

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

22 mars 2007*

Dans l'affaire C-437/04,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 15 octobre 2004,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. J.-F. Pasquier, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

soutenue par

Conseil de l'Union européenne, représenté par M. G. Maganza et M^{me} A.-M. Colaert, en qualité d'agents,

partie intervenante,

* Langue de procédure: le français.

contre

Royaume de Belgique, représenté par M^{me} E. Dominkovits, en qualité d'agent,

partie défenderesse,

LA COUR (première chambre),

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

avocat général: M^{me} C. Stix-Hackl,
greffier: M. R. Grass,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 29 juin 2006,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en ayant institué une taxe (ci-après la «taxe régionale») qui viole l'immunité fiscale des Communautés européennes, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 3 du protocole du 8 avril 1965 sur les privilèges et immunités des Communautés, annexé initialement au traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes (JO 1967, 152, p. 13), puis, en vertu du traité d'Amsterdam, au traité CE (ci-après le «protocole»).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 2 En vertu de l'article 28, paragraphe 1, du traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes, puis, à la suite de l'entrée en vigueur du traité d'Amsterdam, de l'article 291 CE, ainsi que selon l'unique considérant du protocole, la Communauté européenne jouit sur le territoire des États membres des privilèges et immunités nécessaires à l'accomplissement de sa mission dans les conditions définies audit protocole.

3 L'article 3 du protocole dispose:

«Les Communautés, leurs avoirs, revenus et autres biens sont exonérés de tous impôts directs.

Les gouvernements des États membres prennent, chaque fois qu'il leur est possible, les dispositions appropriées en vue de la remise ou du remboursement du montant des droits indirects et des taxes à la vente entrant dans les prix des biens immobiliers ou mobiliers lorsque les Communautés effectuent pour leur usage officiel des achats importants dont le prix comprend des droits et taxes de cette nature. Toutefois, l'application de ces dispositions ne doit pas avoir pour effet de fausser la concurrence à l'intérieur des Communautés.

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.»

4 Aux termes de l'article 13 du protocole:

«Dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Conseil statuant sur proposition de la Commission, les fonctionnaires et autres agents des Communautés sont soumis au profit de celles-ci à un impôt sur les traitements, salaires, et émoluments versés par elles.

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

- 5 L'article 19 du protocole prévoit:

«Pour l'application du présent protocole, les institutions des Communautés agissent de concert avec les autorités responsables des États membres intéressés.»

La réglementation nationale

- 6 L'article 2 de l'ordonnance du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles de la Région de Bruxelles-Capitale (*Moniteur belge* du 1^{er} août 1992, p. 17334, ci-après l'«ordonnance») dispose:

«À partir de l'exercice 1993, il est établi une taxe annuelle à charge des occupants d'immeubles bâtis situés sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale et de titulaires de droits réels sur des immeubles non affectés à la résidence; elle est due sur la base de la situation existante au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.»

7 L'article 3, paragraphe 1, de cette ordonnance prévoit:

«La taxe [régionale] est à charge:

- a) de tout chef de ménage occupant, à titre de résidence principale ou secondaire, tout ou partie d'un immeuble bâti situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale.

[...]

- b) de tout occupant de tout ou partie d'un immeuble bâti situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale et qui y exerce, pour son propre compte, une activité lucrative ou non, en ce compris une profession libérale, et de toute personne morale ou association de fait qui l'occupe à titre de siège social, administratif, d'exploitation ou d'activité.

[...]

- c) du propriétaire en pleine propriété ou, à défaut d'un propriétaire en pleine propriété, de l'emphytéote, de l'usufruitier, ou du titulaire du droit d'usage pour

tout ou partie d'immeuble bâti, situé sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale, non affecté à l'usage sous a) ci-dessus.»

- 8 Aux termes de l'article 8, paragraphe 1, premier alinéa, de cette ordonnance, la taxe régionale mise à la charge des redevables visés à l'article 3, paragraphe 1, sous c), de ladite ordonnance est fixée, par immeuble bâti, à 6,36 euros le mètre carré de surface plancher au-delà des 300 premiers mètres carrés, ou des 2 500 premiers mètres carrés s'il s'agit de surfaces affectées à des activités industrielles ou artisanales, sans qu'elle puisse excéder un montant correspondant à 14 % du revenu cadastral indexé, afférent aux surfaces de tout ou partie d'immeuble soumises à cette taxe.

La procédure précontentieuse

- 9 La Communauté et la SA Vita (ci-après «Vita»), aux droits et obligations de laquelle a succédé la SA Zurich, ont conclu, le 3 février 1988, une convention de bail relative à la location d'un immeuble situé à Ixelles (commune faisant partie de la Région de Bruxelles-Capitale, Belgique). Cette convention stipule que, dès son entrée en vigueur, tous impôts et taxes, de quelque nature qu'ils soient, grevant l'immeuble loué, au profit de toute autorité publique, et toutes autres charges de même nature seront supportés par le preneur, sauf si celui-ci obtient des autorités publiques compétentes leur exonération dans le chef du bailleur, en raison de son statut particulier tel qu'il est réglé notamment par l'article 3 du protocole.
- 10 Se fondant sur l'ordonnance, la Région de Bruxelles-Capitale a mis à la charge de Vita divers montants correspondant à la taxe régionale due pour les années 1992 à

1997. Mise en demeure par Vita de payer ces montants ainsi mis à sa charge, la Communauté, représentée par la Commission, s'y est refusée. Vita a alors porté le litige devant le juge de paix du premier canton d'Ixelles qui, par son jugement du 26 mai 1998, a condamné la Communauté à payer à Vita les sommes de 20 000 277 BEF et de 290 211 BEF. Son appel ayant été rejeté par le tribunal de première instance de Bruxelles, la Communauté s'est pourvue en cassation contre ce jugement, mais son pourvoi a été rejeté par un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} mars 2002.

- 11 Lors de cette procédure, la Cour de cassation n'a pas estimé nécessaire de poser à la Cour la question préjudicielle suggérée par la Communauté visant à savoir si l'article 28 du traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes et l'article 3 du protocole, ces dispositions étant le cas échéant combinées avec l'article 23 de la convention de Vienne, du 18 avril 1961, sur les relations diplomatiques (ci-après la «convention de Vienne»), devaient être interprétés en ce sens qu'ils prohibent l'adoption de toute loi ou autre norme nationale instituant un impôt direct qui, en apparence, vise les personnes qui contractent avec des personnes morales de droit international (parmi elles la Communauté européenne), mais qui, dans la réalité, a nécessairement pour objet ou pour effet de faire supporter par des personnes morales de droit international (parmi elles la Communauté européenne) ou de reporter sur des personnes morales de droit international (parmi elles la Communauté européenne) la charge effective dudit impôt.

- 12 Par lettre de mise en demeure du 2 avril 2003, la Commission a engagé la procédure prévue à l'article 226 CE et invité le Royaume de Belgique à lui faire part de ses observations sur son manquement aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 3 du protocole.

- 13 Dans leur réponse du 3 juin 2003, les autorités belges ont considéré que la taxe régionale ne visait ni directement ni indirectement les institutions internationales,

mais tout propriétaire d'immeuble bâti non affecté à la résidence dont la superficie excédait un certain seuil et que, dès lors, la Région de Bruxelles-Capitale n'enfreignait en rien le principe de l'exécution de bonne foi des traités.

14 Par un avis motivé du 16 décembre 2003, la Commission a invité le Royaume de Belgique à se conformer audit avis dans les deux mois suivant sa réception. Par lettre du 30 juillet 2004, les autorités belges ont répondu que le Royaume de Belgique maintenait sa position.

15 Dès lors, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

16 Par ordonnance du président de la Cour du 6 avril 2005, le Conseil a été autorisé à intervenir au soutien des conclusions de la Commission.

Sur le recours

Argumentation des parties

17 La Commission et le Conseil soutiennent que la réglementation en cause viole l'immunité fiscale dont jouissent les Communautés. Cette immunité fiscale,

consacrée à l'article 28 du traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes, et réglementée par l'article 3 du protocole, s'opposerait aux effets de l'ordonnance litigieuse.

- 18 La Commission et le Conseil soulignent que cette ordonnance permet de contourner l'immunité fiscale dont bénéficient les Communautés en leur mettant indirectement à charge, en tant que locataires, une taxe que cette immunité fiscale interdit de faire payer directement. La volonté du législateur régional découlerait à la fois de l'article 3, paragraphe 1, de l'ordonnance définissant les redevables de la taxe régionale et des travaux préparatoires.
- 19 En fait, tandis que la réglementation antérieure n'aurait visé que les occupants, l'ordonnance aurait ajouté une taxe dont les assujettis seraient les propriétaires d'immeubles affectés à des activités professionnelles et dépassant une certaine superficie. Cela resterait cependant une taxe frappant l'occupation de l'immeuble, car le paiement final par l'occupant serait garanti par le fait que le propriétaire redevable répercuterait cette taxe sur son locataire.
- 20 La Commission considère significatif que les exonérations dont peut bénéficier le propriétaire d'un tel immeuble tiennent à la qualité de l'occupant. Ainsi, dès lors que l'occupant serait exonéré, le propriétaire le serait également. Du fait que les exonérations seraient déterminées uniquement en fonction de la qualité de l'occupant, le Conseil en déduit aussi que la réglementation vise en réalité à taxer les occupants d'immeubles.

- 21 À cet égard, la Commission fait référence à l'exposé du ministre des Finances, du Budget et de la Fonction publique de la Région de Bruxelles-Capitale, qui a expliqué que le secteur public, y compris celui de nature internationale, contribuerait également à la nouvelle taxe régionale, ce qui n'était pas possible auparavant. L'objectif recherché par l'introduction de cette taxe aurait donc été l'amélioration des recettes fiscales, notamment par la taxation d'immeubles pour lesquels aucune imposition n'aurait été perçue parce qu'ils étaient occupés par des personnes ou des institutions exonérées d'impôt.
- 22 En outre, le Conseil fait valoir que, contrairement aux locataires privés, les Communautés ne bénéficient pas de la déduction fiscale du loyer et des charges éventuelles, de sorte que ces frais constituent pour les Communautés une charge relativement élevée. Parallèlement, la location d'immeubles aux Communautés serait fiscalement particulièrement avantageuse pour le Royaume de Belgique, étant donné que ce dernier percevrait des impôts sur les loyers encaissés par le bailleur, sans devoir accorder des déductions fiscales au locataire.
- 23 S'agissant de l'article 23 de la convention de Vienne, le Conseil relève qu'il ne consacre que la version minimale du principe de l'immunité fiscale et que le texte de l'article 3 du protocole s'en écarte. De plus, l'immunité fiscale des Communautés, dans le contexte d'une organisation internationale à caractère institutionnel, justifierait, sinon exigerait, une application large de ce principe. Le Conseil rappelle que les privilèges et immunités des Communautés ont un caractère fonctionnel et visent à éviter qu'une entrave soit apportée à leur fonctionnement et à leur indépendance. Selon lui, devrait être considérée comme une mesure entravant le fonctionnement des Communautés toute mesure qui affecte les moyens budgétaires disponibles pour l'exécution de sa mission.
- 24 Selon la Commission et le Conseil, en ce qui concerne la taxe régionale, le même résultat pourrait être obtenu en taxant l'occupant ou le propriétaire. Le législateur

régional, lorsqu'il a choisi son redevable, aurait dû le faire en conformité avec son obligation de coopération loyale avec les Communautés, dont les ressources ne doivent pas servir à renflouer les revenus de l'État membre hôte. En effet, il faudrait éviter qu'un État membre dans lequel siègent les Communautés tire des avantages injustifiés vis-à-vis des autres États membres. En tout état de cause, le cas des immeubles affectés à l'usage des Communautés aurait dû être ajouté aux cas d'exonération des propriétaires prévus par l'ordonnance en cause.

25 Le gouvernement belge souligne que les Communautés, étant, en vertu du protocole, exonérées de la taxe régionale aussi bien en tant qu'occupant qu'en tant que propriétaire ou bailleur, sont exclues du champ d'application de l'ordonnance. Il ne pourrait dès lors être question d'une redevabilité fiscale des Communautés.

26 Le gouvernement belge est d'avis que cette taxe n'enfreint en rien le principe de l'exécution de bonne foi des traités, dans la mesure où elle ne viole pas l'immunité fiscale des Communautés. En effet, l'obligation éventuelle de paiement en cause n'aurait pas un caractère fiscal, mais résulterait d'un contrat conclu avec le propriétaire soumis à la taxe. Il rappelle également que la Cour de cassation a jugé que cette répercussion est fondée sur un contrat de droit privé et qu'il serait excessif qu'une organisation internationale puisse réclamer l'exonération d'une partie du loyer résultant d'une augmentation générale des impôts.

27 Le gouvernement belge rappelle que, aux termes de l'article 23, paragraphe 2, de la convention de Vienne, l'exemption fiscale ne s'applique pas si l'État accréditant est

locataire et si l'impôt est à la charge du bailleur. L'immunité prévue par le protocole, inspirée de cette convention, qui doit être interprétée à la lumière du droit international général, ne pourrait être invoquée contre le transfert de la charge effectué sur la base d'une clause contractuelle.

28 Le gouvernement belge ajoute que l'exemption fiscale dont jouissent les organisations internationales ne vise pas à alléger le coût des loyers de celles-ci, mais indique simplement qu'elles ne sont pas imposables en tant que personnes de droit international public. Il souligne que la région en question ne tire aucun avantage fiscal de la présence des organisations internationales, car peu importe que l'immeuble soit loué par une institution des Communautés, par un particulier ou même qu'il ne soit pas loué du tout, la taxe régionale est due par le propriétaire et par lui seul. Or, ce serait l'immunité fiscale en la matière qui mettrait à mal l'égalité de traitement entre les propriétaires, car ceux qui loueraient leurs biens immobiliers aux Communautés seraient favorisés par rapport aux autres propriétaires.

29 Concernant la jurisprudence invoquée par la Commission, le gouvernement belge observe que la Cour ne s'est jamais prononcée sur la prétendue immunité fiscale des Communautés dans le cas où un impôt serait mis à la charge du propriétaire d'un bien dont une institution des Communautés serait locataire et où cette charge serait répercutée dans le prix de la location. Toutefois, d'une manière générale, la jurisprudence confirmerait que les privilèges et immunités reconnus aux Communautés par le protocole revêtraient un caractère strictement fonctionnel, en ce qu'ils viseraient à éviter qu'une entrave soit apportée au fonctionnement et à l'indépendance des Communautés. La Commission n'aurait d'ailleurs pas démontré dans quelle mesure la taxe régionale pourrait constituer un obstacle au fonctionnement et à l'indépendance des Communautés et le paiement d'un supplément de loyer par les institutions européennes ne pourrait nullement être considéré comme une mesure qui affecte les moyens budgétaires disponibles pour l'exécution de leurs missions.

- 30 Quant à la jurisprudence relative à l'article 13 du protocole, le gouvernement belge observe que la Commission soutient qu'elle serait transposable à l'article 3 de ce même protocole, sans pour autant préciser le lien entre les deux dispositions ou les différences entre leurs finalités et leurs champs d'application matériels et personnels respectifs. Au contraire, la Cour aurait explicitement fait la distinction entre la jurisprudence relative à l'article 13 et celle relative à l'article 3 du protocole.
- 31 De surcroît, selon le gouvernement belge, en tentant d'échapper à la taxe régionale, la Commission ignorerait également le principe de coopération loyale découlant de l'article 10 CE, qui entraînerait non seulement une obligation pour les États membres de prendre toutes les mesures propres à garantir la portée et l'efficacité du droit communautaire, mais qui imposerait aussi aux institutions des Communautés des devoirs réciproques de coopération loyale avec les États membres.

Appréciation de la Cour

- 32 Il convient, à titre liminaire, de préciser le cadre de la présente affaire.
- 33 En ce qui concerne l'article 23 de la convention de Vienne, auquel les parties font référence, il y a lieu de rappeler que cette convention est un accord de droit international conclu par les États membres et des États tiers dans l'exercice de leurs compétences en matière de relations diplomatiques. Elle concerne, en principe, les relations bilatérales entre les États et non les relations entre la Communauté, qui

n'est par ailleurs pas partie à cette convention, et l'État du siège d'une institution des Communautés, en l'espèce le Royaume de Belgique.

34 En tout état de cause, comme l'a souligné M^{me} l'avocat général aux points 35 à 37 de ses conclusions, même si la Communauté doit exercer ses compétences dans le respect du droit international (arrêt du 24 novembre 1992, C-286/90, Poulsen et Diva Navigation, Rec. p. I-6019, point 9), la convention de Vienne ne revêt pas une importance déterminante dans cette affaire.

35 La portée de l'immunité fiscale des Communautés, s'inscrivant dans le cadre du droit communautaire, est en priorité déterminée à l'article 3 du protocole, spécifiquement conçu au regard des caractéristiques des Communautés.

36 Il convient de constater que l'article 3 du protocole établit deux régimes d'immunité, qu'il s'agisse d'impôts directs ou indirects. L'article 3, premier alinéa, du protocole est consacré à l'immunité des Communautés quant aux impôts directs, tandis que le deuxième alinéa de cet article est relatif aux taxes et droits indirects.

37 En ce qui concerne le régime relatif aux impôts directs, l'immunité est inconditionnelle et générale, car les Communautés ainsi que leurs avoirs, revenus et autres biens sont exonérés de toute imposition directe au niveau national. Quant au régime relatif aux taxes et droits indirects, l'immunité n'est pas illimitée; au contraire, elle est circonscrite et soumise à des conditions (voir, en ce sens, arrêt du 26 octobre 2006, Communauté européenne, C-199/05, Rec. p. I-9171, point 31).

- 38 Étant donné que cette différence de régime est essentielle aux fins d'apprécier une immunité, il est indispensable de savoir dans lequel de ces deux régimes s'inscrit un litige portant sur une prétendue exonération fiscale.
- 39 En outre, dans le cadre d'une procédure en manquement, il incombe à la Commission d'indiquer, déjà au cours de la phase précontentieuse, la disposition précise qui définit une obligation dont le non-respect de la part de l'État membre est allégué. Cette obligation de la Commission découle, notamment, de deux exigences, à savoir de la protection des droits de la défense de l'État membre impliqué dans une telle procédure, ainsi que de la nécessité d'une délimitation claire de l'objet du litige.
- 40 En fait, la procédure précontentieuse a pour but, notamment, de donner à l'État membre concerné l'occasion de faire utilement valoir ses moyens de défense à l'encontre des griefs formulés par la Commission (arrêts du 15 janvier 2002, *Commission/Italie*, C-439/99, Rec. p. I-305, point 10, et du 24 juin 2004, *Commission/Pays-Bas*, C-350/02, Rec. p. I-6213, point 18), et d'assurer que la procédure contentieuse éventuelle aura pour objet un litige clairement défini (arrêts du 20 juin 2002, *Commission/Allemagne*, C-287/00, Rec. p. I-5811, point 17, et *Commission/Pays-Bas*, précité, point 19).
- 41 En ce qui concerne l'objet de la présente affaire, il convient de relever que la Commission, en renvoyant à l'article 3 du protocole dans son avis motivé, ainsi que dans sa requête introductive d'instance, ne spécifie pas sur lequel des trois alinéas de cet article elle fonde son recours. Toutefois, bien que la Commission ne précise pas expressément la disposition définissant l'obligation que le Royaume de Belgique n'aurait pas respectée, l'avis motivé et la requête contiennent des éléments qui permettent de déduire clairement le fondement de ses conclusions.

- 42 En premier lieu, il y a lieu d'observer que l'article 3, troisième alinéa, du protocole ne saurait manifestement pas servir de base aux fins d'une quelconque immunité fiscale. En second lieu, il convient de constater que la Commission ne présente ni dans son avis motivé ni dans sa requête des arguments spécifiques pour soutenir en quoi le Royaume de Belgique a manqué à ses obligations découlant de l'article 3, deuxième alinéa, de ce protocole. En revanche, lors de la procédure devant la Cour de cassation, ainsi qu'il ressort du point 11 du présent arrêt, la Commission avait proposé d'interroger la Cour de justice sur la question de savoir si l'immunité fiscale des Communautés s'opposait à l'institution d'un impôt direct, tel que la taxe régionale.
- 43 Du fait que la Commission reprend et cite dans son avis motivé et dans sa requête la demande qu'elle avait adressée à la Cour de cassation, dans laquelle elle qualifie clairement la taxe régionale d'«impôt direct», il ressort que le grief présenté par la Commission s'inscrit dans le cadre du régime de l'immunité relatif aux impôts directs.
- 44 Par ailleurs, même si le protocole ne contient pas de définition de l'impôt direct et qu'il n'existe pas à cet effet de dispositions prises pour la mise en œuvre du protocole, certains éléments d'interprétation sont fournis sur cette notion par la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15). Cette directive, dont le champ d'application avant la modification par la directive 79/1070/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979 (JO L 331, p. 8), était exclusivement réservé aux impôts directs, a défini, à son article 1^{er}, paragraphe 2, l'impôt sur le revenu et sur la fortune en englobant dans cette notion les impôts sur la fortune totale et sur les éléments de la fortune quel que soit le système de perception. S'agissant de la taxe qui, selon la Commission et le Conseil, serait mise à la charge des Communautés, il est constant qu'elle se base sur

l'article 3, paragraphe 1, sous c), de l'ordonnance et qu'elle est relative aux titulaires de droits réels sur des immeubles. Étant donné que cette taxe frappe directement des personnes en fonction de leur patrimoine ou de leurs droits réels ayant une valeur de patrimoine, elle pourrait être considérée comme perçue sur un élément de la fortune, au sens de la directive 77/799.

45 À l'égard de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de l'ordonnance, il convient, également, de rappeler que les caractéristiques de la taxe régionale doivent être établies en tenant compte de tous ses assujettis, à savoir les personnes physiques et morales à la charge desquelles elle est instituée, et non en fonction des conséquences financières qui découlent éventuellement et indirectement de cette taxe à l'égard des Communautés.

46 Par conséquent, la taxe régionale en cause présente le caractère d'un impôt direct et il y a lieu d'apprécier le recours de la Commission dans le contexte de l'article 3, premier alinéa, du protocole.

47 Il est constant que les Communautés sont, en vertu de l'article 3, premier alinéa, de ce protocole, exonérées de la taxe instituée par l'ordonnance aussi bien en tant qu'occupant qu'en tant que propriétaire ou bailleur d'immeuble. Dans le champ d'application de cette ordonnance, elles ne sauraient donc être traitées, selon le droit fiscal, d'assujetties.

48 La Commission et le Conseil font néanmoins valoir que la réglementation en cause qui, sans soumettre expressément les Communautés à cette taxe, a pour effet et pour but de faire supporter, même indirectement mais néanmoins nécessairement, ladite

taxe par les Communautés, est contraire au principe de l'immunité fiscale. En méconnaissant cette immunité, l'auteur de l'ordonnance ferait participer les Communautés à une contribution de nature fiscale, au moyen de stipulations contractuelles reportant d'une manière généralisée et systématique sur les Communautés la charge des impôts grevant les propriétaires d'immeubles lorsque ces immeubles sont donnés en location à ces dernières ou par simple répercussion de la taxe dans le prix du loyer.

49 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

50 S'il est établi que l'article 3, premier alinéa, du protocole exonère les Communautés des impôts directs, en revanche, il ne prévoit pas une telle exonération pour les cocontractants de ces dernières. En outre, cette disposition ne prévoit rien sur la répercussion économique des impôts directs auxquels sont assujettis lesdits cocontractants. Partant, la répercussion de la taxe régionale ne saurait être contestée par la Commission et le Conseil sur le fondement de l'article 3, premier alinéa, du protocole.

51 En effet, d'une part, si cette répercussion est opérée au moyen d'une clause contractuelle figurant dans le contrat de bail, elle est nécessairement conforme à la volonté des parties contractantes, étant donné que l'inclusion d'une telle clause relève de la liberté contractuelle de ces dernières. D'autre part, lorsque la répercussion de la taxe régionale est opérée par augmentation du prix du loyer, elle relève également de la liberté contractuelle des parties, car la définition du

contenu du contrat, y compris la détermination d'un élément du contrat tel que celui du montant du loyer, exige le consentement de celles-ci. Dans ce dernier cas, en outre, la taxe régionale mise à la charge des propriétaires ne serait pas forcément répercutée, automatiquement et intégralement, par ces derniers sur les locataires.

- 52 Il est vrai qu'il peut exister une situation sur le marché de la location immobilière susceptible d'inciter voire de contraindre la Communauté d'accepter une telle clause contractuelle ou de payer un prix de loyer qui neutraliserait ou diminuerait pour son cocontractant la charge d'un impôt direct.
- 53 Toutefois, une quelconque situation du marché ne saurait générer une immunité fiscale, étant donné que celle-ci doit résulter d'un acte de droit international, communautaire ou national.
- 54 En outre, suivre l'argumentation de la Commission et du Conseil pourrait effacer la délimitation entre les situations relevant de l'immunité fiscale et celles n'en relevant pas, en ouvrant la voie des demandes d'immunité fiscale relative à toute sorte d'impôts directs, y compris impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés.
- 55 Cette interprétation de l'article 3, premier alinéa, du protocole, selon laquelle cette disposition ne pourrait servir en tant que fondement à une exonération de la taxe régionale, ne saurait être infirmée, contrairement à ce que soutiennent la Commission et le Conseil, ni par la finalité de l'immunité fiscale des Communautés ni par les circonstances de l'institution de cette taxe.

- 56 S'agissant de la finalité de cette immunité, il convient de rappeler qu'elle résulte de la nécessité de garantir l'indépendance des Communautés à l'égard des États membres et leur bon fonctionnement (arrêt du 28 mars 1996, AGF Belgium, C-191/94, Rec. p. I-1859, point 19). Toutefois, même si l'exonération des cocontractants de la taxe régionale constituait un avantage financier au profit des Communautés, il y a lieu de constater que la Commission n'a apporté aucun élément concluant de nature à établir que la répercussion de cette taxe sur elle serait susceptible de porter atteinte à l'indépendance des Communautés ou d'entraver leur bon fonctionnement (arrêt Communauté européenne, précité, point 43). De surcroît, une interprétation à la lumière de la finalité d'une disposition ne saurait avoir pour résultat de retirer tout effet utile au libellé clair et précis de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt Communauté européenne, précité, point 42, et, en ce qui concerne les privilèges et immunités de la Banque centrale européenne, arrêt du 8 décembre 2005, BCE/Allemagne, C-220/03, Rec. p. I-10595, point 31).
- 57 Quant aux circonstances de l'institution de la taxe régionale, il faut admettre que l'objectif recherché du législateur régional a été sans doute l'amélioration des recettes fiscales. À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit communautaire (arrêts du 26 octobre 2006, C-345/05, Commission/Portugal, Rec. p. I-10633, point 10, et du 14 novembre 2006, C-513/04, Kerckhaert et Morres, non encore publié au Recueil, point 15). Or, dans la mesure où il n'y a pas violation de ce dernier, cette compétence permet aux États membres, en principe, d'introduire de nouvelles taxes, de déterminer d'autres contribuables et d'autres exonérations que ceux visés dans une réglementation analogue antérieure, ou d'augmenter le taux d'imposition.
- 58 Cette conclusion n'est pas infirmée par la circonstance que, lors de la discussion entourant l'adoption de l'ordonnance en cause, le ministre compétent de la Région de Bruxelles-Capitale a fait mention de la probabilité que les modifications qu'apporterait cette ordonnance à la législation antérieure conduiraient à une situation dans laquelle certains propriétaires d'immeubles seraient en mesure de

faire répercuter cette taxe dans le prix payé, notamment, par les Communautés en tant que locataires. En effet, il ne saurait être reproché à un État membre d'augmenter ses recettes fiscales en incluant dans le champ d'application d'une taxe des personnes susceptibles d'agir comme cocontractants des Communautés pour le seul motif que ceux-ci, dans certaines situations de marché, pourraient être en mesure de faire répercuter une partie ou la totalité de cette taxe sur les prix de biens ou de services fournis aux Communautés.

- 59 Il convient d'ajouter que la taxe régionale s'applique, selon l'article 3, paragraphe 1, sous c), de l'ordonnance, aux propriétaires d'immeubles excédant une certaine superficie et que ce type d'imposition directe introduit par le législateur régional est répandu dans les États membres.
- 60 Enfin, il y a lieu d'écarter les arguments de la Commission et du Conseil tirés, d'une part, de la jurisprudence de la Cour relative à l'article 13 du protocole, qui protégerait l'exonération fiscale contre des tentatives d'États membres d'attaquer ce principe de façon directe ou indirecte (arrêts du 24 février 1988, *Commission/Belgique*, 260/86, Rec. p. 955, et du 14 octobre 1999, *Vander Zwalmen et Massart*, C-229/98, Rec. p. I-7113), et, d'autre part, du fait que les Communautés supporteraient une charge financière plus élevée que les locataires privés bénéficiant de la déduction fiscale du loyer et des frais.
- 61 En effet, ainsi que le relève le gouvernement belge, cette jurisprudence porte sur l'interprétation des dispositions du protocole qui exemptent les fonctionnaires et autres agents des Communautés d'impôts nationaux sur leurs traitements, salaires et émoluments. Cette exemption concerne spécifiquement les agents des Communautés et est limitée aux impositions nationales susceptibles de frapper les revenus provenant de l'exercice de leurs fonctions, qui font l'objet d'une imposition

communautaire. En revanche, dans la présente affaire il n'existe pas d'imposition au niveau communautaire et, en outre, ne sont en cause que les dispositions du protocole qui exonèrent les Communautés elles-mêmes de tous impôts directs (voir, en ce sens, arrêt AGF Belgium, précité, point 14).

- 62 S'agissant de la déductibilité du loyer et des frais afférents à la location d'un immeuble de la base imposable, dans le chef des assujettis à l'impôt sur les sociétés, il convient de constater que cet argument ne saurait avoir aucun effet quant à l'issue du présent recours, étant donné que les institutions des Communautés ne poursuivent pas de but lucratif et présentent une nature totalement différente de celle des entreprises qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés.
- 63 Eu égard à ces considérations, il convient de constater que l'introduction de la taxe régionale ne se heurte ni au libellé ni aux objectifs de l'article 3, premier alinéa, du protocole.
- 64 Dès lors, il y a lieu de rejeter le recours de la Commission.

Sur les dépens

- 65 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Le Royaume de

Belgique ayant conclu à la condamnation de la Commission et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens. Conformément à l'article 69, paragraphe 4, premier alinéa, du même règlement, l'institution qui est intervenue au litige supporte ses propres dépens. Le Conseil, partie intervenante, supportera donc ses propres dépens.

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

- 1) **Le recours est rejeté.**

- 2) **La Commission des Communautés européennes est condamnée aux dépens.**

- 3) **Le Conseil de l'Union européenne supporte ses propres dépens.**

Signatures

