



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} ELEANOR SHARPSTON
présentées le 10 mars 2016¹

Affaire C-543/14

**Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.,
Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen ASBL e.a.,
Jimmy Tessens e.a.,
Orde van Vlaamse Balies ainsi que
Ordre des avocats du barreau d'Arlon e.a.
contre
Conseil des ministres**

[demande de décision préjudicielle formée par la Cour constitutionnelle (Belgique)]

«Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Directive 2006/112/CE — Validité et interprétation de la directive — Prestations de services effectuées par des avocats — Soumission à la TVA — Accès à la justice — Droit à l'assistance d'un avocat — Égalité des armes — Aide juridictionnelle»

1. En vertu d'une disposition transitoire remontant à la sixième directive 77/388/CE² qui, à l'origine, était censée s'appliquer pendant cinq ans à partir du 1^{er} janvier 1978 mais qui figure toujours dans l'actuelle directive 2006/112/CE³, le Royaume de Belgique a exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les prestations de services des avocats jusqu'au 31 décembre 2013. Il était le seul État membre à faire usage de cette dérogation.
2. Certains barreaux belges, diverses associations humanitaires et de défense des droits de l'homme ainsi que quelques particuliers qui ont encouru des honoraires d'avocat soumis à la TVA ont introduit devant la Cour constitutionnelle (Belgique) un recours à l'encontre de la suppression de cette exonération avec effet au 1^{er} janvier 2014. L'élément clé de leur argumentation est que l'augmentation subséquente du coût des procédures porte atteinte à diverses garanties du droit d'accès à la justice.
3. Avant de se prononcer sur ces arguments, la Cour constitutionnelle a demandé à la Cour de justice de statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation et la validité de certaines dispositions de la directive TVA.

1 — Langue originale : l'anglais.

2 — Sixième directive 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 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

3 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

Le cadre juridique

Les conventions internationales

4. L'article 6, paragraphe 1, de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la « CEDH »)⁴ prévoit notamment que « [t]oute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle ». Le droit à « se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix et, s'il n'a pas les moyens de rémunérer un défenseur, pouvoir être assisté gratuitement par un avocat d'office, lorsque les intérêts de la justice l'exigent » figure parmi les droits minimaux que l'article 6, paragraphe 3, garantit à tout accusé.

5. L'article 14, paragraphe 1, du pacte international relatif aux droits civils et politiques⁵ dispose notamment que « [t]ous sont égaux devant les tribunaux et les cours de justice. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement par un tribunal compétent, indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil ». Conformément à l'article 14, paragraphe 3, sous b) et d), toute personne accusée d'une infraction pénale a droit, en pleine égalité, à « communiquer avec le conseil de son choix » et à « être présente au procès et à se défendre elle-même ou à avoir l'assistance d'un défenseur de son choix ; si elle n'a pas de défenseur, à être informée de son droit d'en avoir un, et, chaque fois que l'intérêt de la justice l'exige, à se voir attribuer d'office un défenseur, sans frais, si elle n'a pas les moyens de le rémunérer ».

6. L'article 9 de la convention sur l'accès à l'information, la participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière d'environnement⁶ a trait à l'accès à la justice.

7. Les paragraphes 1 à 3 de cet article imposent aux États de veiller à ce que les membres du public concerné aient accès à des voies de recours leur permettant d'obtenir un contrôle administratif et/ou juridictionnel de certains types d'actes ou d'omissions dans le domaine de l'environnement. Les paragraphes 1 et 2 précisent que chaque partie à la convention d'Aarhus veille à ce que les procédures en question soient prévues « dans le cadre de sa législation nationale », tandis que le paragraphe 3 fait référence aux « critères éventuels prévus par son droit interne » et aux actes et omissions qui vont à l'encontre des « dispositions du droit national de l'environnement ».

8. Conformément au paragraphe 4, les procédures visées aux paragraphes 1 à 3 doivent « offrir des recours suffisants et effectifs, y compris un redressement par injonction s'il y a lieu, et doivent être objectives, équitables et rapides sans que leur coût soit prohibitif », tandis que le paragraphe 5 impose aux parties à la convention d'Aarhus d'« envisage[r] la mise en place de mécanismes appropriés d'assistance visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice ».

4 — Tous les États membres ont signé la CEDH, mais l'Union européenne en tant que telle n'y a pas encore adhéré : voir avis 2/13, EU:C:2014:2454.

5 — Adopté le 16 décembre 1966 par l'Assemblée générale des Nations unies (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 999, p. 186, et vol. 1057, p. 407) (ci-après le « PIDCP »). Tous les États membres de l'Union sont parties au PIDCP qui est entré en vigueur le 23 mars 1976.

6 — Signée à Aarhus le 25 juin 1998 et approuvée au nom de la Communauté européenne par la décision 2005/370/CE du Conseil, du 17 février 2005 (JO 2005, L 124, p. 1, ci-après la « convention d'Aarhus »). Elle a été mise en œuvre dans le droit de l'Union par la directive 2003/35/CE du Parlement européen et du Conseil, du 26 mai 2003, prévoyant la participation du public lors de l'élaboration de certains plans et programmes relatifs à l'environnement, et modifiant, en ce qui concerne la participation du public et l'accès à la justice, les directives 85/337/CEE et 96/61/CE du Conseil (JO 2003, L 156, p. 17).

Le traité sur l'Union européenne

9. L'article 9 TUE dispose : « [d]ans toutes ses activités, l'Union respecte le principe de l'égalité de ses citoyens [...] ».

La charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

10. L'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »)⁷ dispose : « Toutes les personnes sont égales en droit. »

11. L'article 47, intitulé « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial », énonce ce qui suit :

« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice. »

12. L'article 51, paragraphe 1, indique que les dispositions de la Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union européenne dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union.

13. Aux termes de l'article 52, paragraphe 1 :

« Toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui. »

14. L'article 52, paragraphe 3, dispose :

« Dans la mesure où la présente Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la [CEDH], leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Cette disposition ne fait pas obstacle à ce que le droit de l'Union accorde une protection plus étendue. »

La directive TVA

15. L'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive TVA dispose :

« Le principe du système commun de TVA 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 des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

7 — JO 2010, C 83, p. 389.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus. »

16. L'article 2, paragraphe 1, sous c), prévoit que « les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel », sont soumises à la TVA.

17. Conformément à l'article 97, le taux normal de TVA ne peut être inférieur à 15 %. Toutefois, l'article 98 permet aux États membres d'appliquer soit un, soit deux taux réduits aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III. La liste établie à l'annexe III ne mentionne pas les services des avocats. Toutefois, au point 15, elle vise « la livraison de biens et la prestation de services par des organismes reconnus comme ayant un caractère social par les États membres et engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales, dans la mesure où ces opérations ne sont pas exonérées en vertu des articles 132, 135 et 136 »⁸.

18. L'article 132, paragraphe 1, énumère une série d'« exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général ». À nouveau, ces activités ne comprennent pas les services des avocats. Elles visent, sous g), « les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné ».

19. L'article 168 dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti;

[...] »

20. En vertu de l'article 371, « [l]es États membres qui, au 1^{er} janvier 1978, exonéraient les opérations dont la liste figure à l'annexe X, partie B, peuvent continuer à les exonérer, dans les conditions qui existaient dans chaque État membre concerné à cette même date ». L'annexe X, partie B, intitulée « Opérations que les États membres peuvent continuer à exonérer », inclut, au point 2, « les prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'œuvres d'art, avocats et autres membres des professions libérales, autres que les professions médicales et paramédicales », à l'exception de certaines prestations sans pertinence pour la présente affaire⁹.

Le droit belge

21. L'article 23, deuxième alinéa, de la Constitution belge garantit à chacun, notamment, le droit à l'aide juridique.

8 — La présente affaire ne concerne pas les exonérations visées aux articles 135 et 136.

9 — Jusqu'au 1^{er} janvier 2007, les mêmes dispositions figuraient à l'article 28, paragraphe 3, sous b), et à l'annexe F, de la sixième directive.

22. Jusqu'au 31 décembre 2013, l'article 44, paragraphe 1, point 1, du code belge de la TVA exonérait les prestations de services effectuées par des avocats¹⁰ dans le cadre de leurs activités habituelles. Ces prestations étaient exonérées depuis l'introduction de la TVA en Belgique, le 1^{er} janvier 1971. Il ressort des travaux préparatoires cités dans la décision de renvoi que l'instauration puis le maintien de l'exonération avaient pour objectif d'éviter de grever les procédures judiciaires de nouvelles charges.

23. Les articles 60 et 61 (ci-après les « dispositions attaquées ») de la loi portant des dispositions diverses¹¹ ont mis fin à cette exonération à partir du 1^{er} janvier 2014. Les travaux préparatoires cités dans la décision de renvoi montrent que, dans les grandes lignes, l'objectif était de mettre fin à une anomalie, d'aligner le droit belge sur celui des autres États membres et de mettre un terme à des distorsions de concurrence, tout en poursuivant également un objectif budgétaire.

24. En Belgique, le taux normal de TVA est de 21 %.

25. Conformément à l'article 446 ter du code judiciaire belge, les avocats fixent leurs honoraires librement « avec la discrétion qu'on doit attendre d'eux dans l'exercice de leur fonction ». Le montant des honoraires ne peut être exclusivement lié au résultat de la contestation. Les honoraires qui dépassent les limites « d'une juste modération » sont réduits par le conseil de l'ordre compétent.

26. En pratique, les honoraires sont déterminés, par accord entre l'avocat et le client, selon l'une des quatre méthodes suivantes : un taux horaire, un forfait en fonction du type d'intervention, un montant déterminé par l'enjeu du litige, qui varie entre un minimum et un maximum définis en fonction du résultat de l'intervention et (pour les clients réguliers) un honoraire renouvelable à payer par période ou par dossier¹².

La procédure et les questions préjudicielles déferées

27. Entre le mois de novembre 2013 et le mois de février 2014, la Cour constitutionnelle a été saisie de quatre recours en annulation des dispositions attaquées.

28. Le premier recours a été introduit par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, ainsi que par une série d'associations dont l'objet relève de la sphère de la justice au sens large, en ce compris les droits de l'homme et la défense des travailleurs et des membres moins favorisés de la société, et qui ne sont pas des assujettis susceptibles de déduire la TVA lorsqu'elles recourent aux services d'un avocat. Le deuxième recours a été introduit par un groupe de particuliers (Jimmy Tessens e.a.) qui ont fait appel à un avocat spécialisé afin de contester des expropriations et ont vu les honoraires de celui-ci majorés de 21 % de TVA que, en leur qualité de particuliers, ils n'ont pas pu déduire. Le troisième requérant est l'Orde van Vlaamse Balies (Ordre des barreaux flamands). Le quatrième recours a été introduit conjointement par onze ordres de barreaux francophones et par un avocat, à titre individuel. Le Conseil des barreaux européens a été autorisé à présenter des observations en intervention dans les deuxième à quatrième affaires.

29. Dans la décision de renvoi, la Cour constitutionnelle expose les arguments des requérants qui présentent un intérêt dans le cadre de la demande de décision préjudicielle.

30. Ces derniers font tout d'abord valoir que dans le contexte du droit à un procès équitable, les dispositions attaquées entravent le droit d'accès à un juge et le droit à l'assistance d'un avocat sans être compensées par une adaptation du système d'aide juridique.

10 — Ou *advokaten* en néerlandais. Les services des notaires et des huissiers de justice ont également été exonérés jusqu'au 31 décembre 2011, date à partir de laquelle cette exonération a été supprimée.

11 — Loi du 30 juillet 2013.

12 — Voir, notamment, le site Internet de l'Ordre des barreaux francophones et germanophone : <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

31. Deuxièmement, les dispositions attaquées placent les services d’avocat sur le même pied que les livraisons de biens et les prestations de services ordinaires, alors que les livraisons et prestations qui concourent à la mise en œuvre de droits fondamentaux sont exonérées de TVA, pour des motifs d’accessibilité financière.

32. Troisièmement, les services d’avocat ne sont pas comparables à ceux d’autres professions libérales, parce qu’ils sont caractéristiques d’un État de droit et essentiels à ce dernier.

33. Quatrièmement, les dispositions attaquées sont discriminatoires pour ceux des justiciables qui ne peuvent pas déduire la TVA grevant les services d’avocat parce qu’ils ne sont pas des assujettis qui ont recours à ces services dans le cadre de leurs opérations taxées. En outre, les personnes concernées sont souvent plus fragiles du point de vue économique.

34. Cinquièmement, à titre subsidiaire, un taux réduit de TVA aurait dû s’appliquer pour refléter la nature des services d’avocat, qui sont des services comparables à ceux des médecins, et l’accès à ces services est un droit fondamental et non un produit de luxe.

35. Enfin, le législateur aurait dû prévoir une possibilité de dispense pour les procédures menées par des particuliers contre l’autorité publique afin d’assurer un juste équilibre entre les parties.

36. La Cour constitutionnelle analyse une série d’arrêts de la Cour européenne des droits de l’homme (ci-après la « Cour de Strasbourg ») concernant les articles 6 et 14 de la CEDH et conclut qu’il appartient au législateur de donner une portée concrète aux principes généraux tels que l’accès à un juge et l’égalité des armes entre les justiciables.

37. Elle remarque par ailleurs qu’une augmentation de 21 % du coût des prestations d’avocats pourrait, pour certains justiciables, affecter leur droit de recourir à une assistance juridique. De plus, le fait que certains justiciables déduisent la TVA grevant de telles prestations de services alors que d’autres ne le peuvent pas (même si certains parmi ces derniers pourront bénéficier de l’aide juridique), et que les parties adverses puissent se trouver dans des situations différentes à cet égard, est susceptible de porter atteinte à l’égalité des armes entre les justiciables.

38. La Cour constitutionnelle considère que les dispositions attaquées répondent principalement à des objectifs budgétaires. Dans ce domaine, le législateur dispose d’une large marge d’appréciation, mais un tel objectif ne pourrait raisonnablement pas justifier une discrimination en matière d’accès au juge et à l’assistance d’un avocat ou en matière d’égalité des armes entre justiciables. La Cour constitutionnelle remarque également que dans l’arrêt *Commission/France*¹³, la Cour a considéré que même à supposer que les prestations rendues par les avocats dans le cadre de l’aide juridictionnelle revêtent un caractère social et peuvent être qualifiées d’« engagement dans des œuvres d’aide et de sécurité sociales », cette circonstance n’est pas suffisante pour conclure que lesdits avocats peuvent être qualifiés d’« organismes ayant un caractère social et étant engagés dans des œuvres d’aide et de sécurité sociales » au sens de l’annexe III, point 15, de la directive TVA. Toutefois, dans cette affaire, la Cour ne s’est pas prononcée sur la compatibilité de la directive avec le droit à un procès équitable. Enfin, la Cour constitutionnelle remarque que dès lors que la directive TVA est une directive d’harmonisation, il n’appartient pas au législateur belge de concevoir des règles différentes qui lui sont propres, mais que la phrase « dans les conditions qui existaient dans chaque État membre concerné à cette même date », qui figure à l’article 371 de la directive, pourrait lui laisser une certaine latitude à cet égard.

13 — Arrêt du 17 juin 2010, *Commission/France* (C-492/08, EU:C:2010:348, points 45 à 47).

39. Eu égard à ces considérations, la Cour constitutionnelle a demandé à la Cour de statuer sur les questions préjudicielles suivantes:

- « 1) a) En soumettant les prestations de services effectuées par les avocats à la TVA, sans prendre en compte, au regard du droit à l'assistance d'un avocat et du principe de l'égalité des armes, la circonstance que le justiciable qui ne bénéficie pas de l'aide juridique est ou non assujetti à la TVA, la [directive TVA] est-elle compatible avec l'article 47 de la [Charte], combiné avec l'article 14 du [PIDCP] et avec l'article 6 de la [CEDH], en ce que cet article reconnaît à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, lorsque cette aide est nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ?
- b) Pour les mêmes raisons, la [directive TVA], est-elle compatible avec l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la [convention d'Aarhus], en ce que ces dispositions prévoient un droit d'accès à la justice sans que le coût de ces procédures ne puisse être prohibitif et moyennant 'la mise en place de mécanismes appropriés d'assistance visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice' ?
- c) Les services que fournissent les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle peuvent-ils être inclus dans les services visés par l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la [directive TVA], qui sont étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales, ou peuvent-ils être exonérés en vertu d'une autre disposition de la directive ? En cas de réponse négative à cette question, la [directive TVA], interprétée comme ne permettant pas d'exonérer de la TVA les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridique dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, est-elle compatible avec l'article 47 de la [Charte], combiné avec l'article 14 du [PIDCP] et avec l'article 6 de la [CEDH] ?
- 2) En cas de réponse négative [à la première question, sous a), b) et c)], l'article 98 de la [directive TVA], en ce qu'il ne prévoit pas la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA pour les prestations de services effectuées par les avocats, le cas échéant selon que le justiciable qui ne bénéficie pas de l'aide juridique est ou non assujetti à la TVA, est-il compatible avec l'article 47 de la [Charte], combiné avec l'article 14 du [PIDCP] et avec l'article 6 de la [CEDH], en ce que cet article reconnaît à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, lorsque cette aide est nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ?
- 3) En cas de réponse négative [à la première question, sous a), b) et c)], l'article 132 de la [directive TVA] est-il compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 20 et 21 de la [Charte] et à l'article 9 TUE, combiné avec l'article 47 de cette Charte, en ce qu'il ne prévoit pas, parmi les activités d'intérêt général, l'exonération de la TVA en faveur des prestations d'avocat, alors que d'autres prestations de services sont exonérées en tant qu'activités d'intérêt général, par exemple, les prestations effectuées par les services publics postaux, différentes prestations médicales ou encore des prestations en lien avec l'enseignement, le sport ou la culture, et alors que cette différence de traitement entre les prestations d'avocat et les prestations exonérées par l'article 132 de la directive suscite des doutes suffisants dès lors que les prestations d'avocat concourent au respect de certains droits fondamentaux ?

- 4) a) En cas de réponse négative aux [première et troisième questions], l'article 371 de la [directive TVA] peut-il être interprété, conformément à l'article 47 de la [Charte], comme autorisant un État membre de l'Union à maintenir partiellement l'exonération des prestations de services d'avocats lorsque ces prestations sont effectuées en faveur de justiciables qui ne sont pas assujettis à la TVA ?
- b) L'article 371 de la [directive TVA] peut-il également être interprété, conformément à l'article 47 de la [Charte], comme autorisant un État membre de l'Union à maintenir partiellement l'exonération des prestations de services d'avocats lorsque ces prestations sont effectuées en faveur de justiciables qui bénéficient de l'aide juridique dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle? »

40. Des observations écrites ont été déposées par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., par l'Orde van Vlaamse Balies, par le Conseil des barreaux européens, par les gouvernements belge, français et grec, par le Conseil de l'Union européenne ainsi que par la Commission européenne. Lors de l'audience du 16 décembre 2015, les mêmes parties, à l'exception des gouvernements français et grec, mais accompagnées de Jimmy Tessens e.a., ont formulé des observations orales.

Analyse

41. J'estime qu'il est préférable d'examiner tout d'abord les éléments des questions préjudicielles portant sur l'interprétation de la directive TVA en vigueur, avant d'analyser, selon les divers aspects soulevés, si les dispositions de la directive qui font obstacle à l'exonération des services d'avocat ou à leur taxation à un taux réduit sont compatibles avec certains principes fondamentaux inscrits dans des instruments juridiques contraignants pour les institutions de l'Union.

Sur la quatrième question : la possibilité de maintenir une exonération de portée réduite

42. Bien que la juridiction de renvoi ne la soulève que dans l'éventualité d'une réponse négative aux première et troisième questions, cette quatrième question peut utilement être traitée en premier, indépendamment des réponses à ces deux autres questions.

43. Nul ne conteste que conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, dans un premier temps, et à l'article 371 de la directive TVA, dans un second temps, le Royaume de Belgique était en droit de maintenir l'exonération existante des services d'avocat pendant une période en fait devenue indéfinie à partir du 1^{er} janvier 1978, et que c'est ce qu'il a fait jusqu'au 31 décembre 2013, date à laquelle l'exonération a pris fin.

44. La juridiction de renvoi demande, en substance, si un État membre qui a légalement maintenu une exonération totale des services d'avocat peut la maintenir par la suite sous une forme plus limitée, eu égard à l'article 47 de la Charte.

45. La réponse à cette question, telle qu'elle est posée, doit clairement être affirmative – sans qu'il soit pour autant nécessaire de faire référence à l'article 47 de la Charte.

46. La Cour a jugé que puisque l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive autorisait les États membres de continuer à appliquer certaines exonérations de TVA existantes, il leur permettait également de maintenir ces exonérations avec une portée réduite, mais pas d'introduire de nouvelles exonérations ni d'étendre la portée des exonérations existantes¹⁴. Il doit en être de même désormais pour l'article 371 de la directive TVA.

47. Toutefois, comme l'ont fait remarquer le gouvernement français et la Commission, la question est soulevée à un moment où le Royaume de Belgique a déjà supprimé l'exonération dans sa totalité.

48. S'il faut la prendre au pied de la lettre, la question ne peut présenter aucune pertinence pour l'affaire au principal, puisqu'il n'est matériellement plus possible de maintenir l'exonération, que sa portée soit ou non réduite. À ce titre, je partage le point de vue du gouvernement français et de la Commission selon lequel la question est irrecevable.

49. Si toutefois la question doit être comprise en ce sens qu'elle vise à déterminer si, une fois abolie, l'exonération peut être réintroduite sous une forme plus limitée, la réponse est clairement négative. Une telle mesure reviendrait à introduire ce qui serait désormais une nouvelle exonération non prévue dans la directive TVA, ce que l'article 371 ne permet pas.

Sur la première question, sous c), première partie : la possibilité d'exonérer les services fournis dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle

50. La juridiction de renvoi demande si les services que fournissent les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle peuvent être exonérés en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, au titre de services étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales, ou en vertu d'une autre disposition de la directive.

51. La réponse doit clairement être négative.

52. En ce qui concerne, tout d'abord, l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, selon la jurisprudence constante de la Cour, les exonérations prévues à cet article ont pour objectif de favoriser *certaines* activités d'intérêt général ; elles concernent non pas toutes ces activités, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée. Les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation effectuée à titre onéreux par un assujetti. Toutefois, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets. Ainsi, ces termes doivent être interprétés à la lumière du contexte dans lequel ils s'inscrivent, des finalités et de l'économie de la directive TVA, en tenant particulièrement compte de la ratio legis de l'exonération en question¹⁵.

53. L'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA exonère « les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné ».

54. La Cour n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer sur l'application de cette disposition aux services que fournissent les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle.

14 — Voir arrêts du 8 juillet 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, point 17) ; du 29 avril 1999, Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, point 19), et du 13 juillet 2000, Idéal tourisme (C-36/99, EU:C:2000:405, point 32). Voir également, par analogie, à propos de la possibilité comparable de maintenir les exclusions du droit à déduction de la TVA, arrêt du 11 décembre 2008, Danfoss et AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, points 24 à 44).

15 — Voir, notamment, arrêt du 21 février 2013, Město Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, points 17 à 20 et jurisprudence citée).

55. Elle a toutefois examiné si l'annexe III, point 15, de la directive TVA (qui, lu en combinaison avec l'article 98 de la directive, permet aux États membres d'appliquer un taux réduit de TVA à « la livraison de biens et la prestation de services par des organismes reconnus comme ayant un caractère social par les États membres et engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales, dans la mesure où ces opérations ne sont pas exonérées en vertu des articles 132 ») pourrait s'appliquer aux services que fournissent les avocats et que l'État rémunère totalement ou partiellement dans le cadre de l'aide juridictionnelle¹⁶.

56. Dans ce contexte, la Cour s'est fondée sur la jurisprudence relative à l'exonération actuellement prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, pour conclure que, dans le cadre de l'aide juridictionnelle, les avocats ne sont pas automatiquement exclus de la catégorie visée à l'annexe III, point 15, en raison du seul fait qu'il s'agit d'entités privées poursuivant un but lucratif, et que les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation pour reconnaître un caractère social à certains organismes, mais ce pouvoir doit être exercé dans le respect des limites consenties par la directive TVA¹⁷.

57. À propos de ces limites, la Cour a souligné que le législateur a voulu restreindre la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA aux seules prestations de services fournies par des organismes répondant à la double exigence d'avoir eux-mêmes un caractère social et d'être engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales. Elle a considéré que cette volonté serait contrecarrée si un État membre était libre de qualifier des entités privées poursuivant un but lucratif comme des organismes au sens dudit point 15 en raison du simple fait que ces entités fournissent également des services à caractère social. Il s'ensuit que, afin de respecter les termes de ce point, un État membre ne saurait appliquer un taux réduit de TVA à des prestations de services fournies par des entités privées poursuivant un but lucratif sur la base de la seule appréciation du caractère de ces services, sans tenir compte des objectifs poursuivis par ces entités considérés dans leur globalité et de la stabilité de l'engagement social de celles-ci. La catégorie professionnelle des avocats en sa généralité ne saurait être considérée comme présentant un caractère social. Dès lors, à supposer même que les prestations effectuées par les avocats dans le cadre de l'aide juridictionnelle revêtent un caractère social et puissent être qualifiées d'« engagement dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales », cette circonstance ne serait pas suffisante pour conclure que lesdits avocats peuvent être qualifiés d'« organismes ayant un caractère social et étant engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales » au sens de l'annexe III, point 15¹⁸.

58. Il ressort clairement de cette jurisprudence, et plus généralement de la nécessité d'interpréter de manière cohérente les dispositions de même teneur de la directive TVA, que l'article 132, paragraphe 1, sous g), n'autorise pas les États membres à exonérer les services que fournissent les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle.

59. En ce qui concerne, ensuite, « une autre disposition de la directive », la réponse doit être identique. Comme le fait remarquer le gouvernement français, d'une part, la juridiction de renvoi n'a suggéré aucune autre disposition susceptible de fonder cette exonération et, d'autre part, s'il existait une telle disposition, elle serait en contradiction avec l'article 371 de la directive TVA en ce qu'elle autoriserait un État membre à *introduire une nouvelle exonération* pour les services que fournissent les avocats, alors que l'article 371 permet uniquement de maintenir *une exonération préexistante* que la directive ne prévoit pas par ailleurs.

16 — Arrêt du 17 juin 2010, Commission/France (C-492/08, EU:C:2010:348).

17 — Arrêt du 17 juin 2010, Commission/France (C-492/08, EU:C:2010:348, points 36 à 41 et jurisprudence citée).

18 — Arrêt du 17 juin 2010, Commission/France (C-492/08, EU:C:2010:348, points 43 à 47).

Sur les première à troisième questions : la compatibilité de la directive TVA avec les instruments internationaux et les principes fondamentaux, en ce qu'elle ne permet pas aux États membres d'exonérer les services d'avocat ni de taxer ces services à un taux réduit

60. Par ses première à troisième questions, la juridiction de renvoi souhaite déterminer si le fait que les services que fournissent les avocats ne sont pas exonérés de la TVA et ne peuvent pas non plus être soumis à un taux réduit de TVA est compatible avec une série de principes fondamentaux inscrits dans la CEDH, le PIDCP, la convention d'Aarhus, le traité sur l'Union européenne et la Charte¹⁹.

61. La première question, sous a), et la deuxième question font référence au droit de toute personne à ce que sa cause soit entendue équitablement, qui comprend la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter, et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes. La première question, sous b), évoque le droit d'accès à la justice « sans que le coût de ces procédures [...] puisse être prohibitif », dans le cadre de la convention d'Aarhus, la première question, sous a), et la première question, sous b), font référence à l'égalité des armes entre les justiciables, tandis que la première question, sous c), concerne le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes. La troisième question porte sur le principe général d'égalité et de non-discrimination (qui peut également être désigné comme le principe de « neutralité fiscale ») dans le contexte de l'application d'un régime TVA différent à des prestations de services qui pourraient être comparables.

62. Traiter la première question, sous a), b) et c), ainsi que les deuxième et troisième questions séparément et successivement impliquerait de nombreuses répétitions, puisqu'elles soulèvent à diverses reprises des points identiques ou similaires dans des contextes qui ne diffèrent que légèrement. C'est pourquoi je préfère envisager ces questions au regard des différents principes fondamentaux concernés, qui constituent tous des aspects du droit sous-jacent à un procès équitable.

63. Qu'il me soit permis de dire d'emblée que je comprends et partage les préoccupations exprimées et les objectifs poursuivis par les requérants dans le litige au principal. L'accès à la justice est en effet un droit fondamental, qui doit être garanti (même s'il ne peut jamais être absolu ni prévaloir sur toute autre considération) par le droit des États membres et de l'Union. L'exercice de ce droit est inévitablement rendu plus difficile si le coût du recours à des services de conseil et de représentation juridiques augmente en raison de la suppression d'une exonération fiscale.

64. Néanmoins, pour les raisons que j'exposerai, je ne considère pas qu'il y ait une incompatibilité entre l'assujettissement de principe des services d'avocat à la TVA et un quelconque aspect du droit fondamental d'accès à la justice.

65. À cet égard, un certain nombre des observations présentées à la Cour se sont concentrées sur la manière dont le Royaume de Belgique a supprimé l'exonération dérogatoire des services d'avocat plutôt que sur la suppression elle-même. Il a, notamment, été suggéré qu'il aurait fallu adopter des dispositions transitoires ou d'accompagnement pour adoucir les difficultés suscitées par ce changement soudain, ou qu'il aurait fallu réformer le système d'aide juridictionnelle.

19 — Il est vrai que la CEDH et le PIDCP n'ont pas été formellement intégrés au droit de l'Union (voir arrêt du 3 septembre 2012, *Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Commission*, C-398/13 P, EU:C:2015:535, point 45 et jurisprudence citée). Toutefois, la Cour a été amenée à se référer de manière constante à la CEDH et à la jurisprudence de la Cour de Strasbourg lorsqu'elle interprète la Charte, parce que le sens et la portée des droits garantis par la Charte sont semblables à ceux des droits garantis par la CEDH. De plus, la Cour a souligné que, dans le domaine des droits de l'homme, la CEDH revêt une signification particulière et que le PIDCP figure parmi les instruments internationaux dont elle tient compte pour l'application des principes généraux du droit de l'Union (voir, notamment, arrêt du 27 juin 2006, *Parlement/Conseil*, C-540/03, EU:C:2006:429, points 35 à 38 et jurisprudence citée).

66. à mon avis, il aurait été souhaitable d'adopter des mesures pour atténuer les effets que l'introduction de la TVA sur les prestations d'avocat auraient sur le coût financier de l'accès à la justice en Belgique, et de telles mesures auraient également pu être judicieuses pour veiller au respect des obligations auxquelles cet État membre est tenu en vertu de la Charte et de la CEDH. Ce qui est toutefois demandé à la Cour, c'est de déterminer si l'assujettissement de principe des prestations d'avocat à la TVA, conformément à la directive TVA, est compatible avec les droits fondamentaux invoqués et non pas si la manière dont le Royaume de Belgique a mis fin à l'exonération qu'il appliquait auparavant par voie de dérogation est compatible avec ces mêmes droits fondamentaux.

Le droit à l'aide juridictionnelle

67. Le droit à l'aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes pour payer les services d'un avocat est garanti à l'article 6, paragraphe 3, de la CEDH, à l'article 14, paragraphe 3, sous d), du PIDCP et à l'article 47 de la Charte. Il est également fait référence à ce droit, de manière moins assertive, à l'article 9, paragraphe 5, de la convention d'Aarhus, qui veut que chaque partie « envisage la mise en place de mécanismes appropriés d'assistance visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice ».

68. Contrairement aux assurances relatives aux frais de justice et aux services juridiques gratuits que des avocats fournissent en agissant pour le bien public, les régimes nationaux d'aide juridictionnelle sont en grande partie, sinon exclusivement, financés par des fonds publics. Les dispositions du code judiciaire citées par le gouvernement belge montrent que c'est effectivement le cas en Belgique. Les avocats qui fournissent des services dans le cadre d'un tel régime sont donc payés par l'État. Si leurs honoraires sont majorés de 21 % parce qu'ils sont soumis à la TVA, l'État devra payer 21 % de plus. C'est toutefois l'État qui prélève ces 21 %, de sorte que le coût du financement du régime national d'aide juridictionnelle demeure inchangé pour lui.

69. Il est en effet apparu au cours de l'audience que, afin d'éviter des paiements circulaires, le Royaume de Belgique a en fait soumis les honoraires d'aide juridictionnelle au taux de 0 %²⁰.

70. Il semble par conséquent que la suppression de l'exonération pour les services fournis par les avocats n'affecte pas l'octroi de l'aide juridictionnelle en Belgique.

71. Toutefois, même si l'application de la TVA aux services d'avocat est en fin de compte neutre pour l'État en termes de coût de financement du régime d'aide juridictionnelle, elle est susceptible de générer des revenus supplémentaires dans le cas des services fournis en dehors de ce régime. Un État membre dans la situation du Royaume de Belgique est dès lors susceptible de disposer de ressources plus importantes qui pourraient, si cet État membre choisissait de le faire, être affectées à une augmentation du financement du régime d'aide juridictionnelle, en relevant, par exemple, les seuils permettant de bénéficier de ce régime s'il s'avérait que l'application de la TVA était injustement lourde pour ceux qui se trouvent dans une situation financière légèrement au-delà de ces seuils. Je

20 — Même si une telle approche aboutit pour l'État au même résultat que celui qui résulterait de l'application de la TVA et de l'affectation des montants perçus au régime d'aide juridictionnelle, je me demande si elle est compatible avec la directive TVA. Non seulement l'approche en question n'est pas formellement compatible avec la directive, mais elle pourrait également affecter la perception des ressources propres de l'Union, qui comprennent un pourcentage de l'assiette harmonisée de la TVA [voir article 2, sous b), de la décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil, du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO 2007, L 163, p. 17)]. Cette question n'a toutefois pas été soulevée dans la présente affaire et elle est dépourvue de pertinence pour les questions posées par la juridiction nationale.

souligne toutefois qu'un tel choix ne pourrait être exercé que par l'État membre concerné, à la lumière de toutes les circonstances entourant le financement des frais de justice dans son régime juridique, et que l'application du régime commun de TVA prévu par la directive TVA ne l'impose ni ne s'y oppose en aucune manière²¹.

72. J'ajouterais enfin que l'application de la TVA aux services d'avocat est sans effet sur les services qu'ils fournissent bénévolement, qui ne font pas l'objet d'une rémunération, et que toute augmentation du coût des assurances relatives aux frais de justice est une question qui relève de mon prochain point, consacré au coût de l'accès à la justice en l'absence d'aide juridictionnelle.

73. C'est pourquoi je suis d'avis que l'application de la TVA aux services que fournissent les avocats n'affecte pas le droit à l'aide juridictionnelle que garantissent l'article 47 de la Charte ou tout autre instrument s'imposant aux institutions de l'Union.

Le coût de l'accès à la justice en l'absence d'aide juridictionnelle

74. Il est clair que le droit à un procès équitable suppose que le coût des services adéquats de conseil et de représentation juridiques n'empêche pas un justiciable ou une personne poursuivie de recourir à ces services.

75. Il est également constant que (abstraction faite des services fournis gratuitement, à la discrétion d'avocats individuels) les services d'assistance et de représentation juridiques doivent être payés.

76. Dans certains cas, les frais encourus par des justiciables ou des défendeurs impécunieux seront couverts, entièrement ou partiellement, par les deniers publics et, comme je l'ai démontré, il n'y a pas de raison de considérer que l'application de la TVA aux services concernés compromettrait en aucune manière cette situation.

77. En revanche, lorsqu'un justiciable ou un défendeur doit payer lui-même, en tout ou en partie, les services d'un avocat, tout accroissement du coût de ces services alourdira dans une plus ou moins grande mesure la charge financière que représente l'exercice du droit d'accès à un tribunal et du droit à un procès équitable. Dans ce contexte, l'application de la TVA aux honoraires d'avocat lorsqu'aucune TVA n'était due auparavant est susceptible d'augmenter le coût des services que les avocats fournissent à des non-assujettis ou à des assujettis qui ne peuvent récupérer ce montant à titre de taxe en amont parce que lesdits services ne sont pas des éléments constitutifs du coût d'opérations taxables.

78. Quelques précisions s'imposent néanmoins à cet égard.

21 — Les régimes d'aide juridictionnelle des états membres présentent d'énormes différences en termes de financement et de couverture. Voir, notamment, étude de la Commission pour l'efficacité de la justice (CEPEJ), *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and Figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise*, qui montre qu'en 2012, le budget de l'aide juridictionnelle en Autriche, par exemple, s'élevait à 2,25 euros par habitant, soit un montant total inférieur aux revenus de l'état provenant des frais de justice et taxes, alors qu'en Suède, le budget s'élevait à 24,74 euros par habitant, budget dont seulement 1 % était couvert par les frais de justice et taxes. Toutefois, dans l'état actuel du droit de l'Union, ces matières relèvent entièrement des états membres, pour autant que ceux-ci respectent la Charte, la CEDH et la jurisprudence de la Cour de Strasbourg ; voir, notamment, considérant 48 du préambule de la directive 2013/48/UE du Parlement européen et du Conseil, du 22 octobre 2013, relative au droit d'accès à un avocat dans le cadre des procédures pénales et des procédures relatives au mandat d'arrêt européen, au droit d'informer un tiers dès la privation de liberté et au droit des personnes privées de liberté de communiquer avec des tiers et avec les autorités consulaires (JO 2013, L 294, p. 1).

79. Premièrement, comme la juridiction de renvoi l'indique elle-même, et comme le soulignent les gouvernements français et grec, la Cour de Strasbourg, dans le contexte de la CEDH, a jugé que le droit d'accès aux tribunaux n'est pas absolu. Il se prête à des limitations, car il appelle par sa nature même une réglementation de l'État, lequel jouit d'une certaine marge d'appréciation, pour autant que les limitations mises en œuvre ne restreignent pas l'accès offert à l'individu d'une manière ou à un point tels que le droit s'en trouve atteint dans sa substance même, qu'elles tendent à un but légitime et qu'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé²².

80. La Cour de justice a également jugé que le principe de protection juridictionnelle effective, tel qu'il est consacré à l'article 47 de la Charte, peut – en ce qui concerne une éventuelle dispense de paiement des frais de procédure et/ou d'honoraires d'avocat – être soumis à des conditions, pour autant que celles-ci ne constituent pas une limitation du droit d'accès aux tribunaux qui porte atteinte à ce droit dans sa substance même, qu'elles tendent à un but légitime et qu'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé²³.

81. Il ne me semble pas qu'une augmentation du coût des services d'avocat, même si elle devait s'élever à 21 %, puisse être considérée comme portant atteinte à la substance même du droit d'accès à la justice. Il ne me semble pas non plus, en ce qui concerne le but visé, qu'un objectif budgétaire (qui est, après tout, l'objectif fondamental de toute taxation) ou la volonté d'aligner le droit belge sur celui des autres États membres (et sur le modèle d'une directive d'harmonisation) et de mettre fin à des distorsions de concurrence puissent être vus autrement que comme des objectifs légitimes au regard du droit de l'Union. À cet égard enfin, l'application du taux national normal de TVA ne peut en aucune manière être qualifiée de disproportionnée par rapport à ces objectifs.

82. Deuxièmement, comme le fait remarquer en particulier le gouvernement belge, les avocats belges dont les services sont soumis à la TVA depuis le 1^{er} janvier 2014 ont également obtenu le droit de déduire la TVA grevant les biens et les services acquis dans le cadre des services qu'ils fournissent. Leurs propres charges ont donc été diminuées du montant de la TVA qu'ils ont payée sur ces acquisitions. En supposant qu'ils aient simplement appliqué le taux normal de TVA à leurs honoraires nets et déduit la TVA en amont sans procéder à d'autres ajustements, leurs honoraires devraient avoir augmenté non pas de 21 %, mais de 21 %, moins une proportion représentant le montant de TVA en amont qu'ils peuvent désormais déduire. S'il est vrai que les charges taxables des avocats ne sont pas nécessairement aussi importantes que celles d'autres opérateurs économiques, leur effet ne peut être entièrement négligé.

83. Troisièmement, il est notoire que, en dépit de la théorie fiscale qui sous-tend en général le système de la TVA, les opérateurs économiques fournissant des biens ou des services à des non-assujettis (c'est-à-dire à des consommateurs finals) ne déterminent pas leurs prix hors taxes isolément avant de leur ajouter mécaniquement le taux de TVA applicable. Dans tout marché de consommation concurrentiel, ils doivent tenir compte – pour ne prendre que deux exemples – du prix maximal, taxes comprises, que le marché supportera ou du niveau le plus bas qui leur assurera un chiffre d'affaires suffisant pour réaliser une marge bénéficiaire utile moins élevée. Ainsi, lorsque les taux de TVA augmentent ou diminuent, il arrive souvent que les opérateurs économiques ne répercutent pas (totalement) l'effet de ces changements sur les consommateurs.

22 — Voir, notamment, Cour EDH, 14 janvier 2014, *Jones et autres c. Royaume-Uni*, CE:ECHR:2014:0114JUD0034356, § 186.

23 — Voir, notamment, ordonnance du 13 juin 2012, *GREP (C-156/12, EU:C:2012:342, points 35 et suiv. ainsi que dispositif)*. Voir également, en ce qui concerne le droit à un recours effectif devant un tribunal prévu à l'article 47 de la Charte, arrêt du 6 octobre 2015, *Orizzonte Salute (C-61/14, EU:C:2015:655, point 49)*.

84. C'est pourquoi on ne peut en pratique affirmer qu'il existe une corrélation automatique et étroite entre une augmentation du taux de TVA applicable (en l'espèce à partir d'une situation où la TVA n'est pas due, sans droit à déduction, pour aboutir à une situation où la TVA est de 21 %, avec droit à déduction complète) et une augmentation du coût des biens et des services fournis aux consommateurs.

85. En Belgique, les honoraires des avocats ne sont pas réglementés par la loi mais négociés entre l'avocat et le client. Dans ce contexte, les avocats doivent agir avec « la discrétion qu'on doit attendre d'eux dans l'exercice de leur fonction » et leurs honoraires ne doivent pas dépasser « les limites d'une juste modération »²⁴. Il est possible de fixer les honoraires sur la base d'un taux horaire ou d'un forfait en fonction du type d'intervention, ou encore d'un pourcentage de l'enjeu du litige, et l'avocat est autorisé à faire varier le montant facturé en fonction du résultat de l'intervention (sans toutefois que les honoraires puissent dépendre uniquement de ce résultat). D'autres critères peuvent être pris en compte pour ajuster le montant des honoraires – par exemple, la situation financière du client ou l'expérience de l'avocat, son niveau de spécialisation ou sa notoriété²⁵. Même en dehors de ces ajustements, les niveaux d'honoraires sont très variables en Belgique²⁶.

86. Il semble donc peu vraisemblable que la suppression de l'exonération de la TVA pour les honoraires d'avocat entraîne inévitablement une augmentation généralisée des coûts d'accès à la justice. Qui plus est (comme l'a souligné la Commission), les justiciables sont susceptibles de considérer la qualité du service qui leur est fourni et le rapport « qualité-prix » comme des critères plus importants que le simple coût (négociable) des services.

87. Quatrièmement, chaque avocat peut de son côté procéder parfois à une certaine forme de financement croisé de son cabinet en adaptant ses honoraires de manière à tenir compte de l'instauration de la TVA sur ses services et d'en réduire les effets pour les justiciables pour lesquels le coût de ces services pourrait sinon avoir un effet dissuasif. D'après le site Internet de l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, la situation financière du client constitue le premier élément que les avocats prennent en considération pour déterminer leurs honoraires dans les limites d'une juste modération. On peut donc envisager que des clients qui ne peuvent pas prétendre à l'aide juridictionnelle se voient appliquer un barème d'honoraires permettant d'assurer que nul n'est privé de son droit fondamental d'accès à la justice en raison de son coût. Cela dit, je comprends tout à fait la remarque formulée lors de l'audience par l'avocat représentant Jimmy Tessens e.a. selon laquelle cette possibilité n'est pas ouverte de la même manière à tous les avocats et dépend de la composition de la clientèle de chaque avocat.

88. Je ne trouve donc rien ni dans la directive TVA ni dans la décision du Royaume de Belgique de ne plus appliquer la dérogation prévue par la directive lui permettant d'exonérer les services d'avocat qui soit susceptible d'enfreindre l'article 47 de la Charte au motif que l'application de la TVA à ces services augmente le coût de l'accès à la justice.

89. Les mêmes considérations trouvent pour l'essentiel à s'appliquer à l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la convention d'Aarhus. Toutefois, une série d'éléments particuliers doivent être précisés à cet égard.

24 — Article 446 ter du code judiciaire belge.

25 — Voir site Internet de l'Ordre des barreaux francophones et germanophone : <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

26 — Ainsi, l'*étude sur la transparence des coûts des procédures judiciaires civiles dans l'Union européenne* effectuée pour la Commission au mois de décembre 2007 indique que le taux horaire moyen des honoraires d'avocat en Belgique se situait entre 100 et 250 euros (voir https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-fr.do). En 2015, la consultation d'un certain nombre de sites Internet d'avocats montre des taux horaires de base qui, en dehors de Bruxelles, varient entre 80 et 150 euros au moins, tandis qu'un récent fait d'actualité concernant un bureau d'avocats établi à Bruxelles et employé par le gouvernement belge indiquait que les taux horaires de la firme allaient de 225 à 600 euros, après remises mais avant impôts (voir http://www.rtbf.be/info/belgique/detail_la-ministre-galant-appelée-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926).

90. Tout d'abord, la Cour a jugé que dans le cadre de l'article 10 bis de la directive 85/337/CEE²⁷, la notion de « sans que leur coût soit prohibitif » (figurant à l'article 9, paragraphe 4, de la convention d'Aarhus) implique que les personnes concernées ne soient pas empêchées de former ou de poursuivre un recours juridictionnel à cause de la charge financière qui pourrait en résulter. Lorsqu'elles examinent les questions liées à cette exigence, les juridictions nationales doivent tenir compte tant de l'intérêt de la personne qui souhaite défendre ses droits que de l'intérêt général lié à la protection de l'environnement. Ce faisant, leur appréciation ne saurait être portée uniquement par rapport à la situation économique de l'intéressé, mais doit également reposer sur une analyse objective du montant des dépens et les juridictions concernées peuvent également tenir compte de la situation des parties en cause, des chances raisonnables de succès du demandeur, de la gravité de l'enjeu pour celui-ci ainsi que, pour la protection de l'environnement, de la complexité du droit et de la procédure applicables et du caractère éventuellement téméraire du recours à ses différents stades, ainsi que de l'existence d'un système national d'aide juridictionnelle ou d'un régime de protection en matière de dépens²⁸.

91. Il est donc évident que c'est au cas par cas qu'il convient d'apprécier réellement si l'exigence qui veut que le coût des recours ne soit pas prohibitif a été satisfaite. La Cour a néanmoins jugé que l'on ne peut conclure que cette exigence a été correctement transposée en droit national sans que « le juge national soit tenu par une règle de droit d'assurer que la procédure n'ait pas pour le requérant un coût prohibitif »²⁹. En l'espèce, aucune des parties au principal n'a soutenu que cette exigence n'aurait pas été transposée correctement en droit belge.

92. En outre, l'article 9, paragraphe 4, de la convention d'Aarhus porte sur les procédures visées à l'article 9, paragraphes 1 à 3, qui se réfèrent tous aux critères de droit national. C'est pour ce motif que la Cour a jugé que l'article 9, paragraphe 3, ne contient aucune obligation inconditionnelle et suffisamment précise de nature à régir directement la situation juridique des particuliers et qu'il est subordonné, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'un acte ultérieur. Par conséquent, il ne peut pas être invoqué pour remettre en question la validité d'une disposition du droit de l'Union³⁰.

93. Quant à l'article 9, paragraphe 5, de la convention d'Aarhus, il suffit de remarquer que cette disposition impose seulement aux parties d'« envisage[r] » la mise en place de mécanismes appropriés d'assistance visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice. Il ne peut donc pas être invoqué pour contester la validité d'une disposition du droit de l'Union effectivement adoptée.

L'égalité des armes entre justiciables

94. Ce point concerne principalement le fait que les assujettis qui recourent aux services d'avocat dans le cadre de leurs opérations taxables peuvent déduire la TVA (en amont) qu'ils ont payée sur ces services de la TVA (en aval) qu'ils doivent verser aux autorités fiscales, alors que les consommateurs finals (ou les assujettis qui recourent aux services d'avocat à des fins autres que leurs opérations taxables) ne bénéficient pas d'un tel droit à déduction. Les requérants au principal estiment par conséquent que les justiciables de cette seconde catégorie subissent un désavantage (financier) dans tout litige les opposant à des justiciables de la première catégorie.

27 — Directive du Conseil du 27 juin 1985 concernant l'évaluation des incidences de certains projets publics et privés sur l'environnement (JO 1985, L 175, p. 40) ; voir note 6 plus haut. L'article 10 bis, cinquième alinéa, prévoit que les procédures doivent être « régulières, équitables, rapides et d'un coût non prohibitif ».

28 — Arrêt du 11 avril 2013, *Edwards et Pallikaropoulos* (C-260/11, EU:C:2013:221, points 36 et suiv. ainsi que dispositif).

29 — Arrêt du 13 février 2014, *Commission/Royaume-Uni* (C-530/11, EU:C:2014:67, point 55).

30 — Voir, notamment, arrêt du 13 janvier 2015, *Conseil e.a./Vereniging Milieudefensie et Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht* (C-401/12 P à C-403/12 P, EU:C:2015:4, points 54 et 55 ainsi que jurisprudence citée).

95. Comme la Cour de Strasbourg l'a reconnu à propos de l'article 6 de la CEDH, la notion de « procès équitable » englobe l'exigence de l'« égalité des armes », au sens d'un juste équilibre entre les parties, et implique l'obligation d'offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire³¹. Dans sa jurisprudence, cette Cour a traité diverses affaires dans lesquelles l'exigence d'égalité des armes n'avait pas été respectée³² mais, à ma connaissance, elle n'a jamais eu à traiter d'une situation où le coût de l'assistance juridique était soumis à une taxe ad valorem affectant une partie et pas l'autre.

96. La plus proche analogie à cette situation semble être l'affaire *Steel et Morris c. Royaume-Uni*³³, dans laquelle deux personnes physiques, poursuivies pour diffamation par la chaîne de restauration rapide McDonald's pour avoir publié un tract critique à son égard, s'étaient vu refuser l'aide juridictionnelle pour mener leur défense³⁴. La Cour de Strasbourg s'est notamment fondée sur la durée et la complexité juridique inhabituelles de la procédure pour considérer que le refus de leur accorder l'aide juridictionnelle les avait privées de la possibilité de défendre effectivement leur cause devant la justice et avait entraîné une inégalité des armes inacceptable par rapport à McDonald's. Il y avait donc eu violation de l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH.

97. Cette décision ne me semble toutefois pas particulièrement utile pour la présente affaire. Il est vrai qu'elle concerne une situation où l'une des parties peut plus facilement que l'autre se permettre de recourir aux services d'un avocat. Il est toutefois évident que dans son arrêt, la Cour de Strasbourg a admis qu'un certain niveau d'inégalité des armes dû aux différences de capacité à payer de tels services pouvait et même devait être tolérée. Elle a conclu à la violation de l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH en se fondant sur les circonstances particulières de l'espèce, qui impliquaient des procédures longues et complexes entamées par une riche société multinationale contre deux personnes physiques ne percevant que de faibles revenus et auxquelles l'aide juridictionnelle avait été refusée alors même qu'il était possible de la leur accorder de manière discrétionnaire.

98. Comme je l'ai déjà indiqué, les règles régissant l'aide juridictionnelle sont totalement indépendantes de celles relatives à l'application de la TVA aux services fournis par les avocats. Les États membres peuvent toutefois utiliser le régime de l'aide juridictionnelle pour compenser l'inégalité des armes et ils peuvent être tenus de le faire dans certains cas (comme dans l'affaire *Steel et Morris c. Royaume-Uni*). Néanmoins la jurisprudence de la Cour de Strasbourg ne peut selon moi pas être interprétée comme imposant aux États membres de s'abstenir d'appliquer une taxe de 21 % que certains justiciables peuvent récupérer et d'autres non.

31 — Voir, notamment, Cour EDH, 27 octobre 1993, *Dombo Beheer B.V. c. Pays-Bas*, CE:ECHR:1993:1027JUD001444888, § 33 ; 23 octobre 1996, *Ankerl c. Suisse*, § 38 ; 7 juin 2001, *Kress c. France*, CE:ECHR:2001:0607JUD003959498, § 72, et 4 juin 2002, *Komanický c. Slovaquie*, CE:ECHR:2002:0604JUD003210696, § 45. Dans son analyse du principe d'égalité des armes, la Cour de justice a adopté une position identique : voir arrêts du 6 novembre 2012, *Otis e.a. (C-199/11, EU:C:2012:684, point 71)*, ainsi que du 12 novembre 2014, *Guardian Industries et Guardian Europe/Commission (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, point 31)*.

32 — Par exemple, des affaires où le recours formé par une partie n'avait pas été communiqué à l'autre partie (Cour EDH, 6 février 2001, *Beer c. Autriche*, CE:ECHR:2001:0206JUD003042896, § 19), où un délai n'avait été suspendu qu'à l'égard d'une seule des parties (Cour EDH, 11 janvier 2001, *Platakou c. Grèce*, CE:ECHR:2001:0111JUD003846097, § 48, et 5 novembre 2002, *Wynen c. Belgique*, CE:ECHR:2002:1105JUD003257696, § 32), où seul l'un des deux témoins clés avait été autorisé à témoigner (Cour EDH, 27 octobre 1993, *Dombo Beheer B.V. c. Pays-Bas*, CE:ECHR:1993:1027JUD001444888, § 34 et 35), où une partie avait accès aux informations les plus pertinentes, occupait une position dominante dans la procédure et exerçait une influence importante sur l'appréciation du juge (Cour EDH, 24 avril 2003, *Yvon c. France*, CE:ECHR:2003:0424JUD004496298, § 37), ou encore où une partie occupait une position ou une fonction qui l'avantageait et où la Cour a rendu difficile pour l'autre partie de contester ses affirmations sérieusement en ne l'autorisant pas à demander la production de documentation et de témoignages pertinents (Cour EDH, 24 février 1997, *De Haes et Gijssels c. Belgique*, CE:ECHR:1997:0224JUD001998392, § 54 et 58).

33 — Cour EDH, 15 février 2005, *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, CE:ECHR:2005:0215JUD006841601, § 59 à 72.

34 — Même si les défendeurs remplissaient les critères financiers généraux de l'octroi d'une aide juridictionnelle, les procédures en diffamation étaient en principe exclues du régime d'aide juridictionnelle et le pouvoir discrétionnaire de leur accorder cette aide dans des cas exceptionnels n'avait pas été exercé.

99. De plus, il me semble que, alors qu'un coût différentiel maximal de 121/100 désavantage certainement un justiciable par rapport à la partie adverse, il ne viole pas l'essence même du droit d'accès à la justice. En tout état de cause, l'État n'est nullement tenu d'assurer une égalité des armes absolue.

100. Je rappelle également que l'inégalité des armes est en réalité susceptible d'être conditionnée par d'autres facteurs, notamment des différences de rapport « qualité/prix » entre les avocats et quant à l'ensemble des ressources financières de chacune des parties. D'un côté, dans un litige opposant, par exemple, une personne privée fortunée et un commerçant en difficulté financière, le fait que le commerçant puisse déduire la TVA grevant les honoraires de son avocat n'est pas susceptible de l'avantager par rapport au consommateur s'il ne peut pas se permettre de faire appel à un avocat de la même qualité que celui qui représente la partie adverse. D'un autre côté, lorsqu'un simple citoyen affronte un impitoyable géant multinational, le fait que la multinationale puisse déduire la TVA grevant les honoraires de ses avocats n'est guère susceptible de constituer le facteur décisif de l'évidente inégalité des armes.

Égalité de traitement, non-discrimination et neutralité fiscale

101. La troisième question porte sur le point de savoir si l'assujettissement à la TVA des services d'avocat constitue une discrimination prohibée de ces services par rapport à d'autres « activités d'intérêt général » énumérées à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA.

102. Il ressort d'une jurisprudence constante que « le principe d'égalité de traitement, dont le principe de neutralité fiscale constitue la traduction en matière de TVA, exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée »³⁵.

103. J'ai déjà relevé que les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA ont pour objet d'encourager non pas toutes les activités d'intérêt public, mais seulement certaines d'entre elles, à savoir celles « qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée »³⁶. J'ai noté, dans les conclusions que j'ai présentées dans les affaires *Horizon College* et *Haderer*, que la liste des exonérations ne répond pas à une logique bien définie, si bien que des supputations quant à l'intention du législateur ne peuvent pas nécessairement être transposées d'une exonération à une autre³⁷.

104. Supposons toutefois, pour les besoins du raisonnement, que ma conclusion dans ces affaires soit erronée ou à tout le moins formulée en termes trop généraux. Est-il possible de discerner une logique interne qui sous-tende les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1 ?

105. Ces exonérations couvrent, en résumé : les services postaux [sous a)], divers services de santé ou liés à la santé [sous b) à e) et p)], des groupements de personnes exerçant certaines activités exonérées [sous f)], l'aide et la sécurité sociales [sous g)], la protection et l'éducation de l'enfance et de la jeunesse [sous h) à j)] ainsi que leurs activités sportives [sous m)], les activités religieuses, culturelles ou qui y sont étroitement liées [sous k), l) et n)], les collectes de fonds pour les activités visées sous b), g) à i), et l) à n) [sous o)] ainsi que des activités des organismes publics de radiotélévision [sous q)].

35 — Voir, notamment arrêt récent du 13 mars 2014, *Jetair et BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, point 53).

36 — Voir point 52 plus haut.

37 — Point 64 des conclusions que j'ai présentées le 8 mars 2007 dans les affaires *Horizon College* (C-434/05) et *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:149).

106. Certaines de ces activités sont exonérées à condition de ne pas être commerciales [voir, notamment, sous g) et h)], tandis que d'autres peuvent être exercées à des fins commerciales [voir, notamment, sous j)]. Dans certains cas, il est exigé qu'elles ne soient pas susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence [voir, notamment, sous f), l) et o)].

107. Si l'on voulait établir un certain lien entre ces activités, on pourrait observer qu'elles relèvent de quatre groupes, à savoir la communication publique, la santé et le bien-être, l'éducation et la culture au sens large. Rien ne permet d'affirmer de manière générale que les services d'avocat relèveraient de l'un des grands groupes décrits ci-dessus, ou qui seraient en concurrence avec l'un d'eux, ou même qu'ils seraient comparables à l'un de ces groupes³⁸, et on peut encore moins le prétendre s'agissant de l'une des activités qui sont énumérées en détail.

108. En tout état de cause, considérer que des activités autres que celles énumérées et décrites à l'article 132, paragraphe 1, devraient bénéficier de l'exonération par analogie impliquerait un changement fondamental de la jurisprudence selon laquelle « [l]es termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation effectuée à titre onéreux par un assujéti»³⁹.

109. Il en découle à mon avis que rien ne permet de considérer que l'absence des services d'avocat de la liste de l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA implique un traitement différent de situations similaires.

Conclusion

110. Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, je suis d'avis que la Cour devrait répondre comme suit aux questions préjudicielles posées par la Cour constitutionnelle:

- 1) L'article 371 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'un État membre qui, conformément à cette disposition, a continué d'exonérer de la TVA les prestations de services d'avocat peut limiter le champ d'application de cette exonération sans la supprimer entièrement. Toutefois, dès lors que l'exonération a été entièrement supprimée, cet État membre ne peut plus réintroduire la même exonération avec un champ d'application plus limité.
- 2) Ni l'article 132, paragraphe 1, sous g), ni aucune autre disposition de la directive 2006/112 n'autorisent les États membres à exonérer de la TVA les prestations de services d'avocat dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle au titre de services étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales.
- 3) L'examen des questions déférées n'a révélé aucun élément susceptible d'affecter la validité de la directive 2006/112.

38 — Voir, à cet égard, arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, point 49), où la Cour observe que, « alors que la méconnaissance du principe de neutralité fiscale ne peut être envisagée qu'entre opérateurs économiques concurrents, [...] la violation du principe général d'égalité de traitement peut se trouver caractérisée, en matière fiscale, par d'autres types de discriminations, affectant des opérateurs économiques qui ne sont pas forcément concurrents, mais se trouvent néanmoins dans une situation comparable sous d'autres rapports ».

39 — Voir point 52 plus haut.