ARRÊT DE LA COUR
DU 1er AVRIL 1982 [1]

Staatssecretaris van Financiën contre Hong-Kong Trade Development Council (demande de décision préjudicielle, formée par le Hoge Raad des Pays-Bas)

«Restitution TVA»

Affaire 89/81

Sommaire

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Assujetti — Notion — Prestataire de services gratuits — Exclusion

(Directive du Conseil 67/228, art. 4)

Le prestataire qui rend à titre habituel des services exclusivement à titre gratuit à des entrepreneurs ne peut être considéré comme un assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Dans l'affaire 89/81,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad des Pays-Bas, et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN des Pays-Bas

et

HONG-KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, à Amsterdam,

1 — Langue de procédure: le néerlandais.

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 4 et 11, paragraphe 2, alinéa 1, de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 71, p. 1303)

LA COUR,

composée de MM. J. Mertens de Wilmars, président, G. Bosco, A. Touffait et O. Due, présidents de chambre, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros et F. Grévisse, juges,

avocat général: M. P. VerLoren van Themaat
greffier: M. P. Heim

rend le présent

ARRÊT

En fait

I — Faits et procédure

Le Hong-Kong Trade Development Council est un organisme qui a été créé en 1966, selon le droit de Hong Kong, afin de promouvoir le commerce entre Hong Kong et d'autres pays. Sa forme juridique s'apparente — selon le Hoge Raad — à celle d'un «bedrijfschap» ou d'un «produktschap» de droit néerlandais, c'est-à-dire à un office ou un organisme de droit public. Il a ouvert des bureaux dans plusieurs centres commerciaux importants, dont celui d'Amsterdam en 1972.

Les activités exercées dans ce bureau d'Amsterdam consistent à donner à des opérateurs économiques néerlandais, et européens en général, qui les demandent, des informations et des renseignements sur Hong Kong et sur les possibilités de faire commerce avec Hong Kong, ainsi qu'à donner les mêmes renseignements concernant les Pays-Bas et l'Europe à des opérateurs de Hong Kong, le tout gratuitement.

Le directeur du bureau d'Amsterdam, quoique désigné par le gouverneur de Hong Kong d'un commun accord avec le «Council», n'est pas au service des autorités de Hong Kong.

Le bureau d'Amsterdam est indemnisé de ses frais par l'organisme de Hong Kong dont les recettes proviennent à la fois d'une subvention de son gouvernement et d'une taxe égale à 0,5 % de la valeur des produits importés à Hong Kong et de ceux exportés de ce territoire.

Après avoir demandé en 1973 à être agréé en tant qu'entreprise au sens de la deuxième directive sur la TVA, l'intimé au principal a, jusqu'en 1978 et pour chaque demande déposée par lui, obtenu de la part de l'inspecteur de la taxe sur le chiffre d'affaires d'Amsterdam, la restitution des taxes payées en amont, mais toujours «sous réserve de redressement en cas de contrôle ultérieur».

A la suite d'un contrôle effectué début 1978, l'inspecteur a estimé que l'intimé au principal n'est pas une entreprise et a procédé à un redressement portant sur la restitution des montants que le gouvernement néerlandais avait versés entre 1973 et 1978. Après réclamation, l'inspecteur a réduit le chiffre du redressement «à concurrence du montant relatif à l'année 1978», soit 9 987,06 HFL.

C'est cette décision qui a été déférée en appel au Gerechtshof d'Amsterdam qui, par un arrêt du 6 mai 1980, a considéré que l'intimé au principal, exerçant régulièrement et de manière indépendante «des activités économiques dans les échanges sociaux en pourvoyant aux besoins de la société en informations et en assistance», constitue une entreprise et peut, en conséquence, «déduire la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui a été facturée par d'autres entreprises».

Cette décision a été contestée par le Staatssecretaris van Financiën qui soutient devant le Hoge Raad que le Gerechtshof «ne pouvait pas décider que l'assujetti est entrepreneur au sens de la loi» aux motifs, premièrement, que ses activités étant exercées à titre gratuit, il ne pourrait être considéré comme étant une entreprise, en droit néerlandais, et deuxièmement, que l'article 11 de la deuxième directive s'opposerait à ce qu'il puisse obtenir la restitution des taxes payées en amont.

Sur conclusions conformes de M. l'avocat général Van Soest, le Hoge Raad a décidé de surseoir à statuer et a posé deux questions à la Cour:

«1. Celui qui rend régulièrement des services à des entrepreneurs peut-il être considéré comme un assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive, lorsque ces services sont rendus gratuitement?

2. En cas de réponse affirmative à la première question:

L'article 11, paragraphe 2, alinéa 1, de la deuxième directive fait-il obstacle à la déduction de la taxe sur le chiffre d'affaire grevant les biens et les services utilisés pour fournir des prestations du genre de celles visées ci-dessus?»

L'ordonnance de renvoi a été enregistrée au greffe de la Cour le 14 avril 1981.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour CEE, des observations ont été présentées par le gouvernement néerlandais, représenté par le secrétaire général par intérim du ministre des affaires étrangères, M. Plug, en qualité d'agent, par l'intimé au principal, représenté par M. G. H. Warning, et par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Gilmour, assisté de M. Th. van Rijn, tous deux membres du service juridique, en qualité d'agents.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

II — Observations présentées conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice

A — Sur la première question

Le *gouvernement néerlandais* estime que, pour répondre aux questions posées, il convient de tenir compte également du but et de la portée du régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). A cet égard, il juge pertinent le texte de l'article 2 de la première directive ainsi que celui de l'article 2 de la deuxième directive. Il découlerait de ces textes que «lorsqu'il s'agit d'opérations effectuées à titre gratuit et, partant, non imposables, le système communautaire de la TVA ne joue plus et le stade de la consommation est, en fait, atteint».

En ce qui concerne la première question, le gouvernement néerlandais soutient que l'intimé au principal ne peut être considéré comme un assujetti au motif que, selon lui, il ne saurait y avoir d'activité économique au sens de l'annexe A, point 2, ad article 4, de la deuxième directive, lorsque quelqu'un effectue des prestations de services à titre gratuit. Par contre, si un opérateur effectuait occasionnellement une prestation de services sans contrevaleur, cela ne signifierait pas qu'il n'y a pas activité de prestataire de service au sens de la deuxième directive, ce qui aurait d'ailleurs été le cas dans l'affaire n° 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, arrêt du 5 février 1981 (non encore publié).

Le gouvernement néerlandais estime que son opinion serait confirmée par la disposition de l'article 12, paragraphe 2, de la deuxième directive et par l'annexe A, point 25, ad article 12, paragraphe 2, faisant obligation à l'assujetti de délivrer une facture sur laquelle doivent être mentionnés de manière distincte le prix hors taxes et la taxe correspondante. Or, selon le gouvernement néerlandais, «il serait quelque peu absurde d'imposer ces conditions s'il fallait également considérer comme assujetti, au sens de l'article 4 de la deuxième directive, le fournisseur ou le prestataire de services qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services à titre gratuit».

En conséquence, «le gouvernement néerlandais est d'avis que celui qui effectue à titre habituel des prestations de services pour le compte d'entrepreneurs ne peut pas être considéré comme assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive si ces prestations de services sont effectuées à titre gratuit. A cet égard, il estime que la réponse à la première question doit être négative».

L'*intimé au principal*, après avoir rappelé que la TVA devrait respecter le principe de neutralité, estime que, en ce qui concerne cette taxe, «la neutralité maximale est atteinte lorsque le groupe de ceux qui sont définis comme assujettis est aussi large que possible». Pour cette raison, l'article 4 de la deuxième directive disposerait expressément que «la qualité d'assujetti n'est pas subordonnée à la poursuite d'un but lucratif».

L'annexe A, point 2 ad article 4, premièrement préciserait dans son alinéa 1 que le terme «activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services» devrait être entendu dans un sens large, deuxièmement disposerait dans son alinéa 2 que, si un État membre envisageait de ne pas imposer certaines activités, il devrait le faire au moyen d'exonérations plutôt qu'en restreignant la notion d'assujetti, et troisièmement prévoirait dans son alinéa 3 que les États membres ont la faculté de considérer comme assujetti quiconque accomplit,

fût-ce à titre occasionnel, des opérations relevant d'une activité économique, ce qui aurait été repris — selon l'intimé au principal — à l'article 4 de la sixième directive.

Donc, seule une interprétation large de la notion d'assujetti conviendrait «dans le cadre de la taxe européenne sur le chiffre d'affaires».

D'ailleurs, cette interprétation serait confirmée par les dispositions des articles 2 et 6 de la deuxième directive.

En effet, selon l'article 2, seraient soumises à la TVA les prestations de services qui sont effectuées à l'intérieur du pays, par un assujetti, à titre onéreux. Dans la mesure où une des trois conditions n'est pas remplie, il ne s'agirait plus d'une prestation de services imposable; par contre, il s'agirait toujours d'une prestation de services: ainsi, une prestation de services effectuée en dehors du territoire par un assujetti serait une prestation de services (voir article 11, paragraphe 2, 2e alinéa, de la deuxième directive).

Donc, des prestations de services à titre gratuit pourraient en principe être considérées également comme des prestations de services au sens de la deuxième directive.

Selon l'intimé au principal, cette question consistant à savoir si une prestation de services à titre gratuit peut être considérée comme une prestation de services au sens de la deuxième directive devrait être appréciée en fonction de l'article 6 de celle-ci, qui considère comme «prestation de services» toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5. Cette définition serait tellement large qu'elle engloberait les prestations de services à titre gratuit.

Néanmoins, pour en conclure que l'opérateur effectuant de telles prestations de services est un assujetti, il faudrait encore que, selon l'article 4 de la deuxième directive, les opérations en question relèvent d'une «activité économique». Or, cette dernière expression, utilisée à l'annexe A, n° 2, ad article 4, devrait être entendue dans un sens large.

En conclusion, l'intimé au principal est d'avis qu'il résulte de la nature de la TVA, d'une part, et des dispositions combinées des articles 2, 4 et 6 de la deuxième directive, d'autre part, que «quiconque effectue régulièrement des prestations de services à titre gratuit représentatives d'une activité économique doit être considéré comme assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive».

La *Commission* souligne tout d'abord qu'il semble ressortir des termes de la réglementation de Hong Kong instituant le Trade Development Council que «cet organisme peut, tant en ce qui concerne sa structure que ses activités, être considéré comme relevant davantage du secteur public que du secteur privé», question que les tribunaux néerlandais devraient examiner en se fondant à la fois sur le droit néerlandais et le droit de Hong Kong.

Ensuite, elle replace l'article 4 de la deuxième directive dans le contexte de cette deuxième directive, avant de poser la question de savoir si le Hong Kong Trade Development Council est un assujetti au sens dudit article 4. Elle estime que, pour interpréter cette disposition, il convient de tenir compte de l'article 4 de la sixième directive, dont l'un des buts aurait été de préciser la notion d'assujetti.

Selon la Commission, «à première vue», l'intimé au principal constituerait un assujetti, au motif qu'il s'agirait d'une personne qui fournit des services, bien que ce ne soit pas dans un but lucratif, relevant par conséquent des termes sans équivoque de la disposition en cause.

Par ailleurs, ni l'annexe A, ni l'article 4 de la sixième directive ne contredirait «le sens manifeste de l'article 4» de la deuxième directive, la Commission estimant notamment qu'«il ne fait guère de

doute que des activités promotionnelles» dans le genre de celles exercées par l'intimé au principal «sont de nature économique» et qu'il importerait peu que ces activités ne soient pas rétribuées par les bénéficiaires directs.

La seule raison de contester ces conclusions découlerait des dispositions de l'annexe A, point 2, de la deuxième directive qui exclurait de la notion d'assujetti les collectivités de droit public pour les activités qu'elles exercent en tant qu'autorités publiques. Mais il appartiendrait aux tribunaux néerlandais de décider si l'intimé au principal relève de cette catégorie exclue de la notion d'assujetti.

En conséquence, la Commission propose qu'il soit répondu de la manière suivante à la première question:

«Celui qui rend régulièrement des services à des entrepreneurs et à titre gratuit pour le bénéficiaire peut être considéré comme un assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive.»

B — Sur la deuxième question

Le *gouvernement néerlandais* ayant répondu à la première question par la négative estime «qu'il n'y a pas lieu de répondre à la deuxième question».

L'*intimé au principal* estime tout d'abord que cette question devrait être examinée non seulement par rapport au libellé de l'article 11 de la deuxième directive — auquel cas la réponse «est tellement simple qu'il faut admettre qu'elle n'est pas celle que le Hoge Raad recherche» — mais également «en combinaison» avec la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires.

En effet, la réponse effectivement recherchée consisterait «à savoir si l'administration fiscale néerlandaise peut invoquer la deuxième directive lorsque celle-ci prévoit, comme c'est le cas en l'espèce, un droit de déduction plus restrictif que la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires de 1968».

La question est de savoir si — de la même manière que les particuliers peuvent, dans certains conditions, se prévaloir des dispositions des directives en justice — les autorités nationales disposent également de «ce droit lorsqu'une directive leur confère un droit plus étendu que leur propre législation».

Or, en l'espèce, la disposition pertinente de la loi néerlandaise, l'article 15, n'aurait pas exclu «la déduction de la taxe payée en amont pour les prestations utilisées pour effectuer des opérations non imposables». Ainsi, il découlerait de cette disposition que le législateur néerlandais n'aurait pas repris l'obligation visée à l'article 11, paragraphe 2, première phrase, de la deuxième directive.

Pour ce genre de conflits, le traité de Rome prévoirait une procédure spécifique visée aux articles 169 et 170 dudit traité; il ne serait donc «pas correct» de vouloir atteindre le même but par le biais de l'article 177.

En outre, les intérêts du gouvernement néerlandais ne seraient pas lésés, puisqu'il est lui-même l'auteur de sa propre loi. Et si ses intérêts lui apparaissaient lésés, il lui suffirait de changer ladite loi.

Enfin, il ressortirait de la jurisprudence de la Cour que celle-ci aurait invoqué des raisons d'équité en faveur de l'effet direct des directives. Il découlerait en particulier de l'arrêt du 6 octobre 1970 (Franz Grad, 9/70, Recueil p. 825), notamment de l'attendu 5, alinéa 4, que le Cour aurait exprimé «l'idée de protection des justiciables». La doctrine admet-

trait que les directives «ne peuvent pas créer d'obligations dans le chef des justiciables, mais seulement des droits».

En conséquence, l'intimé au principal estime que «les autorités néerlandaises n'ont pas le droit de limiter le droit à déduction de la taxe payée en amont aux opérations non imposables en se prévalant de la deuxième directive».

La *Commission* estime que, pour autant qu'il faille répondre à la deuxième question, il conviendrait de considérer que «l'article 11, paragraphe 2, première phrase, fait manifestement obstacle à la déduction de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les biens et services utilisés aux fins de la prestation de services par le Hong-Kong Trade Development Council», car il découlerait de l'article 2 que seuls les services fournis à titre onéreux seraient soumis à la TVA (voir attendu 12 de l'arrêt du 5. 2. 1981, déjà cité) et que l'on ne pourrait donc déduire la TVA ayant grevé la valeur des biens et services utilisés pour la fourniture gratuite de biens et services au motif qu'il s'agirait d'une opération non imposable.

La Commission ajoute encore qu'en ce qui concerne l'intimé au principal, qu'il soit considéré comme assujetti ou non, le résultat est le même quant à la déduction de la TVA payée en amont: cette déduction n'est pas possible.

En conséquence, la Commission propose que la réponse ci-après soit apportée à la deuxième question:

«L'article 11, paragraphe 2, alinéa 1, de la deuxième directive fait obstacle à la déduction de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les biens et services utilisés pour fournir gratuitement des services.»

III — Procédure orale

A l'audience du 12 janvier 1982, le gouvernement néerlandais représenté par M. Bijl, en qualité d'expert, et la Commission des Communautés européennes, représentée par M. Thomas van Rijn, en qualité d'agent, ont été entendus en leurs observations et ont répondu aux questions posées par la Cour.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 2 mars 1982.

En droit

1 Par arrêt du 8 avril 1981 parvenu à la Cour le 14 avril 1981, le Hoge Raad des Pays-Bas a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 4 et 11 de la deuxième directive 67/228 du Conseil du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 71, p. 1303).

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant le secrétaire d'État aux finances des Pays-Bas au Hong-Kong Trade Development Council, organisme établi à Hong Kong en 1966 afin de promouvoir le commerce entre Hong Kong et d'autres pays, et qui a créé un bureau à Amsterdam en 1972. Ses activités aux Pays-Bas consistent à fournir gratuitement à des opérateurs économiques des informations et des renseignements sur Hong Kong et les possibilités commerciales ouvertes avec ce territoire, ainsi qu'à donner aux opérateurs de Hong Kong des renseignements analogues au sujet du marché européen. Les recettes du bureau d'Amsterdam proviennent d'une subvention annuelle fixe octroyée par le gouvernement de Hong Kong et du produit d'une taxe se montant à 0,5 % de la valeur des produits importés à Hong Kong et exportés à partir de ce territoire.

3 Le litige entre le fisc néerlandais et ledit organisme est né du fait que les services néerlandais, lui ayant restitué jusqu'en 1978, «sous réserve de redressement en cas de contrôle ultérieur», le montant des taxes sur la valeur ajoutée facturées par les entreprises qui lui avaient fourni des prestations de services ou livré des biens, ne lui ont plus reconnu la qualité d'assujetti et lui ont, en conséquence, réclamé ledit montant, selon le fisc, indûment restitué. Le litige est parvenu devant le Hoge Raad qui a posé à la Cour les deux questions suivantes:

«1. Celui qui rend à titre habituel des services à des entrepreneurs peut-il être considéré comme un assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive, lorsque ces services sont rendus gratuitement?

2. En cas de réponse affirmative à la première question:

L'article 11, paragraphe 2, alinéa 1, de la deuxième directive, fait-il obstacle à la déduction de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les biens et les services utilisés pour fournir des prestations du genre de celles visées ci-dessus?»

4 L'article 4 invoqué dans la première question dispose:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque accomplit de manière indépendante et à titre habituel des opérations relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, que ce soit ou non dans un but lucratif.»

5 Si la juridiction nationale met l'accent sur le fait que, dans le cas d'espèce dont elle est saisie, les prestations de services effectuées par l'organisme en cause sont fournies exclusivement à titre gratuit, c'est que, dans l'article 4 définissant l'assujetti, les «opérations» relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ne sont pas qualifiées, alors que l'article 2 de la même directive prévoit que ne sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée que les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti. De l'examen de ces deux articles dont l'analyse littérale n'est pas à première vue appropriée pour résoudre la question de savoir si un organisme rendant habituellement des services à titre gratuit peut être considéré ou non comme un assujetti, il ressort qu'il convient de rechercher les caractéristiques pertinentes du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée au regard de la finalité de celui-ci.

6 Cette finalité à laquelle la deuxième directive fait allusion dans sa motivation tout en renvoyant à la première directive 67/227 de la même date (JO L 71, p. 1301) ressort des considérants de cette dernière qui invoquent la nécessité de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ayant pour objet l'élimination des facteurs susceptibles de fausser les conditions de concurrence et donc d'aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.

7 Pour réaliser cet objectif, la première directive énonce à son article 2, paragraphe 1, que le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation, exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

8 Les modalités d'application de ce principe basé sur le prix des biens et des services sont précisées au paragraphe 2 de ce même article de la manière suivante:

«A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable ... est exigible, déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.»

Et le paragraphe 3 dispose que le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.

9 Il ressort de ce système que la taxe n'est plus déductible lorsque la chaîne de transactions est achevée. Elle est alors perçue sur le consommateur final, celui-ci ne pouvant répercuter son montant en l'absence de transaction ultérieure comportant un prix.

10 Lorsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition, et lesdites prestations gratuites ne sont donc pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Le prestataire, dans cette hypothèse, doit être assimilé à un consommateur final, puisque c'est à son niveau que se termine le circuit de production et de distribution. En effet, le lien qui l'unit au bénéficiaire du bien ou du service n'entre pas dans une catégorie contractuelle susceptible d'être soumise à une harmonisation fiscale génératrice de neutralité concurrentielle; dans ces conditions, les prestations gratuites se différencient, par nature, d'opérations taxables qui supposent, dans le cadre du système de la taxe sur la valeur ajoutée, la stipulation d'un prix ou d'une contrevaleur.

11 La preuve en est le contexte de la disposition dont l'interprétation est demandée. Le caractère onéreux des opérations taxables est confirmé par le fait que les activités économiques des assujettis, au sens de l'annexe A, point 2, premier alinéa, sont nécessairement des activités exercées dans le but d'ob-

tenir une contrevaleur ou susceptibles d'être compensées par une contrevaleur, car si elles sont exclusivement gratuites, elles ne rentrent pas dans le système de la taxe sur la valeur ajoutée, puiqu'elles ne peuvent, selon l'article 8, constituer une base d'imposition. La nécessité de ce caractère onéreux ressort également de l'article 12 de la même directive, qui impose à tout assujetti de délivrer une facture pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il a effectuées à un autre assujetti, de tenir une comptabilité pour permettre les contrôles par l'administration fiscale et de déposer chaque mois une déclaration contenant tous renseignements nécessaires pour le calcul de la taxe.

12 Le contexte de l'article 4 de la deuxième directive à interpréter et la cohérence du système prouvent donc bien que ne peut être considéré comme un assujetti au sens dudit article un prestataire de services exclusivement gratuit.

13 Il convient donc de répondre à la première question que celui qui rend à titre habituel des services exclusivement à titre gratuit à des entrepreneurs ne peut-être considéré comme un assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive.

14 Ayant répondu négativement à la première question posée par le Hoge Raad, il n'y a, dès lors, pas lieu d'examiner la seconde question.

Sur les dépens

15 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais et 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,

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad, par ordonnance du 8 avril 1981, dit pour droit:

Le prestataire qui rend à titre habituel des services exclusivement à titre gratuit à des entrepreneurs ne peut être considéré comme un assujetti au sens de l'article 4 de la deuxième directive.

	Mertens de Wilmars	Bosco	Touffait
Due	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Koopmans	Everling	Chloros	Grévisse

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 1er avril 1982.

Pour le greffier

J. A. Pompe

greffier adjoint

Le président f. f.

G. Bosco

président de la première chambre