CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GIUSEPPE TESAURO

présentées le 1er février 1996 *

1. La présente demande préjudicielle adressée à la Cour par le Gerechtshof te s'-Gravenhage porte sur l'interprétation de l'article 17, paragraphes 2 et 3, sous a), de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, sixième directive 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 (ci-après la « sixième directive ») [1] et des articles 3, sous b), et 5, premier alinéa, de la directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, huitième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (ci-après la « huitième directive » [2].

2. Pour apprécier les raisons qui ont conduit le juge national à opérer le renvoi en question, il est utile de rappeler brièvement les dispositions communautaires pertinentes, dans la version en vigueur à l'époque des faits de l'affaire au principal, ainsi que ces mêmes faits.

3. L'article 17 de la sixième directive stipule, pour ce qui intéresse la présente espèce, que:

« 2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

...

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4, para-

* Langue originale: l'italien.

1 — JO L 145, p. 1.

2 — JO L 331, p. 11.

graphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays;

...

4. Le Conseil s'efforcera d'adopter avant le 31 décembre 1977, sur proposition de la Commission et statuant à l'unanimité, les modalités d'application communautaires selon lesquelles les remboursements doivent être effectués, conformément au paragraphe 3, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays ».

Ces modalités ont été adoptées par le Conseil dans la huitième directive. Cette dernière précise dans son article 2 que « chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre, dans les condtitions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis ... dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17, paragraphe 3, sous a) et b), de la directive 77/388/CEE... ».

Quant aux conditions auxquelles est subordonné le remboursement, l'article 3 précise en particulier que:

« Pour bénéficier du remboursement, tout assujetti visé à l'article 2 qui n'a effectué aucune livraison de biens ou aucune prestation de services réputée se situer à l'intérieur du pays, doit:

...

b) justifier, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration de l'État dans lequel il est établi, qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État. Toutefois, lorsque le service compétent visé à l'article 9, premier alinéa, est déjà en possession de cette justification, l'assujetti n'est plus tenu d'en fournir une nouvelle pendant une période d'un an à compter de la date de la délivrance de la première attestation par l'administration de l'État dans lequel il est établi. Les États membres ne délivrent pas d'attestation aux assujettis qui bénéficient d'une franchise de la taxe en vertu de l'article 24, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE (qui prévoit un régime transitoire en faveur des petites entreprises).

c) certifier par une déclaration écrite qu'il n'a effectué aucune livraison de biens ou aucune prestation de services réputée se situer à l'intérieur du pays... ».

L'article 5, premier alinéa, prévoit en outre que, « aux fins de la présente directive, le droit au remboursement de la taxe est déterminé conformément à l'article 17 de la directive 77/388/CEE tel qu'il est appliqué dans l'État membre du remboursement ».

4. Venons-en maintenant aux faits qui sont à l'origine de la présente procédure. M. Debouche, avocat établi en Belgique et demandeur au principal, a pris en location, auprès d'une société de leasing établie aux Pays-Bas, une voiture qu'il utilisait exclusivement pour ses activités professionnelles en Belgique. Au mois de janvier 1991, M. Debouche a présenté à l'administration néerlandaise une demande destinée à obtenir le remboursement de la TVA qui lui avait été facturée sur le prix de location de la voiture pour la période allant du 1er janvier au 31 octobre 1990. A cette demande, introduite en application des articles 17 et 33 de la Wet op de omzetbelasting (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) de 1968, articles qui ont transposé dans l'ordre juridique néerlandais les dispositions de la huitième directive, était jointe l'attestation de la qualité d'assujetti à la taxe, délivrée, conformément aux prescriptions de la directive, par l'administration belge. Il en résultait que le demandeur « en Belgique, n'est pas assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, car il effectue des prestations de services exonérées en application de l'article 28, paragraphe 3, sous b), et de l'annexe F de la sixième directive TVA du 17 mai 1977 (77/388/CEE) » [3]. Sur la base de cette attestation, l'administration fiscale néerlandaise a rejeté la demande de remboursement.

5. Dans le recours qu'il a formé devant le Gerechtshof te s'-Gravenhage La Haye, M. Debouche a contesté cette décision en faisant valoir que, en vertu de l'article 3, sous b), de la huitième directive, est à considérer comme assujettie à la TVA, et donc titulaire du droit au remboursement, toute personne qui, sur la base de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, a la qualité d'assujetti à la taxe dans le pays où elle est établie, c'est-à-dire toute personne qui exerce une activité économique indépendante. A son avis, il est par contre sans importance que l'intéressé effectue des opérations imposables dans le pays où il est établi et qu'il soit effectivement redevable de la taxe.

M. Debouche soutenait, en outre, que le renvoi opéré par l'article 5 de la huitième directive à l'article 17 de la sixième, « tel qu'il est appliqué dans l'État membre du remboursement », pour la détermination du contenu concret du droit au remboursement, ne peut être entendu que dans le sens où il y a lieu de procéder au remboursement de la taxe dans tous les cas où l'activité du demandeur lui donnerait droit à la déduction de la taxe payée en amont, si cette activité s'était déroulée dans le pays dans lequel le remboursement est demandé. Il ne faudrait donc tenir aucun compte des éventuels régimes spéciaux d'exclusion ou d'exonération de la taxe prévus dans la législation de l'État de résidence du demandeur. En conséquence, puisque les prestations des avocats sont

3 — La Belgique a, en effet, fait usage de la possibilité, reconnue aux États membres au cours de la période transitoire par l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive, de continuer à exonérer une série d'opérations énumérées dans l'annexe F de la directive, en particulier, pour ce qui intéresse l'espèce et comme le prévoit expressément le point 2 de l'annexe, les prestations d'avocat.

assujetties à la TVA aux Pays-Bas, l'administration néerlandaise devrait accorder à l'avocat belge le remboursement de la taxe appliquée aux services qui lui ont été rendus à l'intérieur du pays et qui ont été utilisés pour des opérations en Belgique, dans la mesure où le droit à la déduction serait reconnu si ces opérations avaient été effectuées aux Pays-Bas.

6. Dans ces circonstances, estimant que la solution du litige dépend de l'interprétation des dispositions combinées des sixième et huitième directives TVA, précitées, le Gerechtshof te s'-Gravenhage a décidé de surseoir à statuer et de demander en substance à la Cour de préciser les conditions auxquelles est soumis le droit au remboursement de la TVA acquittée dans un État membre différent de celui dans lequel l'intéressé a fixé sa résidence. En particulier, le juge de renvoi demande si, sur la base de la huitième directive, une personne a le droit d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée dans un État membre différent de celui où elle est établie, même lorsqu'elle n'a aucun droit à la déduction ou au remboursement de la taxe dans l'État membre de résidence, du fait qu'elle y accomplit des opérations exonérées par la législation nationale en vigueur.

7. Pour répondre à la question posée, il est opportun de préciser en premier lieu le rapport existant entre la sixième et la huitième directive TVA, ainsi que les objectifs poursuivis par la réglementation en question. Or, afin de garantir la neutralité effective de la TVA dans les échanges intracommunautaires de biens et de services et de contribuer de la sorte à l'intégration économique des États membres, l'article 17 de la sixième directive a notamment reconnu à un assujetti, d'une part, le droit au remboursement de la taxe payée en amont pour des biens et des services utilisés pour ses opérations effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays et, d'autre part, le droit au remboursement de la taxe payée dans un pays autre que le pays de résidence. Toutefois, en ce qui concerne cette seconde hypothèse, l'article 17, paragraphe 4, prévoyait l'adoption ultérieure d'un texte harmonisant au niveau communautaire les modalités de remboursement et autorisait les États membres, jusqu'à l'entrée en vigueur de cette réglementation, à en fixer eux-mêmes les conditions et limites.

Il résulte clairement de la disposition en question que le remboursement de la TVA en faveur des assujettis n'étant pas établis à l'intérieur du pays répond à la même logique et, donc, est soumis aux mêmes règles que celles qui sont applicables à la déduction à laquelle procède l'assujetti résidant dans le pays. Comme on le sait, le mécanisme de la TVA autorise tout assujetti à déduire de la taxe dont il est redevable, et qu'il répercute sur son propre cessionnaire, la taxe qui lui a été imputée par son fournisseur: de cette façon, l'application de la taxe, qui repose en définitive sur le consommateur final qui ne peut plus la répercuter, n'a aucune incidence pour les assujettis qui interviennent dans le processus de production et de distribution, dans la mesure où chacun récupère, en la répercutant sur l'acheteur, toute la taxe, qu'il a en partie payée à son fournisseur et en partie versée au fisc. C'est au même principe, à

savoir celui de la neutralité de la taxe sur le plan de la concurrence [4], qu'obéit le mécanisme du remboursement de l'article 17, paragraphe 4, qui, dans le cadre de la réalisation du marché intérieur, est destiné à empêcher que la taxe payée en amont reste à la charge de l'assujetti, lorsqu'il se procure les biens ou les services qui sont nécessaires à son activité dans un pays autre que celui dans lequel il est établi. Il est donc clair que, dans la logique du système, les deux mécanismes de la déduction et du remboursement de la taxe sont équivalents entre eux.

8. Les modalités d'application de l'article 17, paragraphe 4, ont été adoptées, comme nous l'avons déjà dit, par la huitième directive, dont la base juridique est précisément cette disposition. Il ressort de ses considérants, et en particulier des deuxième et troisième, qu'elle vise à « mettre fin aux divergences entre les dispositions ... en vigueur dans les États membres et qui sont parfois à l'origine de détournements de trafic et de distorsions de concurrence » et à « éviter qu'un assujetti établi à l'intérieur d'un État membre ne doive supporter définitivement la taxe qui lui a été facturée dans un autre État membre ... et ne se trouve ainsi soumis à une double imposition ».

4 — Voir, à cet égard, l'arrêt du 12 juin 1979, Nederlandse Spoorwegen (126/78, Rec. p. 2041, en particulier points 6 et 7); voir également, pour une réaffirmation récente du principe, les arrêts du 22 juin 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513, en particulier point 10), du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, en particulier points 16 et 17), et du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983, en particulier point 26).

Si l'on considère donc la finalité de la huitième directive, qui est de compléter la réglementation de la sixième directive en harmonisant aussi les modalités de remboursement de la TVA en faveur des assujettis non résidents afin d'éliminer le problème de la double imposition à l'intérieur de la Communauté, les dispositions qu'elle contient ne peuvent qu'être interprétées, comme l'ont soutenu tant la Commission que les gouvernements néerlandais et portugais au cours de la procédure, à la lumière des principes du régime communautaire de TVA fixés dans la sixième directive.

9. Or, sur la base de l'article 17, paragraphe 2, auquel renvoie indirectement le paragraphe 4 du même article par le biais du paragraphe 3, un assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti, uniquement dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées. Autrement dit, la taxe en amont ne peut être déduite que si les biens et les services auxquels elle a été appliquée constituent des « éléments du prix » d'une opération imposable.

La lettre de la disposition, de même que la logique du système, ne laissent aucun doute sur le fait que ne peut bénéficier du droit à déduction la personne, à considérer en principe comme assujettie, dans la mesure où elle exerce une activité économique au sens de l'article 4 de la directive, mais que ses opérations sont exonérées sur la base de la

législation communautaire. N'ayant pas la possibilité de répercuter la TVA sur des tiers, cet *assujetti exonéré* apparaît, en effet, comme un consommateur final [5].

10. Il convient de se référer à ces principes pour déterminer si une personne a droit au remboursement de la TVA, étant donné la similitude entre les deux hypothèses. Cela nous semble confirmé par la lettre de la huitième directive qui, dans son article 3, sous b), subordonne le droit au remboursement à la présentation par l'assujetti d'une « attestation délivrée par l'administration de l'État dans lequel il est établi, qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État ».

Monsieur Debouche a toutefois invoqué précisément cette disposition, en particulier la version anglaise de celle-ci, aux termes de laquelle le demandeur doit « produce evidence ... that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State », à l'appui de la thèse selon laquelle, aux fins du remboursement, il serait suffisant de démontrer la qualité d'assujetti à la taxe au sens de l'article 4 de la sixième directive. Or, il est vrai que la formulation de l'article 3, sous b), peut se prêter à des interprétations différentes selon les versions linguistiques de la directive: si en effet l'usage du participe passé dans la plupart d'entre elles, par exemple dans les versions française (« tout assujetti ... doit... justifier ... qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État »), italienne (« ogni soggetto passivo ... deve ... comprovare ... che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato »), néerlandaise (« een belastingsplichtige ... moet ... aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde ») et espagnole (« todo sujeto pasivo ... estará obligado a ... justificar ... que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado »), rend manifeste l'intention de subordonner la naissance du droit au remboursement de l'assujetti à l'accomplissement d'opérations imposables dans le pays de résidence, on peut néanmoins convenir que d'autres versions linguistiques, en particulier la version anglaise, mais également la version allemande selon laquelle le demandeur doit prouver « daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist » se prêtent à une interprétation ambiguë.

Or, selon la jurisprudence constante de la Cour, en cas de divergence entre les différentes versions linguistiques d'une disposition communautaire, la nécessité d'une application uniforme exclut que le texte soit considéré isolément dans une de ses versions et exige qu'il soit interprété en fonction tant de la volonté réelle du législateur que du but poursuivi par ce dernier [6]. A la lumière des considérations qui précèdent, on peut surement considérer comme plus conforme à la logique du système communautaire de la TVA et aux objectifs spécifiques de la huitième directive, en particulier s'agissant d'éviter les distorsions de concurrence, une interprétation de l'article 3, sous b), qui

5 — Voir, à cet égard, l'arrêt du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), et l'arrêt BLP Group, cité note 4.

6 — Voir arrêts du 12 novembre 1969, Stauder (29/69, Rec. p. 419, en particulier points 3 et 4), du 28 mars 1985, Commission/Royaume-Uni (100/84, Rec. p. 1169, en particulier point 17), et du 17 octobre 1991, Commission/Danemark (C-100/90, Rec. p. I-5089, en particulier points 7 et 8).

conditionne le droit au remboursement à l'accomplissement effectif d'opérations imposables par l'assujetti dans le pays dans lequel il est établi. En effet, si un tel droit était reconnu dans un cas comme celui de la présente espèce, c'est-à-dire en faveur d'une personne effectuant des prestations exonérées de taxe, le résultat atteint en dernière analyse serait l'application à son activité de ce qu'on appelle le taux zéro, c'est-à-dire l'exonération avec droit à déduction de la taxe payée en amont, pratique interdite de manière générale par la sixième directive [7].

11. Il ne nous semble pas qu'on puisse tirer des arguments à l'appui de la thèse opposée de l'incise finale de l'article 3, sous b), selon laquelle « les États membres ne délivrent pas d'attestation aux assujettis qui bénéficient d'une franchise de la taxe en vertu de l'article 24, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE », disposition qui, comme on le sait, prévoit des mesures particulières en faveur des petites entreprises. Or, le demandeur au principal soutient qu'on doit en déduire a contrario que l'attestation en question doit être délivrée à tous les assujettis qui rentrent dans le champ d'application de la TVA au sens de l'article 4 de la sixième directive, mais bénéficient d'une franchise sur la base de dispositions autres que celle mentionnée. Il est difficile de soutenir, même sur la base de la genèse de la disposition, que tel est le but poursuivi par le législateur communautaire.

L'incise en question ne figurait en effet pas dans la proposition de huitième directive présentée par la Commission [8], qui, dans le rapport qui l'accompagnait [9], s'était plutôt déclarée favorable à la reconnaissance du droit au remboursement de la TVA aux petites entreprises exonérées en vertu de l'article 24, paragraphe 2, de la sixième directive. Selon la Commission, un tel remboursement n'aurait pas entraîné de distorsions de concurrence, dans la mesure où il était en tout état de cause nécessaire, pour que la réglementation soit applicable, que le demandeur n'ait effectué aucune opération imposable dans le pays de remboursement. Or, la dernière phrase a été insérée dans le texte final adopté par le Conseil justement pour écarter tout doute sur la volonté d'exclure le remboursement en faveur de tous les assujettis qui en toute hypothèse bénéficieraient d'une franchise [10]. Cet argument ne peut donc pas être utilisé de manière fondée pour corroborer une interprétation en évidente opposition avec la volonté manifestée par le législateur communautaire.

12. A l'appui de cette thèse, on ne saurait davantage invoquer l'article 5, premier alinéa, de la huitième directive, selon lequel « le droit au remboursement de la taxe est déterminé conformément à l'article 17 de la directive 77/388/CEE *tel qu'il est appliqué dans l'État membre du remboursement* », pour en déduire que le remboursement de la TVA, dans les hypothèses prises en compte par la réglementation en question, est entièrement régi par la législation de l'État membre dans

7 — Voir, à cet égard, l'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive.

8 — JO 1978, C 26, p. 5.

9 — COM(77) 721 final du 3 janvier 1978. Ce document est publié dans *Intertax - European Tax Review*, 1978, p. 47.

10 — Voir, à ce sujet, Terra et Kajus: « A guide to the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community », Amsterdam, 1993, chap. XI, p. 97 et suiv.

lequel il est demandé, en tenant donc exclusivement compte des éventuels régimes spéciaux et des exonérations qui y sont prévus. Sur cette base, donc, le remboursement devrait être accordé dans tous les cas où le demandeur aurait droit de déduire la taxe en amont s'il exerçait son activité dans le pays de remboursement.

Une telle lecture de l'article 5, premier alinéa, ne nous semble pas correcte. En effet, la disposition en question, tout comme le régime de la huitième directive dans son ensemble, doit être interprétée à la lumière des principes fixés dans la sixième directive. Or, le droit à la déduction ou au remboursement de la taxe payée en amont seulement si les biens et les services auxquels la taxe se réfère sont utilisés pour les besoins d'opérations imposables de l'assujetti, constitue, comme nous l'avons déjà dit, un des points clefs du régime communautaire de TVA.

En réalité, comme le confirme aussi le rapport accompagnant la proposition de la Commission, l'article 5, premier alinéa [11], a un objectif différent. En l'absence d'harmonisation complète du droit à déduction, il fallait, en effet, établir si une dépense devait être incluse parmi celles qui ouvraient le droit au remboursement de la TVA s'y rapportant sur la base du régime de déduction en vigueur dans l'État où est établi le demandeur ou, au contraire, sur la base de celui de l'État de remboursement. Le législateur communautaire a opté pour cette seconde solution, avec la conséquence que l'assujetti non établi ne peut pas obtenir le remboursement de la TVA relative à des dépenses exclues du droit à déduction dans le pays de remboursement, même si la déduction aurait été admise dans le pays où il est établi. L'article 5 a donc pour objectif de préciser les montants ouvrant droit au remboursement, mais n'a aucune incidence sur les conditions de naissance du droit fixées dans la sixième directive.

13. Par ailleurs, la conclusion à laquelle nous sommes parvenu ne nous semble pas devoir être infirmée par les objections soulevées par le gouvernement allemand concernant les difficultés que les autorités fiscales des États membres rencontreraient si elles étaient tenues de vérifier, avant de procéder au remboursement de la TVA, si un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays est redevable de la taxe dans le pays dans lequel il est établi; cela compte tenu en particulier de l'évolution rapide qui caractérise tous les ordres juridiques nationaux dans ce secteur et du nombre de demandes de remboursement présentées chaque année. A cet égard nous relevons, d'une part, que la solution des problèmes juridiques ne peut en tout état de cause pas être conditionnée par des problèmes pratiques et, d'autre part, que précisément l'attestation prévue par l'article 3, sous b), devrait dans une large mesure remédier aux difficultés liées à une telle vérification.

14. D'autre part, l'interprétation des articles 3, sous b), et 5, premier alinéa, de la huitième directive dans le sens avancé ne permet pas non plus d'éliminer avec certitude le ris-

11 — Il est utile de signaler que le texte de l'article 5, premier alinéa, de la huitième directive, tel qu'il a été adopté, est identique à celui de la proposition initiale de la Commission.

que de distorsions de concurrence ou de détournements de trafic dans les échanges communautaires. Cela peut se produire compte tenu, notamment, du fait que, à la lumière des prescriptions de l'article 5, premier alinéa, et de l'harmonisation encore partielle de la réglementation en matière de droit à déduction, un assujetti peut être poussé à se procurer les biens et les services nécessaires à son activité dans les pays où le régime du droit à déduction est le plus favorable.

En réalité, il est clair que la neutralité de la TVA, élément qui a justifié dans une large mesure son introduction, ne peut être assurée parfaitement qu'en l'absence de tout type de facilités et de régimes spéciaux et à travers une harmonisation complète du droit à déduction. Ce résultat ne sera donc pleinement atteint que par l'élimination des régimes transitoires que l'article 28, paragraphe 3, en liaison avec l'annexe F, autorise encore.

15. Il ne nous semble par ailleurs pas possible d'affirmer, comme cela a pourtant été fait au cours de la procédure, que la solution proposée finirait en dernière analyse par réserver aux Pays-Bas un traitement différent et moins favorable en matière de remboursement aux avocats établis en Belgique par rapport à celui prévu pour les avocats « nationaux ». En effet, comme nous avons eu l'occasion de le préciser, la condition de l'application de la huitième directive est que l'assujetti non établi n'ait pas effectué d'opérations imposables dans le pays de remboursement. Si, toutefois, l'avocat belge effectue des prestations de services aux Pays-Bas, un tel droit lui est reconnu, comme l'a très justement souligné la Commission, en vertu des dispositions combinées de l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive et des articles 1er, sous b), et 2, in fine, de la huitième directive. La première disposition prévoit, en effet, que le débiteur de la taxe est le destinataire du service dans le cas où le prestataire est un assujetti établi à l'étranger, alors que les secondes assimilent, aux fins du remboursement, la situation de l'assujetti non établi qui a fourni un des services visés à l'article 21, paragraphe 1, sous b), à celle d'une personne n'ayant accompli aucune opération imposable dans le pays de remboursement.

En conséquence, dans tous les cas le droit à la déduction ou au remboursement serait reconnu à l'avocat belge, comme à l'avocat néerlandais, uniquement dans la mesure où l'assujetti a effectué des opérations imposables. Ce qui concorde de manière évidente avec les principes fixés dans la sixième directive.

16. Nous ne pouvons, enfin, partager l'objection, soulevée par le demandeur au principal et par le gouvernement allemand, selon laquelle l'interprétation proposée serait contraire à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 86/560/CEE [12], relative au remboursement de la TVA aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté, aux termes duquel « le remboursement ne peut

12 — Directive du Conseil, du 17 novembre 1986, treizième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (JO L 326, p. 40).

leur être accordé à des conditions plus favorables que celles qui sont appliquées aux assujettis de la Communauté ». A cet égard, il a été souligné que, pour le remboursement de la TVA, les assujettis qui ne sont pas établis dans la Communauté et qui, de manière analogue à ce que prévoit la huitième directive pour les résidents, n'ont pas effectué d'opérations imposables dans le pays de remboursement, doivent se limiter à prouver, en application de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 86/560, qu'ils exercent une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive. Il ne leur est donc pas demandé de prouver qu'ils sont assujettis à un impôt assimilable à la TVA dans le pays dans lequel ils sont établis. Il en résulterait que la prise en considération pour les opérateurs communautaires de leur assujettissement effectif à la taxe en question dans le pays de résidence peut se traduire, comme dans le cas d'espèce, par l'application de conditions de remboursement plus restrictives et moins favorables que celles applicables dans des cas analogues aux non-communautaires.

Cet argument ne nous semble pas fondé, dans la mesure où le débat ne porte pas sur les modalités concrètes du remboursement, auquel a effectivement trait l'article 3, paragraphe 2, précité, mais sur le bénéfice du droit s'y rapportant, lequel, étant donné la nature différente du rapport avec la Communauté qu'ont les personnes qui y sont établies et celles qui n'y sont pas, obéit nécessairement à des conditions différentes.

17. A la lumière des observations qui précèdent, nous estimons donc devoir répondre au juge national en ces termes:

« Les dispositions combinées des articles 3, sous b), et 5, premier alinéa, de la directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, huitième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, et de l'article 17, paragraphes 2 et 3, sous a), de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, sixième directive 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, doivent être interprétées en ce sens que, pour bénéficier du remboursement de la TVA dans un État membre différent de celui dans lequel il est établi, un assujetti doit être titulaire d'un droit correspondant à déduction de la taxe payée en amont dans l'État où il est établi. »