Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

15 octobre 2026*

« Renvoi préjudiciel – Privilèges et immunités de l'Union européenne – Article 343 TFUE – Protocole (nº 7) sur les privilèges et immunités de l'Union européenne – Fonctionnaires et autres agents de l'Union – Article 12 – Non-assujettissement aux impôts nationaux – Impôt sur les donations – Article 13, premier alinéa – Assujettissement à cet impôt dans l'État membre de résidence du fonctionnaire n'étant ni l'État d'origine ni l'État dans lequel ce fonctionnaire exerce ses fonctions – Domicile fiscal des fonctionnaires et autres agents de l'Union »

Dans l'affaire C-275/25 [Kolwager] [i],

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 20 novembre 2024, parvenue à la Cour le 9 avril 2025, dans la procédure

Finanzamt B

contre

A,

LA COUR (première chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, MM. S. Gervasoni (rapporteur), A. Kumin, Mme I. Ziemele et M. M. Bošnjak, juges,

avocat général : M. N. Emiliou,

greffier : M. V. Di Bucci,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour A, par Me D. Salm, Rechtsanwalt,

– pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller et P.-L. Krüger, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par Mme M. Heller et M. L. Hohenecker, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : l'allemand.

[i] Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 avril 2026,

rend le présent

Arrêt

1 La présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole (n° 7) sur les privilèges et immunités de l'Union européenne (JO 2012, C 326, p. 266) (ci-après le « protocole n° 7 »).

2 Cette demande de décision préjudicielle s'inscrit dans le cadre d'un litige opposant A, un membre du personnel de la Banque européenne d'investissement (BEI), au Finanzamt B (administration fiscale, Allemagne) au sujet du paiement de l'impôt sur les donations en Allemagne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

Le traité FUE

3 L'article 343 TFUE dispose :

« L'Union [européenne] 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 de l'Union européenne. Il en est de même de la Banque centrale européenne et de la Banque européenne d'investissement. »

Le protocole n° 7

4 Le protocole n° 7 comporte un unique considérant libellé comme suit :

« Considérant que, aux termes des articles 343 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et 191 du traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique (CEEA), l'Union européenne et la CEEA jouissent sur le territoire des États membres des immunités et privilèges nécessaires à l'accomplissement de leur mission. »

5 Aux termes de l'article 12 de ce protocole :

« Dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Parlement européen et le Conseil [de l'Union européenne] statuant par voie de règlements conformément à la procédure législative ordinaire et après consultation des institutions concernées, les fonctionnaires et autres agents de l'Union sont soumis au profit de celle-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elle.

Ils sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union. »

6 L'article 13 dudit protocole dispose :

« Pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune, des droits de succession ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres de l'Union, les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union, établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service de l'Union sont considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre de l'Union. Cette disposition s'applique également au conjoint dans la mesure où celui-ci n'exerce pas d'activité professionnelle propre ainsi qu'aux enfants à charge et sous la garde des personnes visées au présent article.

Les biens meubles appartenant aux personnes visées à l'alinéa précédent et situés sur le territoire de l'État de séjour sont exonérés de l'impôt sur les successions dans cet État ; pour l'établissement de cet impôt, ils sont considérés comme se trouvant dans l'État du domicile fiscal, sous réserve des droits des États tiers et de l'application éventuelle des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

Les domiciles acquis en raison uniquement de l'exercice de fonctions au service d'autres organisations internationales ne sont pas pris en considération dans l'application des dispositions du présent article. »

7 L'article 17 du même protocole est libellé comme suit :

« Les privilèges, immunités et facilités sont accordés aux fonctionnaires et autres agents de l'Union exclusivement dans l'intérêt de cette dernière.

[...] »

8 L'article 21, premier alinéa, du protocole n° 7 prévoit :

« Le présent protocole s'applique également à la Banque européenne d'investissement, aux membres de ses organes, à son personnel et aux représentants des États membres qui participent à ses travaux, [...] »

Le droit allemand

La loi relative à l'impôt sur les successions et sur les donations

9 L'Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les successions et sur les donations), tel que publié le 27 février 1997 (BGBl I, 1997, p. 378), dans sa version applicable au litige au principal, dispose, à son article 1er, intitulé « Opérations imposables » :

« (1) Sont soumises à l'impôt sur les successions (impôt sur les donations)

1. les transmissions à cause de mort ;

2. les donations entre vifs ;

[...]

(2) Sauf disposition contraire, les règles de la présente loi relatives à la transmission de biens à cause de mort s'appliquent aussi aux donations et aux donations avec affectation, [...] »

10 L'article 2 de cette loi, intitulé « Obligation fiscale personnelle », prévoit :

« (1) L'obligation fiscale s'applique

1. dans les cas visés à l'article 1er, premier alinéa, points 1 à 3, sur l'ensemble des biens dévolus (assujettissement intégral) lorsque le défunt, à la date du décès, le donateur, à la date d'exécution de la donation, ou le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt (article 9), est résident ["Inländer"]. Sont considérés comme résidents :
   a) les personnes physiques qui ont un domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national [...] »

11 L'article 7 de ladite loi, intitulé « Donations entre vifs », dispose :

« (1) Sont considérés comme des donations entre vifs

1. toute libéralité entre vifs, pour autant qu'elle enrichisse le donataire aux frais du donateur ;

[...] »

12 L'article 9 de la même loi, intitulé « Fait générateur de l'impôt », est libellé comme suit :

« (1) L'impôt est dû

1. en cas de transmissions à cause de mort, à la date du décès du de cujus, [...]

2) en cas de donation entre vifs, à la date d'exécution de la donation ;

[...] »

Le code des impôts

13 L'Abgabenordnung (code des impôts), tel que publié le 1er octobre 2002 (BGBl I, 2002, p. 3866, rectifié par BGBl I, 2003, p. 61), dans sa version applicable au litige au principal, dispose, à son article 8, intitulé « Domicile » :

« Une personne a son domicile à l'endroit où elle possède un logement dans des circonstances qui permettent d'en conclure que cette personne conservera ce logement et l'utilisera. »

14 L'article 9 de ce code, intitulé « Résidence habituelle », prévoit :

« Une personne a sa résidence habituelle à l'endroit où elle séjourne dans des circonstances laissant apparaître que ce n'est pas seulement à titre temporaire que cette personne demeure dans ce lieu ou cette région. Est toujours considéré comme résidence habituelle dans le champ d'application de la présente loi, et ce dès le début, un séjour continu d'une durée supérieure à six mois ; les interruptions de courte durée ne sont pas prises en compte. La deuxième phrase ne s'applique pas si le séjour a lieu exclusivement à des fins de visite, de repos, de cure ou à des fins privées similaires et ne dure pas plus d'un an. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 A est membre du personnel de la BEI depuis 1995, époque à laquelle il a déplacé sa résidence de l'Autriche au Luxembourg afin de prendre ses fonctions auprès de cet organe. Après son mariage en 2010, il a de nouveau déménagé pour vivre avec son épouse en Allemagne. Parallèlement, il a continué à utiliser son appartement au Luxembourg.

16 En 2013, il a reçu de son frère, résidant en Autriche, une donation d'un montant de 300 000 euros.

17 Par décision du 13 avril 2017, l'administration fiscale allemande a fixé à 56 000 euros le montant de l'impôt dû par A sur cette donation.

18 La réclamation formée par A contre cette décision, dans laquelle il invoquait l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7 et faisait valoir qu'il devait être traité comme si son domicile fiscal était exclusivement situé en Autriche a été rejetée par décision du 1er août 2019. Cette administration a considéré que A avait établi un domicile fiscal supplémentaire en Allemagne, en parallèle à son domicile fiscal en Autriche, que ce dernier domicile était fictif et que A était donc assujetti de manière illimitée à l'impôt sur les donations en Allemagne.

19 Par jugement du 16 septembre 2021, le Finanzgericht Rheinland-Pfalz (tribunal des finances de Rhénanie-Palatinat, Allemagne) a fait droit au recours introduit par A, au motif que le critère énoncé à l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7, relatif au motif de l'établissement de la résidence dans un pays autre que celui du domicile fiscal, devait être apprécié à la date d'entrée de A au service de l'Union. Selon cette juridiction, des changements ultérieurs, en particulier un déménagement pour raisons personnelles, seraient sans incidence aussi longtemps que l'agent resterait employé au service de l'Union et que sa résidence effective présenterait un lien géographique avec le lieu d'exercice de ses fonctions.

20 L'administration fiscale allemande a introduit un recours en *Revision* devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), qui est la juridiction de renvoi, en invoquant une violation de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7. Cette administration fait valoir que cette disposition ne s'appliquerait pas à l'impôt sur les donations et ne serait, en tout état de cause, pas pertinente dans l'hypothèse, telle que celle de l'espèce, où, après son entrée en fonctions, l'agent de l'Union établit une résidence supplémentaire dans un autre État membre pour des raisons personnelles.

21 La juridiction de renvoi estime possible que l'impôt sur les donations relève du champ d'application de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7, tout en éprouvant des doutes à cet égard.

22 Selon cette juridiction, si cette disposition s'appliquait à l'impôt sur les donations, il pourrait être considéré que A ne possède pas de domicile fiscal en Allemagne aux fins de cet impôt. Tel serait le cas si cette disposition devait être interprétée en ce sens que, hormis son domicile fiscal dans l'État membre d'origine, en l'occurrence l'Autriche, un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union ne peut disposer d'aucun autre domicile fiscal. Toutefois, ladite juridiction hésite à retenir une telle interprétation, lorsque, en cours de carrière, un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union établit sa résidence dans un État membre, en l'occurrence en Allemagne, autre que celui où il exerce ses fonctions, en l'occurrence le Luxembourg, tout en conservant un domicile de fait dans ce dernier État membre.

23 C'est pourquoi la juridiction de renvoi estime nécessaire, en premier lieu, de clarifier si l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 s'applique à l'impôt sur les donations.

24 Cette juridiction observe que l'impôt sur les donations n'est pas expressément mentionné à cette disposition, contrairement aux impôts sur les revenus ainsi que sur la fortune et aux droits de succession. Elle relève aussi que le droit allemand considère l'impôt sur les donations comme étant un type d'impôt indépendant qui présente d'ailleurs avec l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et les droits de succession des différences qui plaident contre son inclusion dans le champ d'application matériel de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7.

25 Toutefois, la juridiction de renvoi admet que l'impôt sur les donations pourrait être assimilé à l'impôt sur les revenus, termes figurant à l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, dès lors qu'il taxe un enrichissement du donataire. Selon cette juridiction, certains États membres, tels que le Royaume de Danemark, la République d'Estonie, la République de Lituanie et la République tchèque, appliqueraient l'impôt sur le revenu aux donations.

26 La juridiction de renvoi estime que l'impôt sur les donations pourrait également être assimilé aux droits de succession, au sens de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7. En effet, cet impôt constituerait le complément nécessaire des droits de succession, puisqu'il serait facile de contourner ces droits au moyen d'une donation. En droit allemand, en vertu de l'idée d'« héritage anticipé », l'impôt sur les donations serait perçu essentiellement selon les mêmes règles juridiques que les droits de succession. D'autres États membres, tels que le Royaume d'Espagne, la République française, la République italienne et la République de Pologne, procéderaient de la même manière.

27 Dans l'hypothèse dans laquelle l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 s'appliquerait à l'impôt sur les donations, la juridiction de renvoi se demande, en second lieu, si cette disposition s'oppose à ce qu'un fonctionnaire de l'Union qui, en raison uniquement de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union, a établi sa résidence sur le territoire d'un État membre autre que son État membre d'origine puisse avoir un domicile fiscal dans un État membre autre que celui où il exerce ses fonctions, aux fins de l'assujettissement à un tel impôt.

28 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 13, paragraphe 1, première phrase, du protocole [nº 7] s'applique-t-il à la perception de l'impôt sur les donations ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question : cette disposition exclut-elle qu'un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union, qui, en raison uniquement de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union, a établi sa résidence sur le territoire d'un pays autre que l'État membre d'origine, puisse établir un autre domicile fiscal dans un autre État membre que celui où il exerce ses fonctions lorsqu'il conserve concomitamment un domicile de fait dans l'État membre d'exercice des fonctions ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

29 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à un impôt portant sur les donations.

30 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence constante de la Cour, lors de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte des termes de celle-ci, du contexte dans lequel elle s'inscrit et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêts du 17 novembre 1983, Merck, 292/82, EU:C:1983:335, point 12, ainsi que du 1er août 2025, Alace et Canpelli, C-758/24 et C-759/24, EU:C:2025:591, point 91).

31 En premier lieu, selon les termes de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7, « [p]our l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune, des droits de succession ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres de l'Union, les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union, établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service de l'Union sont considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre de l'Union ».

32 Il ressort de son libellé que cette disposition distingue, d'une part, le domicile fiscal des fonctionnaires et autres agents de l'Union, que ces derniers sont réputés avoir conservé dans l'État membre où ce domicile était établi au moment de leur entrée au service de l'Union (ci-après l'« État d'origine »), et, d'autre part, la résidence effective que ces fonctionnaires et autres agents établissent sur le territoire d'un État membre autre que leur État d'origine (ci-après l'« État de résidence »), en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union.

33 Ladite disposition prévoit ainsi que, malgré leur établissement dans un État membre autre que leur État d'origine, les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui se sont établis sur le territoire de cet autre État membre en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union conservent leur domicile fiscal dans leur État d'origine pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune ainsi que des droits de succession.

34 Force est de constater que l'impôt sur les donations n'est pas mentionné à l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7, qui ne vise explicitement que trois catégories d'impôts, à savoir les impôts sur les revenus et sur la fortune ainsi que les droits de succession, sans les définir.

35 À cet égard, le gouvernement allemand soutient que les notions d'impôts sur les revenus et sur la fortune ainsi que de droits de succession doivent être définies par référence au droit national.

36 Il est vrai que la Cour a jugé que l'imposition sur le revenu qui était due, dans l'État d'origine d'un fonctionnaire, à raison de la valeur locative du logement dont il était propriétaire dans l'État de résidence, devait être déterminée selon les critères du droit national de l'État d'origine (voir, en ce sens, arrêt du 25 mai 1993, Kristoffersen, C-263/91, EU:C:1993:207, points 11 à 13). Toutefois, le fait que l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7 énonce une règle

déterminant le domicile fiscal des fonctionnaires et autres agents de l'Union aux fins de l'application d'impôts nationaux n'implique pas que les catégories d'impôts auxquelles cette règle est applicable correspondent aux définitions que leur donnent les législations des États membres.

37 En effet, une telle interprétation serait incompatible avec la nécessité de garantir une application uniforme du régime fiscal des fonctionnaires et autres agents de l'Union qui est instauré par le protocole nº 7 (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 1993, X, C-88/92, EU:C:1993:246, point 14).

38 D'une part, elle aboutirait à faire dépendre le champ d'application de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 des définitions particulières des différentes catégories d'impôts retenues par le droit national. Selon que les notions d'impôts sur les revenus ainsi que sur la fortune et de droits de succession incluent ou non, selon le droit national, l'impôt sur les donations, le domicile fiscal des fonctionnaires et autres agents de l'Union aux fins de la perception de ce dernier impôt dépendrait non plus de cette disposition du protocole nº 7 mais des choix faits par les États membres.

39 D'autre part, cette interprétation introduirait, dans l'application de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, une incertitude susceptible de générer des conflits de compétence fiscale, en laissant ouverte la question de savoir si les notions d'impôts sur les revenus et sur la fortune ainsi que de droits de succession doivent être comprises selon le droit national de l'État d'origine ou celui de l'État de résidence. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 32 de ses conclusions, dans le cas où l'ordre juridique de l'un de ces deux États définirait l'impôt sur les donations comme un type d'impôt sur le revenu, tandis que l'ordre juridique de l'autre État le considérerait comme un impôt entièrement distinct des catégories mentionnées à l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, cette disposition serait ou non applicable, selon le droit national auquel on se référerait.

40 Il résulte de ce qui précède que les notions d'impôts sur les revenus et sur la fortune ainsi que de droits de succession, au sens l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, constituent des notions autonomes du droit de l'Union qui doivent être interprétées de manière uniforme, indépendamment des qualifications utilisées dans les États membres (voir, par analogie, arrêt du 20 janvier 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, point 39).

41 Certes, ainsi qu'il a déjà été relevé au point 34 du présent arrêt, le libellé de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 ne comporte aucune définition de ces notions. Il ressort néanmoins de l'économie de cette disposition, et ainsi que M. l'avocat général l'a relevé, en substance, aux points 44 et 45 de ses conclusions, qu'un impôt sur les donations partage certaines caractéristiques essentielles à la fois avec les droits de succession et avec l'impôt sur le revenu, expressément visés dans ce libellé, en ce qu'il frappe le transfert gratuit de patrimoine ou l'enrichissement résultant d'un tel transfert. Au vu de ces caractéristiques communes, les donations relèvent dans la plupart des ordres juridiques des États membres soit de l'impôt sur les successions, soit de l'impôt sur le revenu.

42 S'agissant, en second lieu, du contexte dans lequel cette disposition s'inscrit et des objectifs poursuivis par le protocole nº 7, il ressort, premièrement, de l'article 343 TFUE, rappelé au considérant unique de ce protocole, que ledit protocole confère à l'Union « les privilèges et immunités nécessaires à l'accomplissement de sa mission ».

43 Il s'ensuit que les privilèges, immunités et facilités des fonctionnaires et autres agents de l'Union doivent être interprétés dans le sens le plus favorable à l'accomplissement par cette dernière de sa mission.

44 À cet égard, il est dans l'intérêt de l'Union, afin de rendre attractive l'entrée à son service de fonctionnaires et d'autres agents, que des règles claires permettent d'aplanir les difficultés administratives inhérentes à la mobilité entre États membres qu'implique, le plus souvent, le recrutement par une institution de l'Union. Dans cette perspective, le maintien du domicile fiscal préexistant, en vertu de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, évite aux fonctionnaires et autres agents de l'Union les incertitudes et les démarches qu'impliquerait, en l'absence de cette règle, le déplacement de leur domicile fiscal dans un autre État membre.

45 L'exclusion de l'impôt sur les donations du champ d'application de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 aboutirait à ce que les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui ont quitté leur État d'origine pour entrer au service de l'Union aient deux domiciles fiscaux : le premier, dans cet État, pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune ainsi que des droits de succession et, le second, dans l'État membre où le fonctionnaire ou l'autre agent de l'Union a sa résidence effective, aux seules fins de l'application des droits de donation.

46 De plus, la détermination de ce second domicile fiscal pourrait s'avérer plus complexe. En effet, en vertu de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, le maintien du domicile fiscal du fonctionnaire ou de l'autre agent de l'Union dans son État d'origine vaut non seulement pour l'application des impôts mentionnés à cet article, mais aussi « pour l'application des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres de l'Union ». Par conséquent, dans l'hypothèse où une convention fiscale bilatérale entre l'État d'origine et l'État de résidence serait interprétée comme étant applicable à l'imposition des donations, se poserait la question de savoir si le domicile fiscal, aux fins de l'application de l'impôt sur les donations, est déterminé par l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 et, partant, reste celui de l'État d'origine.

47 Une interprétation de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 aussi complexe et incertaine dans son résultat, et qui n'est, au surplus, pas soutenue par l'économie de cette disposition, irait à l'encontre de l'objectif poursuivi, dans l'intérêt de l'Union, par ladite disposition, tendant à permettre de déterminer de manière simple et prévisible la situation fiscale des fonctionnaires et autres agents de l'Union pour les impositions auxquelles elle s'applique, afin de favoriser l'attractivité des institutions, organes et organismes de l'Union.

48 Deuxièmement, il ressort de l'article 17 du protocole nº 7 que « [l]es privilèges, immunités et facilités sont accordés aux fonctionnaires et autres agents de l'Union exclusivement dans l'intérêt de cette dernière ».

49 Il résulte de cet article que les privilèges, immunités et facilités prévus par ce protocole, n'étant accordés ni dans l'intérêt des fonctionnaires et autres agents de l'Union ni dans celui des États membres, doivent être interprétés en ce sens qu'ils sont neutres par rapport aux intérêts des uns et des autres.

50 Par conséquent, la règle qu'énonce l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 n'accorde un avantage fiscal, ainsi que l'a relevé, en substance, M. l'avocat général aux points 40 et 41 de ses conclusions, ni aux fonctionnaires et autres agents de l'Union ni aux États membres dans lesquels ils s'établissent afin de pouvoir exercer leurs fonctions, puisque, pour l'application

des impôts visés à cette disposition, ces fonctionnaires et autres agents conservent leur domicile fiscal dans leur État d'origine. À l'inverse, elle garantit que l'État d'origine ne soit pas indûment privé de son pouvoir d'imposition sur les personnes qui, autrement, auraient conservé leur résidence fiscale dans cet État.

51 En revanche, une interprétation de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 selon laquelle l'impôt sur les donations serait exclu des catégories d'impôts pour lesquelles cet article prévoit le maintien du domicile fiscal dans l'État d'origine irait à l'encontre de l'objectif de neutralité mentionné au point 49 du présent arrêt.

52 En effet, d'une part, le transfert du domicile fiscal aux fins de la perception de l'impôt sur les donations dans l'État de résidence serait fiscalement avantageux pour certains fonctionnaires et autres agents de l'Union et désavantageux pour d'autres, selon les régimes de taxation des donations respectivement applicables dans l'État d'origine et dans l'État de résidence. D'autre part, ce transfert avantagerait fiscalement les États membres où les institutions de l'Union ont leur siège et où sont, dès lors, situés généralement les lieux d'affectation des fonctionnaires et autres agents de l'Union et désavantagerait les autres États membres.

53 Troisièmement, l'effet utile de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 serait partiellement compromis si cette disposition était interprétée comme ne s'appliquant pas à l'impôt sur les donations. En effet, selon cette interprétation, les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui auraient transféré leur résidence dans un autre État membre à la date de leur recrutement afin d'exercer leurs fonctions posséderaient des domiciles fiscaux dans des États membres distincts pour l'application des droits de succession et pour celle des droits de donation, et relèveraient ainsi de régimes fiscaux nationaux différents pour ces deux impôts.

54 Dans ces conditions, il existerait un risque de contournement des droits de succession par une donation, dans l'hypothèse où les droits applicables à cette dernière dans l'État de résidence seraient plus avantageux que les droits de succession applicables dans l'État d'origine.

55 Cette possibilité compromettrait l'effet utile de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 en tant que cette disposition maintient dans l'État d'origine le domicile fiscal aux fins de la perception des droits de succession.

56 Ainsi que l'a relevé en substance M. l'avocat général au point 45 de ses conclusions, interpréter l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 comme maintenant également le domicile fiscal des fonctionnaires et autres agents de l'Union aux fins de la perception des droits de donation dans l'État d'origine permet, au contraire, de soumettre tant les donations que les successions dont ces fonctionnaires et autres agents bénéficient à un régime fiscal cohérent, tenant compte des similitudes que présentent ces deux types de mutation, comme c'est généralement le cas dans le droit fiscal des États membres.

57 À la lumière des considérations qui précédent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à un impôt portant sur les donations.

Sur la seconde question

58 En cas de réponse affirmative à la première question, la juridiction de renvoi demande, par sa seconde question, si l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7 exclut « qu'un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union, qui, en raison uniquement de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union, a établi sa résidence sur le territoire d'un pays autre que l'État membre d'origine, puisse établir un autre domicile fiscal dans autre un État membre que celui où il exerce ses fonctions lorsqu'il conserve concomitamment un domicile de fait dans l'État membre d'exercice des fonctions ».

59 Selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises (arrêt du 16 juillet 2026, AEDT et État du Grand-Duché de Luxembourg, C-158/25, EU:C:2026:591, point 21 ainsi que jurisprudence citée).

60 À cet égard, il convient de préciser que la juridiction de renvoi évoque la possibilité, dans sa seconde question, qu'un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union relevant du champ d'application de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7 puisse posséder, outre son domicile fiscal dans l'État d'origine, un « autre domicile fiscal » dans un État membre autre que celui où il exerce ses fonctions.

61 Toutefois, ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7, qui utilise le terme de domicile fiscal au singulier, les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui, en raison de l'exercice de leurs fonctions, quittent leur État d'origine pour établir leur résidence sur le territoire d'un autre État membre ne sont réputés conserver qu'un seul domicile fiscal, situé dans leur État d'origine. Cette lecture est corroborée par l'objectif de cette disposition, rappelé au point 47 du présent arrêt, qui est de permettre de déterminer de manière simple et prévisible la situation fiscale des fonctionnaires et autres agents de l'Union pour les impositions auxquelles elle s'applique.

62 Il s'ensuit que, conformément à l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7, il ne peut être envisagé que A possède, en plus du domicile fiscal qu'il possède dans son État d'origine, un domicile fiscal supplémentaire dans l'État de résidence, en l'occurrence en Allemagne.

63 Par ailleurs, la juridiction de renvoi relève que, aux termes de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole n° 7, l'application de cette disposition à un fonctionnaire ou à un autre agent de l'Union est subordonnée à la condition que ce dernier ait établi sa résidence sur le territoire d'un État membre autre que son État d'origine « en raison uniquement de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union ». En l'occurrence, la juridiction de renvoi doute que cette condition soit remplie, dès lors que A, membre du personnel de la BEI affecté au siège de cet organe, situé au Luxembourg, a déplacé sa résidence en Allemagne pour des raisons personnelles, même s'il a conservé un logement qu'il utilise au Luxembourg, où il aurait ainsi un domicile de fait.

64 Au vu des observations qui précèdent, il convient de reformuler la seconde question, afin de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi.

65 Par cette question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 doit être interprété en ce sens qu'un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union qui, afin d'exercer ses fonctions, a établi sa résidence sur le territoire d'un État membre autre que son État d'origine mais qui a ensuite déplacé, pour des raisons personnelles, sa résidence dans un État membre autre que celui où il exerce ses fonctions conserve son domicile fiscal dans son État d'origine.

66 En premier lieu, il convient de noter qu'une réponse certaine et univoque à la seconde question ne peut pas être déduite du seul libellé de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7. Bien que cette disposition prévoie expressément que l'établissement dans un État membre autre que l'État d'origine doit avoir pour motif exclusif l'exercice des fonctions au service de l'Union européenne, son libellé peut faire l'objet de deux interprétations différentes.

67 Selon une première interprétation, l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 pourrait être lu comme applicable aux fonctionnaires et autres agents de l'Union à la condition qu'ils établissent leur lieu de résidence dans le seul État membre dans lequel ils exercent leurs fonctions. La mention de l'établissement de la résidence du fonctionnaire ou de l'autre agent dans un autre État membre que leur État d'origine « en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union » imposerait une telle lecture. Ce motif d'établissement de la résidence pourrait faire l'objet d'une nuance, que M. l'avocat général a proposé d'apporter aux points 77 et 78 de ses conclusions, selon laquelle l'établissement de la résidence dans un autre État membre devrait être lié non pas uniquement mais de manière déterminante à l'exercice des fonctions au service de l'Union. Ainsi interprété, l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 ne serait pas applicable, lorsque le fonctionnaire ou l'autre agent établit, pour des raisons personnelles, sa résidence sur le territoire d'un État membre autre que celui où il exerce ses fonctions.

68 Selon une seconde interprétation, le motif d'établissement dans un État membre autre que l'État d'origine, mentionné à l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, se rapporterait seulement à la décision du fonctionnaire ou de l'autre agent de déplacer sa résidence dans un État membre autre que son État d'origine, afin de pouvoir exercer ses fonctions au service de l'Union, sans qu'il soit requis, dans une telle lecture, que l'État de résidence soit nécessairement celui de l'exercice des fonctions. Ainsi interprétée, cette disposition n'exclurait pas, par elle-même, que l'intéressé puisse conserver son domicile fiscal dans son État d'origine, alors même qu'il s'établit, pour des raisons personnelles, dans un État membre autre que l'État membre dans lequel il exerce ses fonctions.

69 Dans la mesure où le seul libellé de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 ne fournit pas d'indications en faveur de l'une ou l'autre des interprétations susmentionnées, il convient d'examiner, en deuxième lieu, le contexte dans lequel s'inscrit cette disposition.

70 À cet égard, il ressort, d'une part, de l'article 17 du protocole nº 7 que les règles de celui-ci sont établies dans l'intérêt exclusif de l'Union. D'autre part, les articles 12 et 13 du protocole nº 7 établissent une répartition des compétences fiscales entre l'Union, l'État où le fonctionnaire avait son domicile fiscal avant son entrée au service de l'Union et l'État où le même fonctionnaire s'est établi en raison de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union. La Cour a déduit de ces dispositions que l'article 13 du protocole nº 7 devait être interprété en ce sens que la détermination du domicile fiscal du fonctionnaire ou de l'autre agent de l'Union ne saurait dépendre de la volonté de l'intéressé (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 1993, X, C-88/92, EU:C:1993:246, points 10, 11 et 13).

71 Or, tel serait le cas si le fonctionnaire ou l'autre agent pouvait, pour des raisons personnelles, déplacer sa résidence dans un État membre autre que l'État dans lequel il exerce ses fonctions au service de l'Union et y établir son domicile fiscal, en choisissant ainsi un autre domicile fiscal que celui de son État d'origine, alors même que ces fonctions n'auraient pas cessé.

72 Par conséquent, le contexte dans lequel s'inscrit l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, tel qu'interprété par la Cour, permet de considérer que le motif d'établissement de la résidence dans un État membre autre que l'État d'origine, mentionné à cette disposition, ne doit pas être interprété comme ayant pour conséquence qu'un fonctionnaire ou un autre agent, aussi longtemps qu'il est au service de l'Union, serait soustrait à l'application de cette disposition en déplaçant sa résidence dans un État membre autre que l'État membre où il exerce ses fonctions.

73 En troisième lieu, cette interprétation est corroborée par l'objectif de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, rappelé au point 47 du présent arrêt, qui est de permettre de déterminer de manière simple et prévisible la situation fiscale des fonctionnaires et autres agents de l'Union pour les impositions auxquelles il s'applique, dans l'intérêt de l'attractivité des institutions, organes et organismes de l'Union.

74 Il serait contraire à cet objectif que le motif d'établissement de la résidence dans un État membre autre que l'État d'origine, tiré de l'exercice des fonctions au service de l'Union, visé à l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, soit interprété en ce sens qu'il exclut du champ d'application de cette disposition les fonctionnaires et autres agents de l'Union ayant établi leur résidence dans un État membre autre que celui où ils exercent leurs fonctions.

75 En effet, le choix d'une résidence résulte généralement de considérations multiples, qui ne sont pas seulement professionnelles, mais également économiques, personnelles et familiales, et qui reflètent un ensemble de préférences et de contraintes.

76 Or, si les fonctionnaires ou les autres agents, en quittant leur État d'origine pour entrer au service de l'Union, résident le plus souvent dans l'État membre d'exercice de leurs fonctions, ils peuvent aussi être contraints ou faire le choix d'établir ou de déplacer le centre de leurs intérêts familiaux dans un État membre autre que celui de l'exercice de leurs fonctions.

77 À supposer même que le libellé de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 permette la nuance mentionnée au point 67 du présent arrêt, de sorte que l'exercice des fonctions au service de l'Union serait seulement le critère déterminant, et non exclusif, du choix de la résidence, une telle interprétation rendrait incertaine l'application de cette disposition en faisant dépendre celle-ci de l'appréciation des motivations subjectives ayant déterminé les fonctionnaires et autres agents de l'Union lors de ce choix.

78 En revanche, l'interprétation de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7, selon laquelle cette disposition est applicable aux fonctionnaires et autres agents de l'Union qui déplacent leur résidence dans un État membre autre que leur État d'origine en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union, y compris lorsqu'ils résident dans un État membre autre que l'État membre où ils exercent leurs fonctions, avec la conséquence que ces fonctionnaires et autres agents de l'Union conservent leur domicile fiscal dans leur État d'origine, permet de déterminer de manière claire et prévisible le domicile fiscal des fonctionnaires et autres agents de l'Union, sans soulever de difficultés d'application.

79 Selon cette interprétation, les fonctionnaires et autres agents de l'Union conservent leur domicile fiscal dans leur État d'origine, indépendamment de leur choix éventuel d'établir ou de déplacer ultérieurement leur résidence dans un État membre autre que celui où ils exercent leurs fonctions. Un tel choix ne modifie donc pas le domicile fiscal tel qu'il est déterminé par application de l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7.

80 Il convient toutefois de rappeler, à toutes fins utiles, que le choix de leur résidence par les fonctionnaires et autres agents de l'Union est encadré, notamment, par l'article 20 du statut des fonctionnaires de l'Union européenne, lequel impose au fonctionnaire de l'Union de « résider au lieu de son affectation ou à une distance telle de celui-ci qu'il ne soit pas gêné dans l'exercice de ses fonctions ». De même, le règlement du personnel de la BEI, adopté le 20 avril 1960 par le conseil d'administration de la BEI, dans sa version applicable à A, prévoit, à son article 10, que, « [s]auf autorisation spéciale, les membres du personnel sont tenus de résider au lieu de leur affectation ou à proximité de celui-ci ».

81 À la lumière des observations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la seconde question que l'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole nº 7 doit être interprété en ce sens qu'un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union qui, afin d'exercer ses fonctions, a établi sa résidence sur le territoire d'un État membre autre que son État d'origine mais qui a ensuite déplacé, pour des raisons personnelles, sa résidence dans un État membre autre que celui où il exerce ses fonctions conserve son domicile fiscal dans son État d'origine.

Sur les dépens

82 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

1) L'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole (nº 7) sur les privilèges et immunités de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à un impôt portant sur les donations.

2) L'article 13, premier alinéa, première phrase, du protocole (nº 7) sur les privilèges et immunités de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'un fonctionnaire ou un autre agent de l'Union européenne qui, afin d'exercer ses fonctions, a établi sa résidence sur le territoire d'un État membre autre que son État membre d'origine mais qui a ensuite déplacé, pour des raisons personnelles, sa résidence dans un État membre autre que celui où il exerce ses fonctions conserve son domicile fiscal dans son État d'origine.

Signatures