

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. F. G. JACOBS

presentadas el 19 de marzo de 1992 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. En el presente asunto, la Pretura di Milano (Italia) solicita una decisión prejudicial, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de ciertas cotizaciones cargadas por los Abogados y Procuradores a sus clientes y destinadas a la financiación de determinadas prestaciones sociales para los miembros de las profesiones jurídicas. Ante el órgano jurisdiccional de remisión se alegó que tales cotizaciones son incompatibles con 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).

2. La cuestión fue planteada al Tribunal de Justicia en los siguientes términos:

«¿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? »

3. Esta cuestión se suscitó en el marco de un proceso iniciado por el Sr. Aldo Bozzi, Abogado de Milán, contra 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»), en reclamación del reintegro de 2.280.390 LIT que ingresó a la Mutualidad de Previsión en concepto de cotización suplementaria («contributo integrativo») con arreglo al artículo 11 de la Ley nº 576 de 20 de septiembre de 1980. El Sr. Bozzi mantiene que esta disposición es incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva sobre el IVA, que establece lo siguiente:

«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

* Lengua original: inglés.

cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios.»

El asunto se centra en la cuestión de si la cotización suplementaria tiene el carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, a los efectos de esta disposición.

4. He de indicar que el artículo 33 ha sido modificado recientemente (véase la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991; DO L 376, p. 1). Las modificaciones introducidas no inciden, sin embargo, en la cuestión suscitada en este procedimiento.

La Mutualidad de Previsión

5. La Mutualidad de Previsión se constituyó mediante la Ley nº 6 de 8 de enero de 1952 con el fin de garantizar determinadas prestaciones sociales a los Abogados y Procuradores. Todos los Abogados y Procuradores que ejercen la profesión en Italia y cuyos ingresos profesionales alcanzan determinado nivel están obligados a afiliarse a ella. La Ley nº 576 de 20 de septiembre de 1980 regula las prestaciones asumidas por la Mutualidad, entre las cuales se incluyen pensiones de jubilación e invalidez, así como las cotizaciones que sus miembros han de ingresar en la Mutualidad. La Mutualidad se financia con dos clases de cotizaciones. El primer tipo es la «cotización individual», cuya cuantía es proporcional a los ingresos profesionales netos a efectos del Impuesto sobre la Renta. El tipo básico es el 10 % de los ingresos hasta un determinado nivel. El profesional cuyos ingresos superen dicho nivel ha de pagar además, por dicho exceso, el 3 % del mismo. Existe una cuantía mínima que ha de cotizar todo Abogado o Procurador afiliado a la Mutualidad de Pre-

visión. El segundo tipo de cotización es la «cotización suplementaria», que se recauda al tipo del 2 % aplicado sobre la retribución neta pagada por los clientes. En el asunto principal, el Sr. Bozzi niega, precisamente, la legalidad de la cotización suplementaria.

6. Las normas por las que se rige la cotización complementaria fueron establecidas por el artículo 11 de la Ley nº 576/1980. En virtud de dicha disposición, toda persona inscrita en el Colegio de Abogados y de Procuradores, incluidos los Abogados y Procuradores inscritos, pero no afiliados a la Mutualidad de Previsión, y los pasantes afiliados a ella, están obligados a ingresar en ella una determinada cantidad proporcional, normalmente el 2 % de la totalidad de sus ingresos que formen parte de su volumen de negocios anual a los efectos del IVA. La cantidad de que se trata puede repercutir, y así sucede habitualmente, sobre el cliente, pero el Abogado o el Procurador siguen estando obligados a su ingreso en la Mutualidad de Previsión, con independencia de el cliente se lo haya abonado o no. La cotización suplementaria no está sujeta al Impuesto sobre la Renta ni al IVA y queda fuera del cálculo de los ingresos profesionales del Abogado o del Procurador.

7. De conformidad con el artículo 17 de la Ley nº 576/1980, toda persona inscrita en los Colegios de Abogados y de Procuradores, incluidos los pasantes afiliados a la Mutualidad, debe informar a ésta cada año sobre su volumen de negocios a efectos del IVA. La Mutualidad está asimismo autorizada para obtener, de las autoridades competentes en materia del Impuesto sobre la Renta y del IVA, información sobre los ingresos y el volumen anual de negocios de los Abogados y Procuradores. Con arreglo al artículo 21 de la Ley, los Abogados y Procuradores que causen baja en la Mutualidad de Previsión sin haber perfeccionado el derecho a pensión podrán obtener el reintegro de su cotización individual, pero no

de su cotización suplementaria. Los ingresos obtenidos con la cotización suplementaria no se destinan, al parecer, a una finalidad concreta, sino que forman parte, simplemente, de la financiación de la Mutualidad de Previsión.

El concepto de Impuestos sobre el Volumen de Negocios

8. El significado de la expresión «Impuestos sobre el Volumen de Negocios» contenida en el artículo 33 de la Sexta Directiva ha sido analizado por este Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones. Atendiendo a la finalidad de la Directiva, habría sido posible interpretar dicha expresión en sentido amplio, de modo que excluyera tanto cualquier modalidad de Impuestos sobre el Volumen de Negocios, como el sistema armonizado del IVA establecido por la normativa comunitaria. Sin embargo, la Jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, que fue objeto recientemente de un minucioso análisis por parte del Abogado General Sr. Tesauro en el marco del asunto C-200/90, *Dansk Den-tkvit* y otros, ha interpretado reiteradamente la expresión de manera más restrictiva. En mi opinión, habida cuenta de la especial necesidad de garantizar la seguridad jurídica en el ámbito fiscal, sería improcedente que este Tribunal de Justicia se separase ahora del sentido general de sus anteriores resoluciones.

9. En la sentencia de 3 de marzo de 1988, *Bergandi* (252/86, Rec. p. 1343), apartado 13, este Tribunal de Justicia aclaró que el concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios es, a los efectos del artículo 33, un concepto de carácter comunitario. En su sentencia de 13 de julio de 1989, *Wisselink* (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartados 17 y 18, este Tribunal de Justicia, reiterando su anterior jurisprudencia, ofreció una minuciosa explicación del contenido de este concepto. Declaró lo siguiente:

«[...] el artículo 33 de la Sexta Directiva, que deja en libertad a los Estados miembros para mantener o establecer determinados impuestos indirectos a condición de que no se trate de impuestos "que tengan [...] carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios", tiene como fin impedir que el funcionamiento del sistema común del IVA se vea comprometido mediante medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios y transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

[...] el principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar a los bienes y servicios, hasta la fase de comercio al por menor, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición. Sin embargo, en cada transacción sólo será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, previa deducción del IVA que haya gravado directamente sobre el coste de los diversos elementos constitutivos del precio; el mecanismo de las deducciones se determina en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos estén autorizados a deducir del IVA que adeudan los impuestos de IVA que han gravado ya los bienes en la fase precedente.»

10. Por consiguiente, únicamente los tributos que se recaudan por un procedimiento similar al del IVA deben ser calificados, a estos efectos, como Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Este Tribunal de Justicia aplicó este análisis en su sentencia de 19 de marzo de 1991, *Giant* (C-109/90, Rec. p. I-1385), en la cual declaró que un impuesto que no era de aplicación general, que sólo se recaudaba en una de las fases

del circuito de producción y que de distribución y que no se refería al valor añadido en cada transacción, sino al importe bruto de todos los ingresos, no revestía las características de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

tización suplementaria no puede ser, en sí misma, decisiva.

La naturaleza de la cotización suplementaria

11. Sin embargo, con arreglo a la jurisprudencia, no es decisiva la finalidad que presida la recaudación del tributo. Por consiguiente, el hecho de que la cotización suplementaria pueda, como alega la Mutualidad de Previsión, tener más en común con una cotización a la Seguridad Social que con un impuesto no la excluye necesariamente del ámbito de aplicación del artículo 33. Como ya expuso el Abogado General Sr. Mancini, en un supuesto en cierto modo similar, en las conclusiones de la sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. pp. 3759 y ss., especialmente p. 3761), «es evidente que la finalidad social o fiscal a que respondan estos últimos [gravámenes] no constituye un criterio seguro y suficiente para excluirllos o, por el contrario, incluirlos, en el ámbito de aplicación de la norma» (*traducción provisional*). Este punto de vista fue respaldado por este Tribunal de Justicia que declaró, en el apartado 16 de la sentencia, que el artículo 33 de la Sexta Directiva no tuvo por objeto «prohibir a los Estados miembros mantener o establecer derechos y tasas que no tienen naturaleza fiscal, sino que son establecidos con la finalidad específica de nutrir fondos sociales, y que encuentran su base en la actividad de las empresas, o de determinadas categorías de empresas, y se calculan sobre la base del volumen global anual, sin afectar directamente al precio de los bienes y servicios» (*traducción provisional*; el subrayado es mío). Por lo tanto, está claro que un gravamen de este tipo sólo se contemplaba como excluido del ámbito de aplicación de la prohibición establecida por el artículo 33 en razón de que en él concurrían las dos características señaladas. Por consiguiente, la finalidad que inspira el establecimiento de la co-

12. La antes citada sentencia de 13 de julio de 1989, Wisselink, pone de manifiesto que para determinar si un gravamen como la cotización suplementaria constituye o no un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, es necesario examinar si grava la prestación de servicios de manera similar a la del IVA y si, por consiguiente, compromete el funcionamiento del sistema común del IVA.

13. Como subrayaron el Sr. Bozzi y la Comisión, la cotización suplementaria y el IVA tienen, indudablemente, algunos rasgos en común. Así, la cotización se basa, en términos generales, en la misma base imponible que el IVA, es exactamente proporcional al coste del servicio prestado por el Abogado o Procurador, ejerce un impacto directo sobre el coste del servicio y, en la práctica, casi siempre repercute sobre el cliente. Cuando así ocurre, aparece desglosada en la minuta profesional, de la misma manera que el IVA.

14. No obstante, en mi opinión, la cotización suplementaria posee numerosos rasgos que muestran que no grava transacciones comerciales de manera comparable al IVA. En primer lugar, en contra de la opinión aducida por la Comisión, no parece que la cotización suplementaria tenga aplicación general. Es cierto que la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia no aclara plenamente cuál es el significado del término «general»

en este contexto. Dicha palabra puede ser tomada con el significado de aplicación general a todos los bienes y servicios, salvo concretas excepciones específicas, como el propio IVA. Pero también podría tener el significado, más limitado, de aplicación general a todos los bienes y servicios incluidos en una categoría específica. Ahora bien, tampoco desde esta perspectiva más restringida puede considerarse, a mi entender, que la cotización suplementaria tenga el carácter de generalidad en cuanto a su aplicación, por cuanto la Ley nº 576/1980 se refiere exclusivamente a los Abogados y Procuradores. Aun cuando, al parecer, muchas otras profesiones liberales están sujetas a una normativa similar, no es así para la totalidad de las profesiones de este tipo y no se ha manifestado que se exija el pago de cotizaciones de esta clase en otras profesiones que presten servicios en el marco de una relación mercantil. En segundo lugar, a diferencia del IVA, la cotización suplementaria es un gravamen que se devenga sólo en una fase: sólo se devenga cuando el Abogado o el Procurador presentan al cliente su minuta. Es más, el Abogado o el Procurador no pueden deducir de este gravamen impuestos que haya pagado con motivo de prestaciones que le hayan sido suministradas, y su cliente no puede deducirlo de impuestos que pueda estar obligado a pagar posteriormente por prestaciones por él satisfechas.

15. En mi opinión, la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia pone de manifiesto que estas características tienen por efecto la exclusión de la cotización suplementaria del ámbito de aplicación de la prohibición establecida por el artículo 33.

16. Como ejemplo de que así resulta de la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, puede compararse la cotización suplementaria con el impuesto extraordinario sobre el consumo que gravaba los vehículos de turismo, abreviado como BVB, que fue objeto

de la sentencia de este Tribunal de Justicia en el asunto Wisselink. En dicha sentencia, este Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 20 de sus fundamentos, lo siguiente:

«[...] por una parte [...] el BVB, si bien constituye un Impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional a los precios de los vehículos de turismo, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos muy determinados, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas. Por otra parte, no grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, puesto que sólo se aplica una vez, en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición. Además, si bien el BVB pagado no es deducible de la fase precedente, forma parte integrante del precio de coste del vehículo [...]. Por otra parte, el BVB no compromete el funcionamiento del sistema común del IVA, puesto que se percibe paralelamente al IVA y no en sustitución total o parcial de éste. Por último, la base imponible del BVB es el precio de catálogo del vehículo sin IVA y, cuando se debe éste, el IVA se calcula sobre la contrapartida realmente obtenida por el proveedor, incluido el BVB.»

Este Tribunal de Justicia concluyó que un impuesto de este tipo no constituye un Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

17. La cotización suplementaria difiere en dos aspectos del BVB, según la describió este Tribunal de Justicia en el pasaje que acabo de citar. Primeramente, grava la totalidad del volumen de negocios del Abogado

o Procurador, mientras que el BVB gravaba sólo productos específicos. La cotización suplementaria puede pues ser considerada como un «Impuesto sobre el Volumen de Negocios» en sentido amplio. Sin embargo, como señaló el Abogado General Sr. Mischo en el asunto Wisselink (Rec. 1989, p. 2696), este Tribunal de Justicia ha interpretado inequívocamente el uso que de esta expresión hace el artículo 33 de la Sexta Directiva con un significado más restringido.

18. En segundo lugar, la cotización suplementaria no está incluida en los ingresos percibidos por el Abogado o Procurador gravados por el IVA. La Comisión aduce que la exclusión de la cotización suplementaria de la base imponible es incompatible con la letra a) del apartado 2 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, que establece que en la base imponible quedarán comprendidos los «impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el valor Añadido». Según la Comisión, la cotización suplementaria compromete, por tanto, el funcionamiento del sistema común del IVA y, por tal motivo, debe contemplarse como un Impuesto sobre el Volumen de Negocios a los efectos del artículo 33.

19. La opinión de la Comisión de que la exclusión de la cotización suplementaria de la base imponible del IVA es incompatible con el artículo 11 de la Sexta Directiva puede ser correcta. Me parece, no obstante, que la respuesta a la cuestión de si un gravamen se incluye en el ámbito de aplicación de la prohibición establecida en el artículo 33 depende de las características del propio gravamen. La cuestión de si la cotización suplementaria debería incluirse en la base imponible es, a mi entender, una cuestión aparte. A pesar de que este Tribunal de Justicia mencionó en el asunto Wisselink que el BVB estaba incluido, no creo que pretendiera indicar con ello que este factor pueda tener en sí mismo el efecto de configurar a un impuesto, tasa o exacción como Impuesto sobre el Volumen de Negocios a los efectos del artículo 33.

20. Por consiguiente, a la luz de la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, no alcanzo a encontrar una diferencia relevante entre la cotización suplementaria y el BVB, cuya legalidad confirmó este Tribunal de Justicia en el asunto Wisselink.

Conclusión

21. Por todo lo expuesto, considero que la cuestión planteada por la Pretura di Milano debería ser contestada como sigue:

«El artículo 33 de la Sexta Directiva sobre el IVA no se opone a que un Estado miembro exija a los Abogados y Procuradores ingresar en una Mutualidad de previsión una cotización suplementaria del tipo del “contributo integrativo”.»