'est accordée à la Communauté elle-même.

La Commission conclut que la question posée doit recevoir une réponse négative sans distinguer entre le cas où pour le calcul de la taxe il est tenu compte ou non des revenus perçus en qualité de fonctionnaire de la Communauté.

MOTIFS

Attendu que, par lettre du 18 août 1967, parvenue au greffe de la Cour le 21 août 1967, la cour d'appel de La Haye (première chambre fiscale) a, en vertu de l'article 177 du traité de la C.E.E., posé, à titre préjudiciel, la question de savoir si l'exemption « d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par la Communauté », prévue à l'article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités, annexé au traité C.E.E., vise également la taxe de scolarité perçue conformément à la loi néerlandaise sur la taxe de scolarité (Schoolgeldwet);

que ladite question concerne la taxe de scolarité réclamée à un fonctionnaire de la C.E.E., dont l'enfant fréquentait pendant l'année scolaire 1964-1965 une école de Rotterdam financée sur fonds publics;

qu'il résulte des éléments fournis par la juridiction de renvoi que cette taxe, qui ne vise que les enfants fréquentant l'enseignement non obligatoire, est calculée en fonction de l'impôt sur le revenu jusqu'à un maximum de fl. 200,— et que la loi prévoit que le redevable, partiellement ou totalement exempté de l'impôt sur le revenu, est débiteur du maximum sauf par lui à prouver qu'en l'absence de cette exemption il serait redevable d'un montant moins élevé;

que l'intéressé, s'étant vu réclamer une somme de fl. 120,— a introduit un recours devant la cour d'appel, en faisant valoir qu'aux termes de l'article 12 du protocole précité il serait exempt d'impôts nationaux sur le traitement que lui verse la Communauté

et, partant, de taxes de scolarité calculées en considération de ce traitement;

attendu que la question préjudicielle vise à obtenir une interprétation de l'article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités annexé au traité C.E.E. et notamment des mots « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par la Communauté »;

qu'à cet égard, le deuxième alinéa dudit article 12 ne saurait être isolé du premier qui prévoit que, dans les conditions et suivant la procédure fixées par le Conseil, les fonctionnaires et agents de la Communauté sont soumis au profit de celle-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elle;

que c'est comme conséquence de cette disposition que le deuxième alinéa exempte les traitements, salaires et émoluments imposés au bénéfice de la Communauté des impôts nationaux de sorte que l'ensemble de l'article assure une imposition uniforme desdits traitements, salaires et émoluments pour tous les fonctionnaires et agents de la Communauté, en empêchant notamment, d'une part, que, par l'effet de la perception d'impôts nationaux différents, leur rémunération effective soit variable en raison de leurs nationalité ou domicile et, d'autre part, que, par l'effet d'une double imposition, cette rémunération soit anormalement grevée;

qu'il ressort de ce contexte que le deuxième alinéa de l'article 12 vise, à l'instar de son premier alinéa, les impôts nationaux sur le traitement, sous quelque forme ou quelque appellation qu'ils soient prélevés;

attendu qu'il y a lieu, en ce qui concerne l'interprétation des dispositions visées, de distinguer entre un impôt destiné à pourvoir aux charges générales des pouvoirs publics et une redevance constituant la contre-partie d'un service déterminé;

que le droit interne des différents États membres connaît cette distinction sous des formes et appellations diverses;

que, d'ailleurs, le protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté admet lui-même la distinction, son article 3 disposant, au premier alinéa que la Communauté, ses avoirs, revenus et autres biens sont exonérés de tous impôts directs, et, au dernier alinéa, qu'aucune exonération n'est accordée en ce qui concerne les impôts, taxes et droits qui ne constituent que la simple rémunération de services d'utilité générale;

attendu que ni l'esprit ni le texte de l'exemption prévue à l'article 12, alinéa 2, du protocole ne comportent d'élément susceptible d'être invoqué contre les taxes et redevances exigées en contre-partie d'un service déterminé fourni par les autorités publiques;

que cette conclusion reste valable même dans le cas où le

montant de la taxe à payer est déterminé en considération des revenus de l'intéressé;

qu'en effet si, en matière de redevances, les législations modernes, pour des motifs d'ordre social, tiennent souvent compte des facultés contributives des intéressés, cette circonstance n'enlève pas à la redevance sa qualité de taxe constituant la contre-partie d'un service déterminé;

que c'est seulement si, par le biais d'une telle détermination du taux de la redevance, celle-ci apparaissait comme excédant la rétribution raisonnable du service rendu, que sa compatibilité avec l'article 12, alinéa 2, devrait éventuellement être considérée;

qu'un grief de cette nature n'a pas été soulevé dans l'espèce et que, par ailleurs, l'appréciation de sa pertinence appartiendrait en premier lieu au juge national concerné;

attendu qu'il résulte de ce qui précède qu'une taxe ou redevance, représentant la contre-partie d'un service déterminé rendu par les autorités publiques, telle que la taxe de scolarité dont il s'agit dans l'espèce et qui d'ailleurs n'est exigible que pour l'enseignement non obligatoire, ne constitue pas un impôt au sens de l'article 12, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté et cela même dans le cas où cette taxe ou redevance est calculée en considération du traitement versé par la Communauté au redevable;

Quant aux dépens

Attendu que les frais exposés par la Commission des Communautés européennes et les gouvernements des États membres qui ont soumis leurs observations à la Cour ne peuvent faire l'objet d'un remboursement;

que la procédure revêt, à l'égard des parties en cause, le caractère d'un incident soulevé en cours d'un litige pendant devant la cour d'appel de La Haye (première chambre fiscale) et que la décision sur les dépens appartient dès lors à cette juridiction;

par ces motifs,

vu les actes de procédure;

vu le rapport du juge rapporteur;

la Commission des Communautés européennes entendue en ses observations orales;

l'avocat général entendu en ses conclusions;

vu le traité instituant la C.E.E. et notamment son article 177;

vu le protocole sur les privilèges et immunités de la C.E.E. et notamment ses articles 3 et 12;

vu le protocole sur le statut de la Cour de justice de la C.E.E. et notamment son article 20;

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
A. Van Houtte

Le président
R. Lecourt

Conclusions de l'avocat général M. Karl Roemer, présentées le 18 janvier 1968 [1]

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.

1 — Traduit de l'allemand.