

|

## 61990J0347

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 7 DE MAYO DE 1992. - ALDO BOZZI CONTRA CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA A FAVORE DEGLI AVVOCATI E DEI PROCURATORI LEGALI. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: PRETURA DI MILANO, SEZIONE LAVORO - ITALIA. - INTERPRETACION DEL ARTICULO 33 DE LA SEXTA DIRECTIVA IVA. - ASUNTO C-347/90.

*Recopilación de Jurisprudencia 1992 página I-02947*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

++++

*Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Prohibición de recaudar otros impuestos que tengan el carácter de Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Objetivo - Concepto de "Impuestos sobre el Volumen de Negocios" - Alcance - Cotización como el "contributo integrativo" italiano en favor de la Mutualidad de Previsión de la Abogacía - Exclusión*

*(Directiva 77/388 del Consejo, art. 33)*

## Índice

*Si bien el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388, con la finalidad de evitar que se establezcan impuestos, derechos y tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto, prohíbe mantener o establecer impuestos que presenten las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicho precepto no obsta al mantenimiento o al establecimiento de otros tipos de impuestos, derechos y tasas que no tengan dichas características.*

*Por consiguiente, no se opone al establecimiento o al mantenimiento de una cotización como la cotización suplementaria en favor de la Mutualidad de Previsión ("contributo integrativo") establecida en Italia con cargo a los Abogados y Procuradores y calculada, en principio, aplicando*

*un porcentaje sobre las remuneraciones que se integran en su volumen de negocios. En efecto, la cotización suplementaria no constituye una exacción de carácter general, no siempre es proporcional a la remuneración que el cliente ha de satisfacer por la prestación profesional, sólo se recauda en una fase y no contempla mecanismo de deducción.*

## **Partes**

*En el asunto C-347/90,*

*que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Pretura di Milano, Sezione Lavoro (Italia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre*

*Aldo Bozzi*

*y*

*Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali,*

*una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),*

*integrado por los Sres.: F.A. Schockweiler, Presidente de Sala; G.F. Mancini, C.N. Kakouris, M. Díez de Velasco y J.L. Murray, Jueces;*

*Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;*

*Secretario: Sr. D. Triantafyllou, administrador;*

*consideradas las observaciones escritas presentadas:*

*- por el Sr. A. Bozzi;*

*- en nombre de la Cassa di Previdenza, por el Sr. P. Vozzi, Director General, en su calidad de mandatario especial de la Cassa Nazionale di Previdenza, y por los Sres. V. Perrone, Abogado de Milán, y M. de Stefano, Abogado de Roma;*

*- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. Franco Favara, avvocato dello Stato, en calidad de Agente;*

*- en nombre de la Comisión, por los Sres. J. Foens Buehl y E. Traversa, miembros de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;*

*habiendo considerado el informe para la vista;*

*oídas las observaciones del Sr. A. Bozzi, de la Cassa di Previdenza, representada por los Sres. M. de Stefano y P. Adonnino, Abogados de Roma, del Gobierno Italiano y de la Comisión, expuestas en la vista de 13 de febrero de 1992;*

*oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 19 de marzo de 1992;*

*dicta la siguiente*

*Sentencia*

## **Motivación de la sentencia**

*1 Mediante resolución de 14 de diciembre de 1989, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de noviembre de 1990, el Pretore di Milano planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva 77/388 del Consejo").*

*2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Aldo Bozzi, Abogado de Milán, y la Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali (Mutualidad Nacional de Previsión y Asistencia de Abogados y Procuradores italiana; en lo sucesivo, "Mutualidad de Previsión"), relativo a la normativa que establece en Italia, en favor de la Mutualidad de Previsión, una cotización suplementaria ("contributo integrativo") a cargo de los Abogados y Procuradores ("procuratori legali").*

*3 De los autos se deduce que todos los Abogados y Procuradores que ejercen sus actividades de manera continua en Italia están obligados a afiliarse a la Mutualidad de Previsión, que se constituyó mediante la Ley nº 6 de 8 de enero de 1952 (GURI nº 16 de 19.1.1952). Las modalidades de cotización a la Mutualidad de Previsión y el régimen de sus prestaciones están reguladas en la Ley nº 576 de 20 de septiembre de 1980 ("de Reforma del Régimen de Previsión de la Abogacía"; GURI nº 266 de 27.9.1980; en lo sucesivo, "Ley nº 576/1980").*

*4 Las normas relativas a la cotización suplementaria figuran en el artículo 11 de la Ley nº 576/1980. Con arreglo a dicha disposición: a) Toda persona inscrita en los Colegios de Abogados y de Procuradores, incluidos los pasantes afiliados a la Mutualidad, ha de aplicar un determinado porcentaje de incremento sobre la totalidad de sus ingresos que formen parte de su volumen de negocios anual a los efectos del IVA e ingresar su importe en la Mutualidad, con independencia de que su importe haya sido o no abonado por el sujeto pasivo. Este incremento puede repercutir sobre este último; b) los despachos colectivos o sociedades profesionales deben aplicar el incremento por la parte correspondiente a cada asociado inscrito en los Colegios de Abogados y Procuradores. El importe total anual de los incrementos obligatorios que ha de ingresar a la Mutualidad cada miembro de la profesión se calcula con arreglo a un tanto por ciento del volumen de negocios del despacho o de la sociedad, equivalente al porcentaje de ganancias que corresponda a dichos miembros; c) todo afiliado a la Mutualidad está obligado a ingresar anualmente, en concepto de la cotización a que se refiere el párrafo primero, una cuantía mínima equivalente al resultado de aplicar el porcentaje de incremento a un volumen de negocios igual a quince veces la cotización mínima a que se refiere el párrafo segundo del artículo 10, que corresponda al año de que se trate; d) el porcentaje de incremento se fija en el 2 %, y e) la cotización suplementaria no está sujeta ni al Impuesto sobre la Renta ni al IVA y queda fuera del cálculo de los ingresos profesionales.*

*5 El Sr. Bozzi, considerando ilegal, por ser contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, el establecimiento de una cotización suplementaria de estas características, interpuso*

un recurso ante el Pretore di Milano, con el fin de obtener la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de dicha cotización. Dicho órgano jurisdiccional resolvió plantear la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Debe interpretarse el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en el sentido de que se opone a que se aplique una normativa de un Estado miembro que impone a los Abogados y Procuradores el pago de una cotización suplementaria a favor de la Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza degli Avvocati e Procuratori legali [Mutualidad Nacional de Previsión y Asistencia de los Abogados y Procuradores], gravamen cuya base imponible la constituyen los honorarios que ha de abonar el cliente por las prestaciones profesionales, honorarios que ya están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); cotización suplementaria que, por otra parte, debe figurar en cada minuta en el momento y, además del IVA, a cargo del cliente; cotización suplementaria que, por último, tiene una función de previsión tan sólo a través de un fondo común de solidaridad y en favor de la totalidad de los Abogados y Procuradores que cotizan, pero no directamente respecto a cada uno de quienes cotizan, ya que no puede computarse a efectos de pensiones ni puede ser devuelta al que la haya abonado en el supuesto de que no llegue a nacer el derecho a pensión?"

6 Para una más amplia exposición de los hechos del asunto principal, y en particular de las disposiciones relativas a la Mutualidad de Previsión, del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo, sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

7 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional desea saber, esencialmente, si el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo se opone al establecimiento o al mantenimiento de una cotización que presente las características de la cotización suplementaria establecida en Italia en favor de la Mutualidad de Previsión ("contributo integrativo") y a cargo de los Abogados y Procuradores.

8 Para responder a esta cuestión hay que recordar, en primer lugar, que el artículo 33 de la Sexta Directiva dispone: "Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios."

9 Procede señalar a continuación que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la reciente sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y otros, C-200/90, Rec. p. I-2217, apartado 11), el objeto del artículo 33 es evitar que se establezcan impuestos, derechos y tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto. Es preciso considerar, en todo caso, que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos y tasas que presentan las características esenciales del IVA.

10 De ello se deduce que el artículo 33 no obsta al mantenimiento o al establecimiento de otros tipos de impuestos, derechos y tasas que no tengan las características esenciales del IVA.

11 Para dilucidar si la prohibición enunciada en el artículo 33 es aplicable a una cotización como la cotización suplementaria a la que se refiere el presente asunto, ha de examinarse, por lo tanto, si la referida carga presenta las características esenciales del IVA y, por consiguiente, si debe considerarse que constituye un Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el sentido en que se utiliza esta expresión en el artículo 33.

12 Hay que señalar al respecto, en primer término, que, como ya ha precisado el Tribunal de Justicia en varias ocasiones (véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, apartado 15; de 13 de julio de 1989, Wisselink, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671, apartado 18; de 19 de marzo de 1991, Giant, C-109/90, Rec. p. I-1385, apartados. 11 y 12, y de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkvit y otros, antes citada, apartado 11), las características esenciales del IVA son las siguientes: el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente.

13 Procede declarar, a continuación, que una cotización como la contemplada por el órgano jurisdiccional nacional en el presente asunto no reviste las características esenciales del IVA antes enumeradas.

14 En primer lugar, la cotización suplementaria no constituye una exacción de carácter general. En efecto, por una parte, la Ley nº 576/1980 sólo afecta a los Abogados y Procuradores y, por otra, el incremento previsto en su artículo 11 no se aplica a los honorarios correspondientes a todos los servicios prestados por los Abogados y Procuradores, ya que, como se precisó en la vista, se aplica únicamente a sus actividades judiciales. Además, si bien es cierto, según resulta de los autos, que otras profesiones liberales están sujetas a una normativa similar, no es así para todas ellas ni para toda persona que preste un servicio de carácter mercantil.

15 En segundo lugar, la cotización suplementaria no siempre es proporcional a la remuneración que el cliente ha de satisfacer por la prestación profesional. En efecto, aun cuando, en principio, el artículo 11 de la Ley nº 576/1980 haya previsto que el importe de la cotización suplementaria corresponde a un porcentaje de las contraprestaciones que se integran en el volumen anual de negocios a los efectos del IVA, esta misma disposición contiene, no obstante, dos importantes excepciones. La primera se refiere a los despachos colectivos y sociedades profesionales, con respecto a las cuales se establece que la cotización suplementaria está constituida por un porcentaje de las ganancias correspondiente al profesional interesado. Es evidente que en tal caso la base de cálculo de la cotización suplementaria está constituida por parámetros distintos del precio de los servicios pagado por los clientes. La segunda excepción se refiere a los miembros de la Mutualidad de Previsión cuyo volumen de negocios sea inferior a un determinado importe, los cuales deben, en consecuencia, ingresar una cotización mínima calculada a tanto alzado. Para esta categoría, que representa, según resulta de lo debatido ante el Tribunal de Justicia, un 25 % de los Abogados y Procuradores afiliados a la Mutualidad de Previsión, la cotización suplementaria tampoco se basa en el precio pagado por la prestación del servicio.

16 En tercer lugar, a diferencia del IVA, la cotización suplementaria es una carga recaudada en una sola fase. En efecto, sólo es exigible en el momento en que el Abogado o el Procurador presenta una minuta a su cliente. Además, no contempla un mecanismo de deducción, ya que el Abogado o el Procurador obligado a ingresar en la Mutualidad de Previsión la cotización suplementaria facturada a sus clientes no tiene derecho a practicar deducción alguna vinculada del modo que fuere al coste de los bienes y servicios utilizados en el ejercicio de sus actividades. De manera análoga, pero a la inversa, si el cliente está sujeto al IVA, puede deducir del impuesto que adeuda el IVA pagado al Abogado, como impuesto soportado, pero no la cotización

suplementaria.

*17 Procede, pues, responder a la cuestión planteada que el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo debe interpretarse en el sentido de que no se opone al establecimiento o al mantenimiento de una cotización que presente las características de la cotización suplementaria en favor de la Mutualidad de Previsión ("contributo integrativo") establecida en Italia con cargo a los Abogados y Procuradores.*

## **Decisión sobre las costas**

Costas

*18 Los gastos efectuados por el Gobierno italiano y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.*

## **Parte dispositiva**

*En virtud de todo lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),*

*pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Pretore di Milano mediante resolución de 14 de diciembre de 1989, declara:*

*El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al establecimiento o al mantenimiento de una cotización que presente las características de la cotización suplementaria en favor de la Mutualidad de Previsión ("contributo integrativo") establecida en Italia con cargo a los Abogados y Procuradores.*