

|

## 61990C0347

Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 19 mars 1992. - Aldo Bozzi contre Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali. - Demande de décision préjudicielle: Pretura di Milano, Sezione Lavoro - Italie. - Interprétation de l'art. 33 de la sixième directive TVA. - Affaire C-347/90.

*Recueil de jurisprudence 1992 page I-02947*

### Conclusions de l'avocat général

++++

*Monsieur le Président,*

*Messieurs les Juges,*

1. Dans cette affaire, la Pretura di Milano sollicite une décision préjudicielle au titre de l'article 177 du traité CEE sur la compatibilité avec le droit communautaire de cotisations facturées par les avocats et avoués à leurs clients et servant à financer certaines prestations sociales destinées aux membres de ces professions. Il a été soutenu devant la juridiction de renvoi que ces cotisations étaient incompatibles avec la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

2. La question qui a été déférée à la Cour est libellée comme suit:

"L'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, doit-il être interprété en ce sens qu'il doit être mis fin à l'application de la réglementation d'un État membre qui institue, à la charge des avocats et avoués, une cotisation complémentaire en faveur de la Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e Procuratori legali, dont l'assiette est constituée par la rémunération due par le client pour la prestation professionnelle, rémunération déjà soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA); cotisation qui est à faire figurer sur chaque facture en même temps et en plus de la TVA à mettre à la charge du client, et, enfin, qui n'a une fonction de prévoyance qu'à travers le fonds commun de solidarité et en faveur de l'ensemble des avocats et avoués cotisants, mais pas directement à l'égard de chaque cotisant, cette cotisation n'entrant pas dans le calcul de la pension de la personne qui l'a versée et n'étant pas récupérable par elle lorsqu'elle n'a pas acquis le droit à une pension?"

3. Cette question a été soulevée dans le cadre d'une procédure engagée par Me Aldo Bozzi, avocat au barreau de Milan, contre la Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali (ci-après "Caisse") afin d'obtenir le remboursement de la somme de 2 280 390 LIT qu'il a versée à la Caisse à titre de "contributo integrativo", ou "cotisation

complémentaire", conformément à l'article 11 de la loi n 576 du 20 septembre 1980. Me Bozzi soutient que cette disposition est incompatible avec l'article 33 de la sixième directive en matière de TVA, qui dispose:

"Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires."

La question qui se pose dans cette affaire est celle de savoir si la cotisation complémentaire peut être qualifiée de taxe sur le chiffre d'affaires au sens de cette disposition.

4. Nous observerons que l'article 33 a été récemment modifié (voir directive 91/680/CEE, du 16 décembre 1991, JO L 376, p. 1). Toutefois, ces modifications n'ont pas d'incidence sur la question soulevée dans le présent litige.

#### La Caisse

5. La Caisse a été instituée par la loi n 6 du 8 janvier 1952 en vue d'assurer certaines prestations sociales aux avocats et avoués. Tous les avocats et avoués qui exercent en Italie et dont le revenu professionnel atteint un certain niveau sont tenus de s'y affilier. La loi n 576 du 20 septembre 1980 a pour objet les prestations payables par la Caisse, qui comprennent des pensions de vieillesse et d'invalidité, ainsi que les cotisations payables à la Caisse par ses membres. La Caisse est alimentée par deux types de cotisation. Le premier est constitué par la "cotisation individuelle", dont le montant est fonction du revenu professionnel imposable de l'avocat ou avoué aux fins de l'impôt sur le revenu. Le taux de base est de 10 % jusqu'à un certain seuil. Ensuite, 3 % sont prélevés sur le revenu professionnel excédant ce seuil. Une cotisation minimale est payable par tous les avocats et avoués affiliés à la Caisse. Le second type de cotisation est constitué par la "cotisation complémentaire", qui est perçue au taux de 2 % sur les rémunérations payées par les clients. C'est la légalité de cette cotisation complémentaire que conteste Me Bozzi dans la procédure au principal.

6. Les règles relatives à la cotisation complémentaire figurent à l'article 11 de la loi n 576/1980. En vertu de cette disposition, toute personne inscrite à l'ordre des avocats ou des avoués, y compris les avocats et avoués inscrits qui ne sont pas affiliés à la Caisse et les stagiaires qui y sont affiliés, est tenue de payer à la Caisse une certaine proportion, actuellement de 2 %, de toutes les rémunérations entrant dans son chiffre d'affaires annuel aux fins de la TVA. Le montant en question peut être - et est normalement - répercuté sur le client, mais reste payable à la Caisse par l'avocat ou l'avoué, que le client le lui ait payé ou non. La cotisation complémentaire n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu ou à la TVA et n'entre pas dans le calcul du revenu professionnel de l'avocat ou de l'avoué.

7. Conformément à l'article 17 de la loi n 576/1980, toute personne inscrite à l'ordre des avocats ou des avoués, y compris les stagiaires qui sont affiliés à la Caisse, doit communiquer chaque année à cette dernière le montant de son chiffre d'affaires déclaré aux fins de la TVA. La Caisse a également le droit d'obtenir des services compétents des contributions directes et de la TVA des informations relatives au revenu et au chiffre d'affaires des avocats et avoués. En vertu de l'article 21 de la loi, les avocats et avoués qui se retirent de la Caisse avant d'avoir acquis un droit à pension peuvent obtenir le remboursement de leurs cotisations individuelles, mais non de leurs cotisations complémentaires. Il apparaît que les cotisations complémentaires ne sont pas affectées à une destination particulière, mais font simplement partie des recettes de la Caisse.

La notion de taxes sur le chiffre d'affaires

8. Le sens de l' expression "taxes sur le chiffre d' affaires" figurant à l' article 33 de la sixième directive a été analysé par la Cour à plusieurs occasions. Eu égard à l' objet de la directive, il aurait été possible de donner à cette expression une interprétation extensive excluant toutes formes de taxe sur le chiffre d' affaires en dehors de celles du système harmonisé de TVA prévu par la législation communautaire. Toutefois, la jurisprudence de la Cour, qui a fait récemment l' objet d' une analyse détaillée par l' avocat général M. Tesouro dans l' affaire C-200/90, Dansk Denkvit e.a., a donné de manière constante à cette expression une interprétation plus restrictive. Il serait à notre avis inopportun, compte tenu de l' exigence particulière de sécurité juridique dans le domaine fiscal, que la Cour s' écarte à présent de la ligne générale tracée par ses décisions antérieures.

9. La Cour a précisé, dans son arrêt du 3 mars 1988, *Bergandi*, point 13 (252/86, Rec. p. 1343), que la notion de taxe sur le chiffre d' affaires au sens de l' article 33 revêtait un caractère communautaire. Dans son arrêt du 13 juillet 1989, *Wisselink*, points 17 et 18 (93/88 et 94/88, Rec. p. 2671), la Cour a donné, en reprenant sa jurisprudence antérieure, une explication détaillée du contenu de cette notion. Elle a déclaré:

"... l' article 33 de la sixième directive, qui laisse la liberté aux États membres de maintenir ou d' introduire certaines taxes indirectes, à condition qu' il ne s' agisse pas de taxes 'ayant ... le caractère de taxes sur le chiffre d' affaires' , a pour but d' empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d' un État membre grevant la circulation des biens et des services et frappant les transactions commerciales d' une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

... le principe du système commun de TVA consiste, en vertu de l' article 2 de la première directive, à appliquer aux biens et aux services, jusqu' au stade du commerce de détail, 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. Toutefois, à chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée n' est exigible qu' après déduction du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix; le mécanisme des déductions est aménagé par l' article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, de telle sorte que les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de TVA qui ont déjà grevé les biens en amont".

10. Ainsi, seules les taxes perçues d' une façon sensiblement similaire à celle qui caractérise la TVA doivent être considérées comme des taxes sur le chiffre d' affaires au sens de la disposition en cause. Ce critère a été appliqué par la Cour dans son arrêt du 19 mars 1991, *Giant* (C-109/90, Rec. p. I-1385), dans lequel elle a déclaré qu' une taxe qui ne constituait pas un impôt général, qui n' était perçue qu' à un seul stade du processus de production et de distribution et qui ne portait pas sur la valeur ajoutée depuis la transaction précédente mais sur le montant brut des recettes annuelles d' un assujetti ne constituait pas une taxe sur le chiffre d' affaires au sens de l' article 33 de la sixième directive.

11. En revanche, selon la jurisprudence, le but dans lequel la taxe en question est perçue n' est pas décisif. Ainsi, le fait que la cotisation complémentaire puisse être plus proche, comme le suggère la Caisse, d' une cotisation de sécurité sociale que d' une taxe ne l' exclut pas nécessairement du champ d' application de l' article 33. Comme l' a expliqué l' avocat général M. Mancini dans des circonstances sensiblement similaires dans l' affaire ayant donné lieu à l' arrêt du 27 novembre 1985, *Rousseau Wilmot* (295/84, Rec. p. 3759, 3761), "il est évident que ... la finalité sociale ou fiscale à laquelle les charges de ce type sont affectées ne constitue pas un critère sûr et suffisant pour les exclure du cadre d' application de la règle ou, au contraire, pour les y inclure". Ce point de vue a été adopté par la Cour, qui a déclaré, au point 16 de son arrêt, que l' article 33 de la sixième directive ne pouvait avoir pour objet d' "interdire aux États membres le maintien ou l' introduction de droits et taxes qui n' ont pas un caractère fiscal mais qui sont

*institués spécifiquement pour alimenter des fonds sociaux et qui sont assis sur l'activité des entreprises, ou de certaines catégories d'entreprises, et calculés sur la base du chiffre d'affaires annuel global sans toucher directement le prix des biens et des services" (c'est nous qui soulignons). Il est donc clair qu'une pareille charge n'a été considérée comme n'entrant pas dans le champ d'application de l'interdiction prévue à l'article 33 que parce qu'elle possédait l'une et l'autre des caractéristiques mentionnées. En conséquence, la finalité à laquelle la cotisation complémentaire est affectée ne peut en elle-même être décisive.*

#### *Le statut de la cotisation complémentaire*

*12. Il ressort de l'arrêt du 13 juillet 1989, Wisselink, précité, que, pour déterminer si une charge telle que la cotisation complémentaire constitue une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive, il est nécessaire de rechercher si elle frappe la fourniture de services d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA et si elle compromet dès lors le fonctionnement du système commun de TVA.*

*13. Comme le soulignent tant Me Bozzi que la Commission, la cotisation complémentaire et la TVA présentent sans nul doute certaines caractéristiques communes. Ainsi, la cotisation a normalement la même assiette que la TVA, elle est exactement proportionnelle au prix du service fourni par l'avocat ou l'avoué, elle a une incidence directe sur le prix du service et elle est en pratique presque toujours répercutée au client. Dans ce cas, elle apparaît séparément sur la facture de l'avocat ou de l'avoué, de la même façon que la TVA.*

*14. Toutefois, à notre avis, la cotisation complémentaire possède plusieurs caractéristiques établissant qu'elle ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA. Tout d'abord, contrairement au point de vue avancé par la Commission, la cotisation complémentaire n'apparaît pas avoir un caractère général. Il est exact que la jurisprudence de la Cour ne précise pas de manière absolue ce qu'il faut entendre par le terme "général" dans ce contexte. On peut considérer qu'il a le sens de généralement applicable à tous les biens et services, sous réserve de certaines exceptions spécifiques, comme c'est le cas de la TVA elle-même. Il peut aussi avoir le sens plus limité de généralement applicable à tous les biens ou services relevant d'une catégorie donnée. Mais, même dans cette acception plus étroite, la cotisation complémentaire ne peut à notre avis être considérée comme ayant un caractère général, puisque la loi n° 576/1980 ne concerne que les avocats et avoués. Bien qu'il soit établi que plusieurs autres professions libérales sont soumises à une législation similaire, il n'en va pas ainsi de toutes ces professions et nul ne prétend que d'autres personnes, fournissant un service sur une base commerciale, sont tenues de verser des cotisations de ce type. Ensuite, à la différence de la TVA, la cotisation complémentaire est une charge perçue à un seul stade: elle n'est exigible qu'au moment où l'avocat ou l'avoué adresse une facture à son client. En outre, l'avocat ou l'avoué ne peut en déduire une taxe payée sur des fournitures dont il a bénéficié, et son client ne peut la déduire d'une taxe dont il peut être ultérieurement redevable sur des fournitures effectuées par lui.*

*15. A notre avis, il ressort de la jurisprudence de la Cour que ces caractéristiques ont pour effet d'exclure la cotisation complémentaire du champ d'application de l'interdiction prévue à l'article 33.*

*16. Le fait que la jurisprudence a bien cette portée peut être illustré au moyen d'une comparaison entre la cotisation complémentaire et l'impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme connu sous le nom de BVB, qui était l'objet de la décision de la Cour dans l'affaire Wisselink. Dans cet arrêt, la Cour a déclaré, au point 20:*

*"... la BVB, si elle constitue une taxe sur la consommation dont la base d'imposition est proportionnelle au prix des voitures de tourisme, ne constitue cependant pas un impôt général, puisqu'elle ne frappe que deux catégories de produits bien déterminés, à savoir les voitures de tourisme et les motocyclettes. D'autre part, elle ne grève pas la circulation des biens et des*

services et elle ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA, puisqu'elle n'est appliquée qu'une seule fois, au stade de la livraison par le fabricant ou de l'importation, et elle est ensuite intégralement répercutée au stade de commercialisation suivant, sans qu'il y ait une nouvelle imposition. De plus, si la BVB acquittée n'est pas déductible en amont, elle fait partie intégrante du prix de revient du véhicule ... Par ailleurs, la BVB ne compromet pas le fonctionnement du système commun de TVA, puisqu'elle est perçue parallèlement à la TVA, et non pas en remplacement total ou partiel de celle-ci. Enfin, la base d'imposition de la BVB est le prix catalogue du véhicule, hors TVA, et lorsque celle-ci est due, la TVA est calculée sur la contrepartie réellement obtenue par le fournisseur, y compris la BVB".

La Cour a conclu qu'une taxe du type de la BVB ne réunissait pas les éléments constitutifs d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive.

17. La cotisation complémentaire diffère à deux égards de la BVB, telle qu'elle est décrite par la Cour dans le passage que nous venons de citer. Premièrement, elle frappe le chiffre d'affaires total de l'avocat ou de l'avoué, alors que la BVB ne frappe que des produits bien déterminés. La cotisation complémentaire peut, en conséquence, être considérée comme une "taxe sur le chiffre d'affaires" au sens large. Néanmoins, comme l'a rappelé l'avocat général M. Mischo dans l'affaire *Wisselink* (Rec. 1989, p. 2696), la Cour a manifestement donné à cette expression, telle qu'elle est employée à l'article 33 de la sixième directive, une définition plus restrictive.

18. Deuxièmement, la cotisation complémentaire n'est pas comprise dans la contrepartie obtenue par l'avocat ou l'avoué soumise à la TVA. La Commission soutient que l'exclusion de la cotisation complémentaire de l'assiette de la TVA est incompatible avec l'article 11, lettre A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, qui dispose que la base d'imposition comprend les "impôts, droits, prélèvements et autres taxes, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée". Selon la Commission, la cotisation complémentaire compromet donc le fonctionnement du système de TVA et doit dès lors être considérée comme une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33.

19. La thèse de la Commission, selon laquelle l'exclusion de la cotisation complémentaire de l'assiette de la TVA est incompatible avec l'article 11 de la sixième directive, peut fort bien être correcte. Il nous semble, toutefois, que la réponse à la question de savoir si une taxe relève du champ d'application de l'interdiction prévue à l'article 33 dépend des caractéristiques de la taxe elle-même. La question de savoir si la cotisation complémentaire devrait être incluse dans l'assiette de la TVA est à notre avis différente. Bien que la Cour ait mentionné dans l'affaire *Wisselink* que la BVB était incluse dans cette assiette, nous ne pensons pas qu'elle ait voulu suggérer que ce facteur puisse en lui-même faire en sorte qu'un impôt, droit ou autre taxe devienne une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33.

20. A la lumière de la jurisprudence de la Cour, nous ne pouvons donc constater de différence ayant une incidence sur la présente affaire entre la cotisation complémentaire et la BVB, dont la légalité a été confirmée par la Cour dans l'affaire *Wisselink*.

## Conclusion

21. Nous estimons en conséquence que la question déferée à la Cour par la Pretura di Milano appelle la réponse suivante:

"L'article 33 de la sixième directive en matière de TVA ne fait pas obstacle à l'imposition par un État membre, aux avocats et avoués, d'une obligation de verser à une caisse de prévoyance une cotisation complémentaire du type du *contributo integrativo*."

*(\*) Langue originale: l' anglais.*