

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. NIAL FENNELLY

présentées le 24 avril 1997 *

1. Le présent renvoi préjudiciel concerne le paiement de la TVA sur les honoraires d'un membre d'un tribunal d'arbitrage. Ces honoraires sont-ils taxables dans l'État membre du domicile de l'arbitre, dans celui du tribunal d'arbitrage qui le rémunère ou dans celui (ou ceux) des parties à l'arbitrage? Cette question porte sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive TVA¹. En particulier, les services d'arbitres sont-ils des services de « conseillers » ou « d'avocats » ou sont-ils des « autres prestations similaires »?

I — Contexte de l'affaire en droit et en fait

A — Procédure devant la juridiction nationale

2. Le demandeur au principal (ci-après le « demandeur »), le professeur von Hoffmann, est professeur de droit civil à l'université de Trèves, en Allemagne. Au cours des années 1987, 1988 et 1989, il est

intervenu en qualité d'arbitre auprès de la chambre de commerce internationale (ci-après la « CCI »), établie à Paris. Il a siégé dans un certain nombre de tribunaux d'arbitrage international qui réglaient des différends entre entreprises en rendant des sentences arbitrales ou en tentant de parvenir à un accord entre les parties. Ces tribunaux sont composés de trois arbitres nommés pour chaque cas particulier; le président est désigné par la CCI, tandis que ses deux collègues sont nommés par les parties et confirmés par la CCI. Les procédures des tribunaux d'arbitrage et le prononcé de leurs sentences ont tous eu lieu à Paris. Les parties aux procédures d'arbitrage avaient toutes leur siège d'activité en dehors de l'Allemagne². C'est la CCI qui fixe les honoraires et leur répartition parmi les membres du tribunal. Ceux-ci sont rémunérés non par les parties, mais à l'intervention de la CCI.

3. Le Finanzamt (service de taxation) Trier (ci-après le « défendeur ») a soumis les honoraires payés par la CCI au demandeur à la TVA. Les réclamations du demandeur ont été rejetées comme non fondées. Il a formé un recours devant le Finanzgericht Rheinland-Pfalz ci-après la « juridiction nationale »), qui a déclaré, en premier lieu, que le demandeur, en sa qualité d'arbitre, fournissait des prestations dans le cadre

* Langue originale: l'anglais.

1 — 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 « sixième directive »).

2 — L'ordonnance de renvoi ne précise pas si les parties étaient établies en dehors ou à l'intérieur de la Communauté, ou les deux.

d'une activité indépendante et, en deuxième lieu, que ces prestations étaient fournies à la CCI³.

cédure d'arbitrage — les prestations d'un arbitre « vont au-delà de la fonction de conseil ». S'agissant du droit allemand, la juridiction nationale a ainsi considéré que le lieu des prestations de services était situé en Allemagne.

4. D'après la juridiction nationale, la véritable question qui se pose est de savoir « si les prestations ont été fournies en Allemagne ou à l'étranger ». Les débats qui se sont déroulés devant elle ont porté notamment sur le point de savoir si les prestations avaient une nature scientifique ou similaire. La juridiction nationale a jugé à cet égard que les conditions prévues par les dispositions applicables de droit allemand⁴ n'étaient pas remplies⁵. En droit allemand⁶, le demandeur ne pouvait pas non plus être considéré comme « exerçant ses activités en qualité d'expert, d'avocat ou de conseiller ». Le demandeur, bien qu'étant avocat et expert, ne pouvait pas être considéré comme fournissant des prestations d'expert parce que les juges fondent aussi leurs décisions sur des rapports d'experts. D'après la juridiction nationale, les prestations exécutées par le demandeur ne relevaient pas non plus de la profession libérale d'un avocat. Enfin, elles ne pouvaient pas être décrites comme des prestations de « conseiller », dès lors que — étant donné qu'elles sont destinées à permettre de clôturer avec succès la pro-

5. La juridiction nationale a toutefois reconnu que l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive est différent et que, notamment, l'expression « autres prestations similaires » semble avoir une signification plus large que celle de l'article 3 a, paragraphe 4, point 3, de l'UStG de 1980. D'après elle, le fait que les prestations d'arbitre font partie, par nature, des activités parfois exercées par les avocats pourrait suffire à les rendre analogues aux prestations d'avocats au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e). Elle a par conséquent déféré la question suivante à la Cour en vertu de l'article 177 du traité CE:

3 — La décision s'est apparemment fondée sur les articles 1^{er}, paragraphe 1, point 1, et 3 a, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuer-gesetz 1980 (loi de 1980 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG », voir *BGBI* p. 1953).

4 — Voir l'article 3 a, paragraphe 3, lu en combinaison avec l'article 3 a, paragraphe 2, point 3, sous a), de l'UStG, qui, d'après la juridiction nationale, dispose que le lieu des « prestations artistiques, scientifiques, d'enseignement, sportives, de divertissement ou similaires, y compris les prestations des organisateurs », est réputé être celui de leur exécution.

5 — La juridiction nationale a considéré que les prestations rendues par le demandeur ne pouvaient pas être considérées, du moins en droit allemand, comme des activités de science appliquée qui seraient taxables, en tant que prestations scientifiques, au lieu où elles ont été exécutées.

6 — Voir l'article 3 a, paragraphe 4, point 3, de l'UStG.

« 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? »

B — *Législation communautaire*

de son domicile ou de sa résidence habituelle:

6. L'article 9 de la sixième directive concerne les « Prestations de services ». Les dispositions applicables dans le cas présent sont les suivantes:

...

« 1. 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 ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au 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

2. Toutefois:

... »

...

e) 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

7. L'article 21, qui est le seul article du titre XII de la sixième directive et qui concerne les « Redevables de la taxe envers le Trésor », dispose au point 1, sous b), que « le preneur d'un service visé à l'article 9, paragraphe 2, sous e), et effectué par un assujetti établi à l'étranger » est redevable de la TVA, mais que les « États membres peuvent prévoir que le prestataire est solidairement tenu d'acquitter la taxe ».

II — Observations

8. Le demandeur, le défendeur, la République fédérale d'Allemagne et la Commission ont présenté des observations écrites et orales. Le conseil du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a présenté ses arguments à l'audience uniquement.

III — Analyse

A — *La relation entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9*

9. Il est heureux que la Cour ait récemment fixé sans ambiguïté sa jurisprudence à propos de la relation entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive. Conformément à la position qu'elle a adoptée dans l'affaire Dudda⁷, la République fédérale d'Allemagne a qualifié l'article 9, paragraphe 2, sous e), dans ses observations écrites déposées dans la présente affaire, de disposition dérogeant à la règle générale fixée à l'article 9, paragraphe 1, de sorte qu'il doit être interprété de façon stricte. Comme elle avait le loisir de le faire, elle a notamment pris le contre-pied de l'opinion que nous

avons défendue aux points 26 à 31 de nos conclusions dans l'affaire Dudda (concernant, dans cette affaire, l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive). Dans cette affaire, la Cour a toutefois rejeté l'argument de la République fédérale d'Allemagne dans les termes suivants, et on peut s'attendre à ce qu'elle fasse de même dans le cas présent:⁸

« Il convient de rappeler à cet égard que, en ce qui concerne le rapport entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive, la Cour a déjà précisé que le paragraphe 2 de l'article 9 indique toute une série de rattachements spécifiques, alors que le paragraphe 1 donne à ce sujet une règle de caractère général. L'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, les conflits de compétence, susceptibles de conduire à des doubles impositions, et, d'autre part, la non-imposition de recettes, ainsi qu'il est relevé au paragraphe 3 de l'article 9, bien que seulement pour des situations spécifiques...⁹

Il s'ensuit que, s'agissant de l'interprétation de l'article 9, il n'existe aucune prééminence du paragraphe 1 sur le paragraphe 2 de cette disposition. La question qui se pose dans chaque situation consiste à se demander si elle est régie par l'un des cas mentionnés à l'article 9, paragraphe 2; à défaut, elle relève du paragraphe 1.

⁸ — Voir points 20 à 23 de l'arrêt.

⁹ — La Cour se réfère à l'arrêt du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251, point 14).

⁷ — Arrêt du 26 septembre 1996 (C-327/94, Rec. p. I-4595).

Il y a donc lieu de déterminer le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, à la lumière de sa finalité, laquelle découle du septième considérant de la directive, ainsi libellé:

'... la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétences entre les États membres, notamment en ce qui concerne la livraison d'un bien avec montage et les prestations de services ... si le lieu des prestations de services doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle, il convient toutefois de fixer ce lieu dans le pays du preneur, notamment pour certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens'.

Ainsi, l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive vise, dans son ensemble, à établir un régime spécial pour des prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens. »

10. Après l'audience qui s'est tenue dans la présente affaire, l'interprétation donnée dans l'arrêt Dudda de la relation existant entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive et l'article 9, paragraphe 2, sous e), a été appliquée par la Cour dans l'arrêt Lin-

thorst, Pouwels en Scheres¹⁰. Nous sommes donc convaincu que la question de savoir si les prestations exécutées par le demandeur sont couvertes par l'article 9, paragraphe 2, sous e), peut être tranchée sans appliquer aucune approche restrictive à l'interprétation de cette disposition.

B — L'effet de l'article 9, paragraphe 2, sous e), en République fédérale d'Allemagne

11. La question de l'effet direct de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive a été soulevée dans certaines des observations présentées à la Cour. Nous ne pensons cependant pas qu'il soit nécessaire de nous prononcer sur cette question, puisque l'ordonnance de renvoi révèle clairement que la juridiction nationale entend, tout à fait correctement, faire en sorte que l'UStG, qui transpose la sixième directive en République fédérale d'Allemagne, soit interprétée et appliquée conformément à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), donnée par la Cour.

10 — Arrêt du 6 mars 1997 (C-167/95, Rec. p. I-1195, ci-après l'« arrêt Linthorst »). Voir, de façon générale, les points 10 et 11 et, s'agissant de l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), les points 19 à 23 de l'arrêt; voir aussi respectivement les points 8 à 10 et 19 à 25 de nos conclusions.

C — *Les preneurs des prestations d'arbitrage*

12. La République fédérale d'Allemagne, la Commission et le Royaume-Uni ont exprimé des doutes sur la déclaration de la juridiction nationale selon laquelle les prestations d'arbitre du demandeur étaient fournies à la CCI, mais la Cour n'est saisie d'aucune question à ce propos.

13. Il ne fait aucun doute que, dans un arbitrage privé, ces prestations sont fournies aux parties. La question de savoir si le régime de la CCI devrait donner lieu à une conclusion différente dépend de constatations de fait de la juridiction nationale, à défaut desquelles la Cour se livrerait à des spéculations sur la véritable relation existant entre l'arbitre, d'une part, et les parties à l'arbitrage de la CCI, de l'autre.

14. L'application de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive dépend à l'évidence de la question de savoir si le preneur des prestations est établi en dehors de la Communauté ou est un assujetti établi dans la Communauté, éléments qui doivent être établis par la juridiction nationale, avec l'aide de la Cour, le cas échéant. D'après les informations fournies par la Commission à l'audience, la CCI est exemptée du paiement de la TVA en droit français mais diffuse une note indiquant que, bien que les honoraires des arbitres n'incluent pas la TVA, tout arbitre redevable de cette taxe peut tenter de la recouvrer directement auprès des parties.

15. Comme l'a déclaré la Cour dans son récent arrêt *Phytheron International*, « Si la Cour se fondait sur le cadre factuel qui a été mentionné au cours de la procédure devant elle, la substance même du problème soulevé par les questions préjudicielles serait modifiée » et cette circonstance « ... serait incompatible avec le rôle dévolu à la Cour par l'article 177 du traité ainsi qu'avec l'obligation de la Cour d'assurer la possibilité aux gouvernements des États membres et aux parties intéressées de présenter des observations... »¹¹.

16. La Cour devrait donc selon nous abandonner à la juridiction nationale toute question relative à l'identité du véritable preneur des prestations ou à son statut fiscal et devrait se limiter à répondre à la question posée sur le point de savoir si les prestations d'un arbitre sont visées par le troisième tiret de l'article 9, paragraphe 2, sous e).

D — *Les prestations visées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive*

17. La Cour a récemment exposé dans son arrêt *Linthorst* l'approche correcte qu'il importe de suivre pour interpréter le troisième tiret de l'article 9, paragraphe 2, sous e). Il avait été soutenu que les presta-

¹¹ — Arrêt du 20 mars 1997 (C-352/95, Rec. p. I-1729, points 12 et 14).

tions de vétérinaires devaient relever de ce tiret en tant que « prestations similaires ». Nous avons fait valoir que le contenu des services énumérés sous ce tiret ne permettait pas d'appliquer le principe d'interprétation fondé sur l'identité de genre (*eiusdem generis* principe of construction)¹² puisque « l'application de ce principe présuppose la possibilité d'identifier, à partir des matières énumérées dans le texte juridique examiné, un 'genre' qui précède les termes généraux [et qu'] il s'agit à cet égard essentiellement de rechercher un élément suffisamment commun pour permettre l'identification d'une catégorie reconnaissable ». Nous avions estimé qu'aucun élément commun de ce type ne pouvait être identifié.

18. Le demandeur soutient qu'il existe un élément commun reliant les prestations visées au troisième tiret de l'article 9, paragraphe 2, sous e), à savoir qu'elles sont toutes des prestations spécialisées de haute qualité confiées aux professionnels concernés en raison d'une confiance particulière dans leur intégrité personnelle et leurs compétences techniques, éléments qui s'appliquent en particulier à un professeur de droit choisi comme arbitre. La Cour a toutefois jugé dans son arrêt Linthorst que « ... le seul élément commun des activités hétérogènes y mentionnées est qu'elles relèvent toutes des professions libérales », mais elle a poursuivi en déclarant que, « si le législateur communautaire avait voulu que toutes les activités exercées d'une façon indépendante soient visées par cette disposition, il les aurait définies en des termes généraux »¹³. Il

apparaît ainsi que toute tentative de déduire un principe directeur des prestations énumérées est exclue.

19. Il semble par conséquent plus indiqué d'examiner si les prestations du demandeur relèvent de l'une des descriptions énumérées ou leur sont similaires. Le demandeur soutient que ses prestations ne sont pas simplement analogues à celles d'un avocat mais que, en fait, elles sont identiques à une partie de ces prestations. Il est vrai que les activités arbitrales actuelles du demandeur invitent le plus manifestement à se demander si elles constituent des prestations d'avocat, mais cette question a des implications plus larges.

20. Avant de tirer une conclusion sur ce point, nous ferons quelques observations de caractère général sur les prestations d'arbitres, inspirées en particulier par une remarque figurant dans les observations écrites de la Commission et selon laquelle il est tellement rare que des avocats interviennent en tant qu'arbitres dans des juridictions privées que le législateur ne les a pas mentionnés spécifiquement. Il est vrai que ces observations ont été présentées avant le prononcé de l'arrêt dans les affaires Dudda ou Linthorst et qu'elles sont fondées sur l'hypothèse que le troisième tiret constitue une énumération au moyen d'exemples de prestations effectuées à titre indépendant. Toutefois, nous nous étonnons qu'il faille considérer que l'intervention d'avocats en tant qu'arbitres est rare. Dans les pays de common-law, du moins, il n'est d'aucune façon inhabituel pour un avocat d'assumer une mission d'arbitre dans des arbitrages privés. Il s'agit en effet d'une pratique

12 — Voir le point 21 de nos conclusions. Pour une présentation de l'« *eiusdem generis* principe », voir, par exemple, Bennion: *Statutory Interpretation*, Butterworths, 2^e éd. 1992, p. 860 et suiv.

13 — Loc. cit., point 20 de l'arrêt.

courante. Les parties à des arbitrages privés sont évidemment libres de préciser les qualifications, le cas échéant, de leur(s) arbitre(s). Dans de nombreux cas, la clause d'arbitrage charge le président d'une association professionnelle déterminée de choisir un arbitre à défaut d'accord entre les parties. Ainsi, à défaut d'accord privé, l'arbitre choisi peut être un avocat, un ingénieur, un architecte ou un comptable. Un tel arbitre peut en effet être toute personne exerçant une activité professionnelle, ou simplement une personne disposant d'une grande expérience commerciale ou d'une autre expérience pertinente.

21. Comme l'a fait observer le conseil du Royaume-Uni, il existe même dans certains États membres, comme au Royaume-Uni et en Irlande, deux branches distinctes de la profession juridique qui se concentrent traditionnellement sur des types distincts de prestations juridiques. Il est donc difficile d'imaginer que, en adoptant le terme générique « avocats », le législateur communautaire avait uniquement l'intention de viser les prestations fournies par des avocats agissant pour le compte d'un client particulier. Nous pensons que la Commission soutient à juste titre qu'il faut avoir égard à la nature et au contenu des prestations. Ainsi, bien que, lorsqu'ils sont désignés pour intervenir en tant qu'arbitres, les avocats ne représentent plus *directement* un client *particulier*, il ne fait néanmoins pas de doute qu'ils interviennent dans une large mesure dans l'intérêt des parties à l'arbitrage qui, de plus, ont choisi l'arbitrage comme moyen d'obtenir une décision finale et contraignante qui intervienne à la fois rapidement et à un coût raisonnable.

22. D'après nous, un avocat exerçant une activité indépendante qui assume un rôle d'arbitre est choisi pour son expertise juridique, tout comme des ingénieurs ou des comptables sont choisis pour leur expertise professionnelle dans leurs professions respectives, ainsi que l'a soutenu le Royaume-Uni¹⁴. Selon nous, un tel avocat fournit les prestations d'un avocat au sens du troisième tiret de l'article 9, paragraphe 2, sous e). La question de savoir si le demandeur est un tel avocat incombe à la juridiction nationale. Nous estimons que l'uniformité du droit communautaire exige de donner une interprétation cohérente de la notion d'« avocat ». Dans l'arrêt AM & S Europe/Commission¹⁵, la Cour a jugé que la protection professionnelle du privilège de représentation devrait uniquement être étendue aux conseils juridiques fournis par les « avocats inscrits au barreau de l'un des États membres »¹⁶, tel que cela résulte respectivement pour chaque État membre de la directive 77/249/CEE du Conseil, du 22 mars 1977, tendant à faciliter l'exercice effectif de la libre prestation de services par les avocats¹⁷. Nous estimons que la sixième directive devrait être interprétée de la même façon en ce qui concerne les prestations d'avocats. Toutefois, même si le demandeur ne remplit pas cette condition, dans la

14 — Nous partageons par conséquent l'opinion défendue par le Bundesfinanzhof dans son arrêt du 17 novembre 1960 (affaire IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III 1961, p. 60), selon laquelle les avocats sont choisis comme arbitres précisément parce qu'ils sont avocats et que l'on peut donc avoir confiance qu'ils agissent avec suffisamment d'indépendance. Eu égard à leur expérience professionnelle, comprenant essentiellement la solution de problèmes juridiques par l'application objective de principes juridiques, ils sont spécialement armés pour faire face à différents types de procédures d'arbitrage. Bien que le Bundesfinanzhof ait reconnu que « les avocats défendent généralement les intérêts d'une seule partie », il en a en effet admis à juste titre que cela « n'est toutefois pas une règle absolue... [et que] l'avocat peut aussi donner un avis à plusieurs parties qui le consultent collectivement » et « il peut aussi tenter de concilier les intérêts opposés de plusieurs parties à une transaction lorsqu'elles ont un intérêt commun à voir aplanis leurs points de désaccord ».

15 — Arrêt du 18 mai 1982 (155/79, Rec. p. 1575).

16 — Ibidem, point 25 de l'arrêt.

17 — JO L 78, p. 17.

mesure où il est un avocat au sens de l'article 2 de la directive 77/249 (à savoir un « Rechtsanwalt » en Allemagne), il peut aussi être considéré comme agissant en qualité de conseiller, qui est un mot ayant un sens plus large ou, comme nous l'avons indiqué dans nos conclusions présentées dans l'affaire Linthorst, d'une « portée ... indéterminée »¹⁸. Les personnes effectuant des prestations à titre indépendant en tant qu'arbitres peuvent par conséquent, selon nous, être considérées comme des « conseillers », ou leurs activités comme celles de « bureaux d'études »: nous nous rangeons à l'avis du Royaume-Uni selon lequel l'inclusion de ces descriptions révèle que l'intention du législateur était de donner une portée large à ce tiret de l'article 9.

23. Nous partageons aussi l'avis du Royaume-Uni selon lequel il serait illogique, notamment du point de vue des parties à l'arbitrage, de devoir considérer que les prestations des arbitres sont effectuées à un endroit différent de celui où les avocats sont fréquemment intervenus pour le compte des parties pendant l'arbitrage (ce qui porterait ainsi potentiellement préjudice au choix de la Communauté en tant que lieu d'arbitrages internationaux)¹⁹. Comme l'a aussi fait observer le Royaume-Uni, exclure les arbitres du troisième tiret aurait pour effet (mis à part tout rôle particulier pour la CCI) de soumettre à la TVA les honoraires des arbitres devant être payés par des parties établies tout à fait en dehors de la Communauté. Une telle situation ne serait pas conforme à l'économie et à l'objet de la

sixième directive, notamment de son article 9, tel qu'il a été interprété par la Cour dans l'arrêt Dudda²⁰.

24. Si elles ne constituent pas véritablement des prestations d'avocats ou de conseillers, nous pensons que les activités du demandeur relèvent des « autres prestations similaires », en ce sens qu'elles sont analogues à celles d'un avocat. Pour que les prestations qui sont prétendument analogues à l'une de celles énumérées puissent effectivement relever de l'expression « et autres prestations similaires », elles doivent pouvoir être considérées comme suffisamment analogues à l'un ou l'autre des « services principalement et habituellement effectués »²¹ par les professions expressément énumérées dans le tiret, d'après l'approche générale, découlant de l'arrêt Linthorst, qui doit être suivie pour interpréter le troisième tiret de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive. La présente affaire concerne un professeur de droit civil. Il est donc nécessaire de comparer les prestations d'un tel arbitre avec celles normalement effectuées par des avocats. Si ces prestations sont analogues aux « prestations d'avocats », il ne sera pas nécessaire d'examiner si elles peuvent être considérées, à titre alternatif, comme analogues aux « prestations de conseillers ».

25. Examinant dans l'arrêt Dudda l'expression « activités similaires » utilisée à l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième

18 — Loc. cit., point 24 de nos conclusions.

19 — Voir à ce propos le point 5 des conclusions de l'avocat général M. Darmon dans l'affaire Rich (arrêt du 25 juillet 1991, C-190/89, Rec. p. I-3855).

20 — Voir en particulier les points 21 à 23, visés au point 9 des présentes conclusions.

21 — Cette expression est utilisée par la Cour dans l'arrêt Linthorst, au point 22.

directive, en combinaison, notamment, avec les expressions « activités artistiques » et « de divertissement », la Cour a déclaré que « non seulement des prestations ayant pour objet des activités *notamment* artistiques ou de divertissement, mais également celles ayant pour objet des *activités simplement similaires* relèvent de cette disposition »²². Nous pensons que la même approche devrait être appliquée à la notion « autres prestations similaires » au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e).

26. Nous ne croyons pas que la circonstance que les prestations d'arbitres diffèrent des prestations normalement exécutées par les avocats — à savoir la solution de différends opposée à la fourniture de conseils — s'oppose à ce que les prestations d'arbitres soient considérées comme analogues à celles d'avocats. Les « services principalement et habituellement effectués »²³ par des « avocats » comprennent de nombreuses formes de conseils aux clients et de négociations pour le compte des clients, ainsi que la représentation dans les procédures judiciaires.

27. Toutefois, ayant déjà estimé que, sous réserve des constatations de la juridiction nationale quant au statut professionnel du demandeur, les prestations d'arbitres sont, dans le cas présent, des prestations d'avocats, nous ne doutons pas que, à titre alternatif, elles soient analogues à des prestations d'avocats.

28. De plus, à la différence des prestations de vétérinaires, dont l'omission de la liste ne pouvait que raisonnablement être considérée comme étant délibérée, aucune considération de ce type ne s'applique dans le cas des arbitres²⁴. En effet, étant donné la multitude de formes et de types de procédures d'arbitrage, il n'est pas étonnant que l'article 9, paragraphe 2, sous e), ne contienne pas de référence explicite aux prestations d'arbitres. Selon nous, elles se prêtent idéalement par définition pour être considérées, selon les circonstances de chaque arbitrage particulier, comme étant analogues aux prestations de « conseillers », d'« ingénieurs » ou d'« avocats ».

29. Enfin, certains doutes ont été soulevés, spécialement à l'audience, sur la question de savoir si, dans l'hypothèse où l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive devait s'appliquer, le demandeur devrait en conséquence être à même d'éviter de payer la TVA. Nous ne sommes pas convaincu que le demandeur puisse tenter d'éviter la taxe. Si, comme nous pensons qu'elle devrait le faire, la Cour juge que l'article 9, paragraphe 2, sous e), est applicable, nous pensons qu'il est clair que l'article 21, paragraphe 1, sous b), oblige les États membres à exiger de la personne à laquelle des prestations visées à

²² — Loc. cit., point 25 de l'arrêt (*souligné par nous*).

²³ — Point 22 de l'arrêt Linthorst.

²⁴ — La Cour a déclaré au point 21 de son arrêt Linthorst que : « par ailleurs, si le législateur avait souhaité inclure dans cette disposition la profession de médecin en général, en tant qu'activité typiquement exercée de façon indépendante, il l'aurait mentionnée dans l'énumération, étant donné que, ainsi que l'ont pertinemment relevé tant la juridiction nationale que M. l'avocat général au point 22 de ses conclusions, la sixième directive mentionne spécifiquement, dans d'autres dispositions, les prestations des médecins et vétérinaires ». D'autre part, les prestations d'arbitres ne sont pas mentionnées expressément dans la sixième directive.

l'article 9, paragraphe 2, sous e), ont été rendues « par un assujetti établi à l'étranger » qu'elle acquitte la TVA due. Ainsi, partant de l'hypothèse que les prestations du demandeur ont été rendues à la CCI en tant qu'assujettie établie à Paris, les autorités françaises compétentes auraient dû tenter d'obtenir le paiement de la TVA de la part de la CCI. De plus, l'article 21, paragraphe 1,

sous b), permet aussi aux États membres de « prévoir que le prestataire est solidairement tenu d'acquitter la taxe ». Il ne semble pas que la République française ait exercé cette option, décision à l'égard de laquelle le demandeur ne porte aucune responsabilité. Si, d'autre part, les prestations sont rendues à des parties établies en dehors de la Communauté, aucune TVA n'est due.

IV — Conclusion

30. A la lumière des considérations qui précèdent, nous suggérons que la Cour réponde comme suit à la question déferée par le Finanzgericht Rheinland-Pfalz:

« L'article 9, paragraphe 2, sous e), 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 inclut les prestations d'arbitrage effectuées par des avocats inscrits à un barreau. Dans la mesure où un arbitre n'est pas un avocat inscrit à un barreau, il peut être considéré comme agissant en qualité de conseiller; en toute hypothèse, les prestations d'arbitre, si celui-ci est choisi pour son expertise juridique, sont analogues aux prestations d'avocats. »