

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. G. FEDERICO MANCINI
présentées le 22 octobre 1985 *

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

1. Par ordonnance du 29 septembre 1984, la cour d'appel de Douai vous demande de statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 33 de la 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). La règle prévoit que, « sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires ».

2. La Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic) est un organisme d'assurance sociale. Parmi ses tâches figure la perception d'une contribution sociale de solidarité et d'une taxe d'entraide à laquelle les sociétés commerciales sont soumises, sous réserve de certaines exemptions. Les modalités de calcul et de perception de ces charges sont fixées par les lois n° 70-13 du 3 janvier 1970 et n° 72/657 du 13 juillet 1972.

Le renvoi préjudiciel a pour origine le refus par la SA Rousseau Wilmot, une entreprise

française en liquidation, de payer ces contributions pour les années 1981 et 1982. L'Organic l'a citée en justice et, pendant le procès, les parties ont discuté de la compatibilité de la législation française avec les règles de la directive. De l'avis de l'entreprise redevable, les contributions ont une nature fiscale parce qu'elles sont perçues sur la base d'un taux (0,1 %) rapporté à l'ensemble du chiffre d'affaires que les sociétés ont réalisé au cours de l'année précédente: elles sont donc contraires à la réglementation uniforme introduite par la directive, et en particulier à son article 33. En revanche, l'organisme créancier a affirmé que, puisqu'elles sont destinées à alimenter les régimes d'assurance vieillesse et maladie des commerçants et des artisans autonomes, ces charges ont un caractère de charge sociale. Elles sont donc en dehors de la sphère d'application de la directive, qui poursuit des objectifs essentiellement fiscaux.

En appel, cette divergence a incité la Cour à surseoir à statuer et à vous poser la question suivante:

« L'article 33 de la directive 77/338 doit-il être interprété en ce sens qu'il rend inapplicable la réglementation d'un État membre instituant à la charge des entreprises privées, des entreprises publiques et des sociétés nationales une contribution sociale de solidarité et une taxe d'entraide — dont l'assiette est constituée par le chiffre d'affaires annuel global hors taxe des sociétés et

* Traduit de l'italien.

entreprises assujetties — au profit du régime d'assurance maladie-maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles et des régimes d'assurance vieillesse des commerçants et artisans indépendants? »

3. Au cours de la procédure devant notre Cour, des observations écrites ont été présentées par l'Organic, le gouvernement de la République française et la Commission des Communautés européennes. La SA Rousseau Wilmot n'est intervenue qu'à l'audience.

L'ensemble de ces interventions fait apparaître la prédominance de la thèse qui considère la législation litigieuse comme compatible avec la réglementation communautaire. Seule la société Rousseau Wilmot est convaincue du contraire. En effet, si nous avons bien compris sa ligne de défense, elle estime que l'article 33 doit être interprété de manière extensive. En d'autres termes, l'interdiction d'introduire des charges ayant le caractère de la taxe sur le chiffre d'affaires se rapporterait à tous les types de contributions pourvu qu'elles aient une nature fiscale, et les contributions considérées possèdent indubitablement cette nature, bien qu'elles soient perçues pour des exigences sociales.

Toutefois, déjà discutable dans ses prémisses, cet argument n'est pas utile à nos fins; en effet, il ne prouve pas que les contributions en question ont également le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. La thèse opposée (les deux charges sont de nature non fiscale, mais sociale) qui a été soutenue, ici, par l'Organic et par le gouvernement français ne présente pas davantage d'utilité pour nous. En effet, le problème que l'on vous demande de résoudre n'est pas de savoir si la contribution de solidarité

et la taxe d'entraide représentent ou non des impositions fiscales. Il est d'établir si l'interdiction particulière posée par l'article 33 (« particulière » parce qu'elle est rapportée explicitement et uniquement à un certain type de taxes, celles sur le chiffre d'affaires) englobe également les charges de leur type.

Or, il est évident que, dans une semblable perspective, la finalité sociale ou fiscale à laquelle ces dernières sont ordonnées ne constitue pas un critère sûr et suffisant pour les exclure du cadre d'application de la règle ou, au contraire, pour les y inclure. En revanche, à cette fin, il est indispensable de constater tout d'abord ce que le législateur communautaire a entendu en parlant de taxe ou de droit ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. Cette notion étant déterminée, il s'agira ensuite de vérifier la possibilité de la rapporter à nos charges.

4. Commençons *ab ovo*. Les deux premières directives en matière fiscale (67/227 et 67/228 du 11 avril 1967, JO L 71, p. 1301 et suiv.) ont été adoptées pour rapprocher les législations nationales relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. On entendait ainsi éliminer des facteurs qui, comme lesdites charges, peuvent, d'une part, fausser les conditions de concurrence et, d'autre part, faire obstacle à la libre circulation des marchandises et des services dans le marché commun. Les États membres ont donc été obligés de remplacer, par une loi et dans un certain délai, leurs systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires par un système commun d'impôt sur la valeur ajoutée (article 1^{er} de la première directive); en outre, à partir de l'entrée en vigueur de la loi de remplacement, ils ne pouvaient plus maintenir en vigueur ou instituer une quelconque mesure forfaitaire de compensation à l'importation ou à l'exportation à titre de taxe sur le chiffre d'affaires pour les échanges intracommunautaires.

On peut donc dire qu'une fois les deux directives mises en application par les six États originaires (1^{er} janvier 1973), un impôt communautaire sur le chiffre d'affaires est apparu: précisément la TVA. Le progrès ainsi réalisé a été d'une grande importance. Les États — il est vrai — ont conservé (et conservent encore) le pouvoir de définir de nombreux éléments de la réglementation à laquelle la TVA est soumise; mais il est certain que les taxes sur le chiffre d'affaires qu'ils prélèvent ont perdu dans une large mesure le caractère de contributions internes pour faire partie d'un système, sinon tout à fait uniforme, certainement « commun » [voir les conclusions de l'avocat général Rozès dans l'affaire 15/81, Schul/Inspecteur des droits d'importation et des accises (Rec. 1982, p. 1437, 1441)].

En quoi consiste ce système? L'article 2 de la première directive le dit: il s'agit « 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 transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition ». A la prévision de ce mécanisme la deuxième directive a ajouté ensuite des définitions et des règles susceptibles d'en assurer une application uniforme par les législateurs nationaux. L'article 2, par exemple, précise que sont soumises à la TVA « les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti ainsi que les importations de biens ». Est considéré comme « assujetti », « quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, que ce soit ou non dans un but lucratif » (article 4). Enfin, la base d'imposition est constituée par la contre-valeur de la livraison du bien ou de la prestation de services (article 8).

Or, cette description schématique permet déjà de déterminer les caractères particuliers qui distinguent notre contribution des autres formes d'imposition indirecte. La TVA est:

- a) un impôt *général*, parce qu'elle englobe toutes les phases de la production et de la distribution des biens et le secteur de la prestation des services (voir article 2 de la première directive);
- b) un impôt *neutre*, parce que, pour des produits égaux ou similaires, sa charge fiscale reste identique. La neutralité signifie également que l'impôt ne fait pas partie du coût de la marchandise; cela permet de calculer son incidence exacte lors de toutes les phases du circuit de production et de distribution et facilite ainsi les contrôles à l'importation et à l'exportation (voir huitième considérant de la première directive);
- c) un impôt *transparent*, parce que, figurant comme élément distinct du coût du produit, il permet à l'opérateur d'en connaître le montant à tout moment et d'établir le véritable prix du produit en fonction de la concurrence (voir encore le huitième considérant cité).

Faisons maintenant un pas en avant. En mai 1977, c'est-à-dire dix ans après sa première intervention, le Conseil a adopté la sixième directive que l'on peut considérer comme le code communautaire de la TVA. En effet, l'expérience de ces années a fait apparaître, à l'évidence, que le remplacement des taxes nationales sur le chiffre d'affaires par un système commun avait favorisé le processus d'intégration économique-commerciale entre les États membres. Il fallait donc poursuivre dans la même voie, en précisant et en complétant le plus possible la réglementation initiale en la matière (troisième considérant).

Dans cette optique, l'article 33 de la nouvelle source qui vise à faire la clarté dans les situations (comme celle du cas d'espèce) où la compétence normative est, pour certains secteurs, répartie entre institutions de la Communauté et autorités nationales, apparaît spécialement important. En particulier, le législateur communautaire a précisé que l'existence d'un système commun de taxe sur le chiffre d'affaires n'empêche pas les États de maintenir en vigueur et d'introduire *d'autres* formes d'imposition indirecte, comme les droits d'enregistrement ou les taxes sur les jeux et les paris. En revanche, ils ne peuvent pas maintenir ou créer des charges qui ont la nature de taxe sur le chiffre d'affaires parce que les règles qui s'y rapportent finiraient par avoir une incidence sur une matière désormais réservée à la compétence exclusive de la Communauté. Telle est donc la signification de l'interdiction contenue dans l'article 33: on a entendu éviter que des biens et des services subissent au même titre une double imposition — l'une commune, l'autre nationale —, avec des conséquences à la fois iniques et de nature à créer des distorsions de la concurrence dans le marché commun.

5. Cela dit, il ne nous semble pas nécessaire d'entrer dans les détails de la réglementation relative à la « contribution sociale de solidarité » et à la « taxe d'entraide ». En effet, l'ordonnance de renvoi déjà fait apparaître que: a) ces impositions ne frappent ni les cessions de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays, ni les produits importés, mais l'ensemble de l'activité économique des entreprises commerciales; b) que leur base n'est pas constituée par l'équivalent de chaque opération imposable mais par le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise durant l'année financière précédente; c) que le cercle de leurs sujets passifs est circonscrit à certaines personnes morales et exclut par conséquent les personnes physiques même si elles exercent une activité économique. Cela suffit — nous semble-t-il — pour parvenir à une conclusion qui ne devrait pas laisser de doutes: les deux contributions ne présentent pas les caractères de la généralité, de la neutralité, de la transparence qui, comme nous l'avons vu plus haut, qualifient l'impôt commun et par conséquent les charges interdites par l'article 33 de la directive.

6. Pour toutes les considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante à la question posée par la cour d'appel de Douai, par ordonnance du 29 septembre 1984, dans l'affaire pendante devant elle entre la SA Rousseau Wilmot et l'Organic:

« L'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 doit être interprété en ce sens que, sous réserve des autres dispositions communautaires, il n'interdit pas à un État membre d'instituer ou de maintenir des charges qui présentent les caractères de la contribution de solidarité et de la taxe d'entraide indiqués par le juge de renvoi, étant donné que les impositions de ce genre n'ont pas, en vertu de ladite règle, le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. »