ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
16 septembre 1997 *

Dans l'affaire C-145/96,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße (Allemagne), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Bernd von Hoffmann

et

Finanzamt Trier,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. G. F. Mancini, président de chambre, C. N. Kakouris (rapporteur), G. Hirsch, H. Ragnemalm et R. Schintgen, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour M. Bernd von Hoffmann, par M. Theo Bomm, avocat à Trèves,

— pour le Finanzamt Trier, par M. Albert Blümling, leitender Regierungsdirektor et Vorsteher des Finanzamts Trier, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par M. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et M^me^ Sabine Maass, Regierungsrätin au même ministère, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Jörn Sack, conseiller juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. von Hoffmann, représenté par M. Theo Bomm, du Finanzamt Trier, représenté par M. Werner Widmann, leitender Ministerialrat vom rheinland-pfälzischen Ministerium der Finanzen, en qualité d'agent, du gouvernement allemand, représenté par M. Bernd Kloke, Oberregierungsrat au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en qualité d'agent, et M. Nicholas Paines, barrister, et de la Commission, représentée par M. Jürgen Grunwald, conseiller juridique, en qualité d'agent, à l'audience du 25 février 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 24 avril 1997,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 15 mars 1996, parvenue à la Cour le 3 mai suivant, le Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße, a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, une question préjudicielle sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la « directive »).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant M. von Hoffmann au Finanzamt Trier à propos du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des prestations d'arbitre qu'il a effectuées en France.

3 L'article 9, paragraphe 1, de la directive pose la règle générale suivante:

« Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique... »

4 L'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, dispose ensuite:

« le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

...

— les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations ».

5 En Allemagne, l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« Ustg ») comporte un article 3a, dont le paragraphe 1 est rédigé d'une manière analogue à celle de l'article 9, paragraphe 1, de la directive.

6 Selon les dispositions combinées des paragraphes 3 et 4, point 3, de cet article 3a, dans leur version en vigueur à l'époque des faits, les prestations résultant de l'activité des avocats, des conseils en brevet, des conseillers fiscaux, des commissaires aux comptes, des experts, des ingénieurs et des membres d'un conseil de surveillance, ainsi que des conseils juridiques, économiques et techniques donnés par d'autres chefs d'entreprise sont, par dérogation au paragraphe 1, réputées exécutées au lieu où le bénéficiaire exerce son activité, lorsque ce dernier est un entrepreneur. Si l'une des prestations susmentionnées est effectuée au profit de l'établissement stable d'une entreprise, c'est alors le lieu de cet établissement qui doit être retenu comme lieu d'exécution de la prestation. En outre, selon le paragraphe 2, point 3, sous a), de

l'UStG, le lieu d'exécution des prestations scientifiques ou analogues est celui où l'entrepreneur exerce exclusivement ou essentiellement son activité.

7 Il ressort du dossier que, au cours des années 1987, 1988 et 1989, M. von Hoffmann, professeur de droit civil à l'université de Trèves (Allemagne), a exercé des activités d'arbitre auprès de la chambre de commerce internationale dont le siège est à Paris. M. von Hoffmann était membre d'un tribunal d'arbitrage international qui règle des litiges entre entreprises en rendant des sentences arbitrales ou élabore un arrangement entre les parties dans le cadre d'un accord amiable. Le tribunal est composé de trois arbitres et se réunit pour chaque cas particulier. La chambre de commerce internationale détermine le montant des honoraires et leur répartition entre les membres du tribunal arbitral. Ces arbitres sont rémunérés à l'intervention de la chambre de commerce internationale.

8 Le Finanzamt Trier, partie défenderesse au principal, a soumis les honoraires perçus par M. von Hoffmann au cours des années litigieuses à la taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne. Les réclamations que M. von Hoffmann a introduites contre cette imposition ont été rejetées comme non fondées par décision du 19 juillet 1994.

9 M. von Hoffmann a alors formé un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

10 Devant cette juridiction, les parties au principal s'opposent sur la question de savoir si les revenus que M. von Hoffmann a tirés de ses activités d'arbitre doivent être soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne.

11 M. von Hoffmann estime que ces revenus ne sont pas imposables au titre de l'article 3a, paragraphe 1, de l'UStG. Selon lui, ces prestations relèvent de l'article 3a, paragraphe 2, point 3, sous a), de l'UStG, en tant que prestations scientifiques ou du moins en tant que prestations analogues à une prestation scientifique.

12 Le Finanzamt Trier conteste cette qualification et soutient que, M. von Hoffmann ayant la qualité d'entrepreneur, le lieu des prestations litigieuses se situe en Allemagne, conformément à la règle établie dans l'article 3a, paragraphe 1, de l'UStG.

13 Le Finanzgericht Rheinland-Pfalz constate d'abord que les prestations fournies par M. von Hoffmann ne constituent ni des prestations scientifiques ni des « prestations similaires » au sens de l'article 3a, paragraphe 2, point 3, sous a). Il considère ensuite que l'activité d'un arbitre n'est pas non plus une activité d'expert, d'avocat ou de conseil juridique au sens de l'article 3a, paragraphe 4, point 3, de l'UStG. Il estime cependant qu'une interprétation différente pourrait résulter de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la directive, notamment du fait que cette disposition se réfère également aux « autres prestations similaires ».

14 Considérant ainsi qu'une interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la directive lui est nécessaire pour résoudre le litige dont il est saisi, le Finanzgericht Rheinland-Pfalz a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« L'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, du titre VI de la sixième directive TVA ('Les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations') doit-il être interprété en ce sens qu'il vise aussi les prestations d'un membre d'un tribunal d'arbitrage? ».

15 En vue de répondre à la question posée, il convient de relever d'abord que l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la directive ne vise pas des professions, telles que celles d'avocats, de conseillers, d'experts comptables ou d'ingénieurs, mais des prestations. Le législateur communautaire utilise les professions qui sont mentionnées dans cette disposition comme moyen de définir les catégories de prestations qui y sont visées.

16 Par conséquent, la première question qui se pose est celle de savoir si la prestation d'un arbitre relève des prestations principalement et habituellement effectuées dans le cadre des professions énumérées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la directive (arrêt du 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, points 18, 22 et 25).

17 En ce qui concerne plus particulièrement la notion communautaire d'avocat, il y a lieu de constater que, au vu du faisceau des prestations principalement et habituellement fournies dans les États membres dans le cadre de cette profession, elle ne recouvre pas les prestations d'un arbitre. En effet, s'il est vrai que les arbitres sont souvent choisis parmi les avocats, en raison de leurs connaissances juridiques, il n'en reste pas moins que les services effectués par un avocat ont principalement et habituellement pour objet la représentation et la défense des intérêts d'une personne, alors que les prestations d'un arbitre ont principalement et habituellement pour objet le règlement d'un différend entre deux ou plusieurs parties, fût-ce ex aequo et bono.

18 Pour des raisons similaires, les prestations d'un arbitre ne sauraient correspondre ni à celles d'un conseiller, ni à celles d'un ingénieur, ni à celles d'un bureau d'études, ni à celles d'un expert comptable. En effet, aucune des prestations principalement

et habituellement fournies dans le cadre de chacune de ces professions n'a pour objet la solution d'un différend entre deux ou plusieurs parties.

19 Il reste à examiner si les prestations d'un arbitre relèvent des « autres prestations similaires » mentionnées dans l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la directive.

20 Il résulte de l'arrêt Linthorst, Pouwels en Scheres, précité, points 19 à 22, que le terme « autres prestations similaires » ne se réfère pas à quelque élément commun des activités hétérogènes mentionnées dans l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, mais à des prestations similaires par rapport à chacune de ces activités, envisagée séparément.

21 Une prestation doit être considérée comme similaire par rapport à une des activités mentionnées dans cet article, lorsque toutes deux répondent à la même finalité.

22 S'agissant des prestations d'un avocat, il convient d'observer que, si l'on compare la négociation en vue d'un compromis, qui constitue la prestation d'un avocat la plus proche de celle d'un arbitre, et le règlement d'un différend par un arbitre, il apparaît que ces deux prestations ne répondent pas à la même finalité. En effet, alors que la recherche d'un compromis par un avocat qui participe à une négociation est habituellement fondée sur des éléments d'opportunité et des pondérations d'intérêts, le règlement d'un différend par un arbitre est fondé sur des considérations de justice ou d'équité.

23 Dans ces conditions, les prestations d'un avocat et celles d'un arbitre ne peuvent pas être considérées comme similaires.

24 Quant aux prestations d'un conseiller, d'un ingénieur, d'un bureau d'études ou d'un expert comptable, aucune d'entre elles ne poursuit la finalité décrite ci-dessus, qui est celle de la prestation d'un arbitre.

25 Par conséquent, les prestations de chacune de ces professions et celles d'un arbitre ne sauraient être considérées comme similaires.

26 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la directive doit être interprété en ce sens qu'il ne vise pas les prestations d'un membre d'un tribunal d'arbitrage.

Sur les dépens

27 Les frais exposés par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, par ordonnance du 15 mars 1996, dit pour droit:

L'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'il ne vise pas les prestations d'un membre d'un tribunal d'arbitrage.

Mancini Kakouris Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 16 septembre 1997.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

G. F. Mancini