

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

28 juillet 2016 (*)

« TVA – Directive 2006/112/CE – Validité et interprétation de la directive – Prestations de services effectuées par des avocats – Assujettissement à la TVA – Droit à un recours effectif – Égalité des armes – Aide juridictionnelle »

Dans l'affaire C-543/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Cour constitutionnelle (Belgique), par décision du 13 novembre 2014, parvenue à la Cour le 27 novembre 2014, dans les procédures

Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.,

Jimmy Tessens e.a.,

Orde van Vlaamse Balies,

Ordre des avocats du barreau d'Arlon e.a.

contre

Conseil des ministres,

en présence de :

Association Syndicale des Magistrats ASBL,

Conseil des barreaux européens,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda et M^{me} K. Jürimäe, juges,

avocat général : M^{me} E. Sharpston,

greffier : M. V. Tourrès, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 décembre 2015,

considérant les observations présentées :

- pour l'Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., par M^{es} V. Letellier, R. Leloup, E. Huisman, J. Buelens et C. T'Sjoen, avocats,
- pour M. Tessens e.a., par M^{es} J. Toury et M. Denys, avocats,
- pour l'Orde van Vlaamse Balies, par M^{es} D. Lindemans et E. Traversa, avocats,
- pour l'Ordre des avocats du barreau d'Arlon e.a., par M^e D. Lagasse, avocat,
- pour l'Association Syndicale des Magistrats ASBL, par M^e V. Letellier, avocat,

- pour le Conseil des barreaux européens, par M^{es} M. Maus et M. Delanote, avocats,
- pour le gouvernement belge, par M^{me} M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement grec, par M. K. Georgiadis et M^{me} A. Dimitrakopoulou, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement français, par MM. D. Colas et J.-S. Pilczer, en qualité d’agents,
- pour le Conseil de l’Union européenne, par M^{mes} E. Chatziioakeimidou et E. Moro ainsi que par M. M. Moore, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par MM. H. Krämer et J.-F. Brakeland ainsi que par M^{me} M. Owsiany-Hornung, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 10 mars 2016,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation et la validité de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre de litiges opposant l’Ordre des barreaux francophones et germanophone, M. Jimmy Tessens, l’Orde van Vlaamse Balies, l’Ordre des avocats du barreau d’Arlon ainsi que d’autres personnes physiques et morales au Conseil des ministres (Belgique), au sujet d’une demande d’annulation de l’article 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (*Moniteur belge* du 1^{er} août 2013, p. 48270, ci-après la « loi du 30 juillet 2013 »), qui a mis fin à l’exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les prestations de services effectuées par les avocats dans l’exercice de leur activité habituelle.

Le cadre juridique

Le droit international

La CEDH

- 3 L’article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la « CEDH »), stipule :

« 1. 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 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. [...]

[...]

3. Tout accusé a droit notamment à :

[...]

- c) 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 ;

[...] »

4 L'article 14 de la CEDH énonce :

« La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation. »

Le pacte international relatif aux droits civils et politiques

5 L'article 14, paragraphes 1 et 3, du pacte international relatif aux droits civils et politiques, adopté par l'Assemblée générale des Nations unies le 16 décembre 1966 et entré en vigueur le 23 mars 1976 (ci-après le « PIDCP »), est ainsi libellé :

« 1. Tous 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. [...]

[...]

3. Toute personne accusée d'une infraction pénale a droit, en pleine égalité, au moins aux garanties suivantes :

[...]

b) [à] disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense et à communiquer avec le conseil de son choix ;

[...]

d) [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 Aux termes de l'article 26 du PIDCP :

« Toutes les personnes sont égales devant la loi et ont droit sans discrimination à une égale protection de la loi. À cet égard, la loi doit interdire toute discrimination et garantir à toutes les personnes une protection égale et efficace contre toute discrimination, notamment de race, de couleur, de sexe, de langue, de religion, d'opinion politique et de toute autre opinion, d'origine nationale ou sociale, de fortune, de naissance ou de toute autre situation. »

La convention d'Aarhus

7 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'environnement, 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 »), énonce :

« 1. Chaque Partie veille, dans le cadre de sa législation nationale, à ce que toute personne qui estime que la demande d'informations qu'elle a présentée en application de l'article 4 a été ignorée, rejetée abusivement, en totalité ou en partie, ou insuffisamment prise en compte ou qu'elle n'a pas été

traitée conformément aux dispositions de cet article, ait la possibilité de former un recours devant une instance judiciaire ou un autre organe indépendant et impartial établi par la loi.

[...]

2. Chaque Partie veille, dans le cadre de sa législation nationale, à ce que les membres du public concerné

- a) ayant un intérêt suffisant pour agir ou, sinon,
- b) faisant valoir une atteinte à un droit, lorsque le code de procédure administrative d'une partie pose une telle condition,

puissent former un recours devant une instance judiciaire et/ou un autre organe indépendant et impartial établi par loi pour contester la légalité, quant au fond et à la procédure, de toute décision, tout acte ou toute omission tombant sous le coup des dispositions de l'article 6 et, si le droit interne le prévoit et sans préjudice du paragraphe 3 ci-après, des autres dispositions pertinentes de la présente convention.

Ce qui constitue un intérêt suffisant et une atteinte à un droit est déterminé selon les dispositions du droit interne et conformément à l'objectif consistant à accorder au public concerné un large accès à la justice dans le cadre de la présente convention. À cet effet, l'intérêt qu'a toute organisation non gouvernementale répondant aux conditions visées au paragraphe 5 de l'article 2 est réputé suffisant au sens du point a) ci-dessus. Ces organisations sont également réputées avoir des droits auxquels il pourrait être porté atteinte au sens du point b) ci-dessus.

[...]

3. En outre, et sans préjudice des procédures de recours visées aux paragraphes 1 et 2 ci-dessus, chaque Partie veille à ce que les membres du public qui répondent aux critères éventuels prévus par son droit interne puissent engager des procédures administratives ou judiciaires pour contester les actes ou omissions de particuliers ou d'autorités publiques allant à l'encontre des dispositions du droit national de l'environnement.

4. En outre, et sans préjudice du paragraphe 1, les procédures visées aux paragraphes 1, 2 et 3 ci-dessus 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. Les décisions prises au titre du présent article sont prononcées ou consignées par écrit. Les décisions des tribunaux et, autant que possible, celles d'autres organes doivent être accessibles au public.

5. Pour rendre les dispositions du présent article encore plus efficaces, chaque Partie veille à ce que le public soit informé de la possibilité qui lui est donnée d'engager des procédures de recours administratif ou judiciaire, et 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. »

Le droit de l'Union

8 L'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112 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.

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. »

9 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de cette directive :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

10 Conformément à l'article 96 de ladite directive, les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.

11 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette même directive énonce :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...] »

12 L'annexe III de la directive 2006/112, intitulée « Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 », mentionne, sous le point 15, « 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 ».

13 L'article 132 de cette directive, figurant au chapitre 2 du titre IX de celle-ci, ledit chapitre étant intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », dispose, à son paragraphe 1 :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

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 ;

[...] »

14 Aux termes de l'article 168, sous a), de ladite directive :

« 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 ;

[...] »

15 Conformément à l'article 371 de cette même directive, « [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 ». Au nombre

des opérations visées dans cette liste figurent, notamment, les prestations de services des avocats.

Le droit belge

- 16 L'article 44, paragraphe 1, de la loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge* du 17 juillet 1969, p. 7046) disposait, dans sa version antérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 30 juillet 2013 :

« Sont exemptées de la taxe, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les personnes suivantes :

1° les avocats

[...] »

- 17 Aux termes de l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2014 :

« Dans l'article 44, [paragraphe 1], du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992 et modifié par la loi du 28 décembre 2011, le 1° est abrogé. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 18 Dans le cadre du litige au principal, la Cour constitutionnelle (Belgique) est saisie d'une série de recours visant à l'annulation de l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013. Cette disposition a mis fin, avec effet au 1^{er} janvier 2014, à l'exonération de TVA pour les prestations de services des avocats, que le Royaume de Belgique avait maintenue sur le fondement de la disposition transitoire de l'article 371 de la directive 2006/112.

- 19 Le taux légal de la TVA appliquée aux prestations de services des avocats s'élève à 21 % en Belgique.

- 20 La juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir si l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA et l'augmentation des coûts pour ces services qu'implique cet assujettissement sont compatibles avec le droit à un recours effectif et, en particulier, avec le droit à l'assistance d'un avocat. En outre, elle se demande si la réglementation en cause au principal est conforme au principe de l'égalité des armes, dès lors que cette augmentation des coûts ne frappe que les justiciables non assujettis ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle, tandis que les justiciables assujettis ont la possibilité de déduire la TVA acquittée pour ces prestations.

- 21 Dans ces conditions, la Cour constitutionnelle a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour 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 2006/112 est-elle compatible avec l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, 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 2006/112 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 2006/112, qui sont étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales, ou peuvent-ils être exonérés en vertu d'une autre disposition de cette directive ? En cas de réponse négative à cette question, la directive 2006/112, 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 des droits fondamentaux de l'Union européenne, 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) à c)], l'article 98 de la directive 2006/112, 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 assujéti à la TVA, est-il compatible avec l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, 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) à c)], l'article 132 de la directive 2006/112 est-il compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 20 et 21 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et à l'article 9 TUE, combiné avec l'article 47 de ladite 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 cette 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 [à la première question, sous a) à c)], et [à la troisième question], l'article 371 de la directive 2006/112 peut-il être interprété, conformément à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, 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 assujéttis à la TVA ?
- b) L'article 371 de la directive 2006/112 peut-il également être interprété, conformément à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, 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 ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question, sous a)

- 22 Par la première question, sous a), la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard du droit à un recours effectif et du principe de l'égalité des armes garantis à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »), en ce que ces dispositions soumettent à la TVA les prestations de services des avocats fournies aux justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle.

- 23 La juridiction de renvoi se référant non seulement à l'article 47 de la Charte, mais également à l'article 14 du PIDCP et à l'article 6 de la CEDH, il convient de rappeler que, si, comme le confirme l'article 6, paragraphe 3, TUE, les droits fondamentaux reconnus par la CEDH font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux et si l'article 52, paragraphe 3, de la Charte dispose que les droits contenus dans celle-ci correspondant à des droits garantis par la CEDH ont le même sens et la même portée que ceux que leur confère ladite convention, cette dernière ne constitue pas, tant que l'Union n'y a pas adhéré, un instrument juridique formellement intégré à l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 44 ; du 3 septembre 2015, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Commission, C-398/13 P, EU:C:2015:535, point 45, ainsi que du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 45). Ce dernier constat vaut également pour le PIDCP. Ainsi, l'examen de la validité de la directive 2006/112 doit être opéré au regard uniquement des droits fondamentaux garantis par la Charte (voir, en ce sens, arrêt du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 46 et jurisprudence citée).
- 24 En ce qui concerne la portée de l'examen requis par la question posée, il convient de relever que celle-ci se limite au coût spécifique qui résulte de l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % et ne vise pas l'ensemble des coûts afférents à la procédure judiciaire.
- 25 En outre, les doutes émis par la juridiction de renvoi ne concernent que la situation des justiciables qui ne bénéficient pas de l'aide juridictionnelle en vertu des dispositions pertinentes du droit national. En effet, selon les indications fournies par cette juridiction, les justiciables qui bénéficient de cette aide ne sont pas affectés par une éventuelle augmentation des frais d'avocats pouvant résulter de l'assujettissement à la TVA des prestations de services des avocats, dès lors que ces prestations de services sont prises en charge par l'État belge.
- 26 En revanche, les autres justiciables doivent, en principe, supporter, en vertu des règles prévues par le droit national, les frais d'avocat incluant la TVA, ce qui soulève, selon la juridiction de renvoi, des interrogations relatives à la compatibilité d'une telle charge fiscale au regard du droit à un recours effectif garanti à l'article 47 de la Charte. Cette juridiction nourrit en outre des doutes quant à la compatibilité de cette charge fiscale avec le principe de l'égalité des armes, dès lors que seuls les justiciables ayant la qualité d'assujetti disposent du droit de déduire la TVA payée en amont pour des prestations de services des avocats, en vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, et que l'assujettissement de ces prestations de services à la TVA frappe, ainsi, différemment les justiciables selon qu'ils ont ou n'ont pas la qualité d'assujetti.

Sur le droit à un recours effectif

- 27 L'article 47 de la Charte consacre le droit à un recours effectif, ce droit comprenant, selon le deuxième alinéa de cet article, notamment, la possibilité pour toute personne de se faire conseiller, défendre et représenter par un avocat. Le troisième alinéa dudit article garantit le droit à un recours effectif par l'octroi d'une aide juridictionnelle aux justiciables ne disposant pas de ressources suffisantes.
- 28 À cet égard, il convient de relever qu'il ressort du dossier soumis à la Cour que les justiciables qui n'ont pas droit à l'aide juridictionnelle, seuls visés par la première question, sous a), sont supposés disposer, en vertu des dispositions pertinentes du droit national, de ressources suffisantes pour accéder à la justice en se faisant représenter par un avocat. Or, s'agissant de ces justiciables, le droit à un recours effectif consacré à l'article 47 de la Charte ne garantit pas, en principe, un droit à ce que les prestations de services des avocats soient exonérées de la TVA.
- 29 La première question, sous a), portant sur la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard de l'article 47 de la Charte, s'apprécie en fonction des caractéristiques propres à ces dispositions et ne saurait dépendre des circonstances particulières d'un cas d'espèce donné.
- 30 En outre, si l'accès à la justice et l'effectivité de la protection juridictionnelle dépendent d'une multitude de facteurs de toute nature, il n'en demeure pas moins que les coûts afférents à une procédure judiciaire, parmi lesquels figure la TVA grevant les prestations de services des avocats, peuvent

également avoir une incidence sur la décision du justiciable de faire valoir ses droits en justice en se faisant représenter par un avocat.

- 31 Toutefois, il ressort de la jurisprudence de la Cour, rendue dans plusieurs domaines autres que le droit de la TVA, que l'imposition de tels coûts ne peut être mise en cause au regard du droit à un recours effectif garanti à l'article 47 de la Charte que si ces coûts ont un caractère insurmontable (voir, par analogie, arrêt du 22 décembre 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, point 61, et ordonnance du 13 juin 2012, GREP, C-156/12, non publiée, EU:C:2012:342, point 46) ou s'ils rendent l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile (voir, par analogie, arrêt du 6 octobre 2015, Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, points 48, 49 et 58).
- 32 Les requérants au principal ont, certes, souligné que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % implique, pour les justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle, seuls visés par la première question, sous a), une augmentation importante des coûts afférents à la procédure judiciaire.
- 33 Cependant, ainsi que l'a relevé, notamment, le gouvernement belge dans ses observations écrites, l'assujettissement de ces prestations de services à la TVA au taux de 21 % n'implique pas, dans la même proportion, une augmentation des charges des avocats, dès lors que, en tant qu'assujettis, ces derniers ont le droit de déduire la TVA grevant les acquisitions de biens ou de services dans le cadre des services qu'ils fournissent, conformément à l'article 168, sous a), de la directive 2006/112. Or, l'exercice du droit à déduction étant susceptible de réduire leurs charges, la mesure dans laquelle les avocats sont économiquement tenus de répercuter la charge résultant de la TVA sur leurs honoraires est incertaine.
- 34 L'ampleur d'une éventuelle augmentation de ces honoraires est d'autant plus incertaine qu'est appliqué, en Belgique, un régime d'honoraires librement négociés. Dans le cadre d'un tel régime, fondé sur la concurrence entre les avocats, ces derniers sont amenés à prendre en compte la situation économique de leurs clients. En outre, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 85 de ses conclusions, selon la réglementation nationale pertinente, les honoraires des avocats sont censés respecter les limites résultant de l'exigence de juste modération.
- 35 Dès lors, aucune corrélation stricte, voire mécanique, ne peut être établie entre l'assujettissement à la TVA des prestations de services des avocats et une augmentation du prix de ces services.
- 36 En tout état de cause, le montant de TVA en cause au principal ne constituant pas, loin s'en faut, la fraction la plus importante des coûts afférents à une procédure judiciaire, il ne saurait être considéré que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA constitue, à lui seul, un obstacle insurmontable à l'accès à la justice ou qu'il rend l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile. Dans ces conditions, le fait que cet assujettissement puisse éventuellement entraîner une augmentation de ces coûts ne saurait mettre en cause, au regard du droit à un recours effectif garanti à l'article 47 de la Charte, un tel assujettissement.
- 37 Dans l'hypothèse où les circonstances particulières d'un cas d'espèce donné impliqueraient que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA crée, à lui seul, un obstacle insurmontable à l'accès à la justice ou qu'il rend l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union pratiquement impossible ou excessivement difficile, il conviendrait d'en tenir compte par un aménagement approprié du droit à l'aide juridictionnelle, conformément à l'article 47, troisième alinéa, de la Charte.
- 38 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que la protection conférée par le droit à un recours effectif ne s'étend pas à l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA.

Sur le principe de l'égalité des armes

- 39 Les requérants au principal contestent la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 également au regard du principe de l'égalité des armes, au motif que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % désavantage les justiciables non assujettis par rapport aux justiciables ayant la qualité d'assujetti. Ce désavantage découlerait du fait que ces derniers, à la différence des premiers, bénéficieraient d'un droit à déduction et ne supporteraient pas la charge financière résultant de cette application de la TVA.
- 40 Selon la jurisprudence constante de la Cour, le principe d'égalité des armes, qui est un corollaire de la notion même de procès équitable et a pour but d'assurer l'équilibre entre les parties à la procédure, implique l'obligation d'offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause, y compris ses preuves, dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire (voir, en ce sens, arrêts du 6 novembre 2012, *Otis e.a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, points 71 et 72 ; du 12 novembre 2014, *Guardian Industries et Guardian Europe/Commission*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, point 31, ainsi que ordonnance du 16 juillet 2015, *Sánchez Morcillo et Abril García*, C-539/14, EU:C:2015:508, point 48).
- 41 Ce principe a pour but d'assurer l'équilibre procédural entre les parties à une procédure judiciaire, en garantissant l'égalité des droits et des obligations de ces parties en ce qui concerne, notamment, les règles régissant l'administration des preuves et le débat contradictoire devant le juge (voir, en ce sens, arrêt du 6 novembre 2012, *Otis e.a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, points 71 et 72) ainsi que les droits de recours desdites parties (arrêt du 17 juillet 2014, *Sánchez Morcillo et Abril García*, C-169/14, EU:C:2014:2099, points 44, 48 et 49).
- 42 Toutefois, le principe d'égalité des armes n'implique pas, ainsi que le Conseil l'a relevé dans ses observations soumises à la Cour, l'obligation de mettre les parties sur un pied d'égalité s'agissant des coûts financiers supportés dans le cadre de la procédure judiciaire.
- 43 En ce qui concerne l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 %, il convient de relever que, si l'assujettissement à cette taxe et l'exercice du droit à déduction sont, certes, susceptibles de conférer, pour un montant d'honoraires identique, un avantage pécuniaire au justiciable ayant la qualité d'assujetti par rapport au justiciable non assujetti, cet avantage pécuniaire n'est, cependant, pas susceptible d'affecter l'équilibre procédural des parties.
- 44 En effet, il a été constaté au point 28 du présent arrêt que ces justiciables sont, en effet, supposés disposer des ressources suffisantes permettant de couvrir les coûts afférents à la procédure judiciaire, y compris les honoraires d'avocat. Dès lors, nonobstant l'éventuel avantage financier qu'il est susceptible de procurer à l'un ou à l'autre de ces justiciables, l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA en cause au principal n'est pas de nature, pour ce qui concerne le droit à un procès équitable, à placer les justiciables non assujettis dans une situation de net désavantage par rapport aux justiciables ayant la qualité d'assujetti.
- 45 Ainsi que la Commission l'a relevé dans ses observations soumises à la Cour, la capacité d'une partie à un litige de pouvoir verser des honoraires d'avocat plus élevés que ceux versés par son adversaire ne se traduit pas nécessairement par une meilleure représentation juridique. En effet, selon le constat figurant au point 34 du présent arrêt, dans le cadre d'un régime d'honoraires d'avocat librement négociés, tel que celui en vigueur en Belgique, les avocats peuvent être conduits à prendre en compte la situation économique de leurs clients et à demander à leurs clients non assujettis des honoraires, incluant la TVA, moins élevés que ceux qu'ils demandent à leurs clients assujettis.
- 46 Il convient dès lors de constater que la garantie conférée par le principe d'égalité des armes ne s'étend pas à l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 %.
- 47 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question, sous a), que l'examen de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard du droit à un recours effectif et du principe de l'égalité des armes garantis à l'article 47 de la Charte n'a révélé aucun élément de nature à affecter leur validité, en ce que ces

dispositions soumettent à la TVA les prestations de services des avocats fournies aux justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle.

Sur la première question, sous b)

- 48 Par la première question, sous b), la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au regard de l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la convention d'Aarhus, en ce qu'ils soumettent les prestations de services des avocats à la TVA.
- 49 À cet égard, il convient de rappeler qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que les dispositions d'un accord international auquel l'Union est partie ne peuvent être invoquées à l'appui d'un recours en annulation d'un acte de droit dérivé de l'Union ou d'une exception tirée de l'illégalité d'un tel acte qu'à la condition, d'une part, que la nature et l'économie de cet accord ne s'y opposent pas et, d'autre part, que ces dispositions apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises (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, point 54 ainsi que jurisprudence citée).
- 50 S'agissant de l'article 9, paragraphe 4, de la convention d'Aarhus, il ressort des termes mêmes de cette disposition qu'elle ne trouve à s'appliquer qu'aux procédures visées à l'article 9, paragraphes 1, 2 et 3, de cette convention. Or, ces dernières dispositions ne contiennent aucune obligation inconditionnelle et suffisamment précise susceptible de régir directement la situation juridique des particuliers.
- 51 En effet, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 9, paragraphe 3, de ladite convention, que, dès lors que seuls « les membres du public qui répondent aux critères éventuels prévus par [le] droit interne » sont titulaires des droits prévus à cette disposition, celle-ci est subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'un acte ultérieur (arrêts du 8 mars 2011, Lesoochranárske zoskupenie, C-240/09, EU:C:2011:125, point 45, ainsi que 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, point 55).
- 52 Ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 92 de ses conclusions, l'article 9, paragraphes 1 et 2, de la convention d'Aarhus se réfère également à des critères arrêtés par le droit national. En effet, selon les termes de ces dispositions, les procédures de recours qu'elles visent doivent être établies « dans le cadre de [l]a législation nationale » des parties à cette convention, le législateur national devant, notamment, décider s'il entend prévoir la possibilité d'un recours « devant une instance judiciaire ou un autre organe indépendant et impartial établi par la loi ». En outre, il ressort de l'article 9, paragraphe 2, deuxième alinéa, de ladite convention qu'il appartient aux dispositions du droit interne de déterminer « ce qui constitue un intérêt suffisant et une atteinte à un droit ».
- 53 Il s'ensuit que l'application de l'article 9, paragraphe 4, de la convention d'Aarhus se réfère exclusivement à des dispositions de cette convention qui ne remplissent pas les conditions, visées au point 49 du présent arrêt, pour pouvoir être invoquées à l'appui d'un recours en annulation d'un acte de droit dérivé de l'Union.
- 54 Partant, l'article 9, paragraphe 4, de ladite convention ne peut être invoqué pour mettre en cause la validité de la directive 2006/112.
- 55 S'agissant de l'article 9, paragraphe 5, de la convention d'Aarhus, il découle de cette disposition, aux termes de laquelle chaque partie à cette convention est tenue d'« envisage[r] » de mettre en place des « mécanismes appropriés d'assistance » visant à éliminer ou à réduire les obstacles financiers ou autres qui entravent l'accès à la justice, qu'elle ne comporte pas non plus d'obligation inconditionnelle et suffisamment précise et qu'elle est subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'un acte ultérieur.
- 56 Dans ces conditions, l'article 9, paragraphe 5, de ladite convention ne saurait, en raison de sa nature

même, être invoqué aux fins de contester la validité de la directive 2006/112.

- 57 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question, sous b), que l'article 9, paragraphes 4 et 5, de la convention d'Aarhus ne peut être invoqué aux fins de l'appréciation de la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

Sur la première question, sous c)

- 58 Par la première question, sous c), la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 ou d'« autres dispositions » de cette directive doivent être interprétés en ce sens que les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, tel que celui en cause au principal, sont exonérées de la TVA. En cas de réponse négative à cette question, cette juridiction demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive au regard de l'article 47 de la Charte, en ce que ces dispositions soumettent ces prestations de services à la TVA.
- 59 À titre liminaire, il convient de relever que, si la question posée à titre principal se réfère tant à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 qu'à d'éventuelles « autres dispositions » de cette directive, la demande de décision préjudicielle ne permet pas d'identifier celles des dispositions de ladite directive, autres que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de cette dernière, sur la base desquelles les prestations de services des avocats effectuées dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle pourraient être exonérées de la TVA.
- 60 Ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé aux points 54 et 55 de ses conclusions, si la Cour n'a pas encore statué sur l'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 aux prestations de services fournies par les avocats dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, elle a toutefois jugé que ces prestations de services ne peuvent pas être soumises à un taux de TVA réduit en vertu de l'article 98, paragraphe 2, de cette directive, lu en combinaison avec le point 15 de l'annexe III de cette dernière (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 2010, Commission/France, C-492/08, EU:C:2010:348, point 47).
- 61 Dans cet arrêt, la Cour a considéré que, dès lors que le point 15 de l'annexe III de ladite directive autorise les États membres à appliquer un taux réduit de TVA non pas à toutes les prestations de services à caractère social, mais uniquement à celles fournies par des organismes qui répondent à la double exigence d'avoir eux-mêmes un caractère social et d'être engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociales, la volonté du législateur de l'Union de soumettre la possibilité de l'application d'un taux réduit aux seules prestations de services fournies par des organismes répondant à cette double exigence 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 (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 2010, Commission/France, C-492/08, EU:C:2010:348, points 43 et 44).
- 62 Ainsi, la Cour a jugé qu'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, notamment, des objectifs poursuivis par ces entités considérés dans leur globalité et de la stabilité de l'engagement social de celles-ci. Or, eu égard aux objectifs globaux et à l'absence de stabilité d'un éventuel engagement social, la catégorie professionnelle des avocats et avoués en sa généralité ne saurait être considérée comme présentant un caractère social (voir, en ce sens, arrêt du 17 juin 2010, Commission/France, C-492/08, EU:C:2010:348, points 45 et 46).
- 63 Cette jurisprudence s'applique mutatis mutandis à l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, dès lors que son application est non seulement soumise à une condition relative au caractère social des prestations de services concernées, celles-ci devant être étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, mais est en outre limitée aux prestations de services

effectuées par des organismes reconnus comme ayant un caractère social.

- 64 En l'occurrence, il ressort du dossier soumis à la Cour que les prestations de services sous le régime national d'aide juridictionnelle sont fournies non pas par tous les avocats, mais seulement par ceux qui se portent volontaires pour fournir ces prestations de services à titre principal ou à titre accessoire et qui sont, à cet effet, inscrits sur une liste établie annuellement. Il apparaît ainsi que la fourniture des prestations de services sous un tel régime ne constitue qu'un objectif parmi d'autres de la profession d'avocat.
- 65 Dès lors, les prestations de services rendues par les avocats dans le cadre du régime national d'aide juridictionnelle en cause au principal ne sont pas exonérées de la TVA en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112.
- 66 Enfin, dans l'hypothèse où ces prestations de services ne seraient pas exonérées de la TVA, la juridiction de renvoi s'interroge sur la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de ladite directive au regard de l'article 47 de la Charte, en ce qu'ils soumettent lesdites prestations de services à la TVA au taux de 21 %. À cet égard, il paraît ressortir des indications de la juridiction de renvoi que le régime national d'aide juridictionnelle en cause au principal prend en charge la totalité des frais d'avocat des justiciables bénéficiant de cette aide, y compris la TVA grevant les prestations de services des avocats.
- 67 Or, en l'absence d'indications complémentaires de la juridiction de renvoi relatives à ses effets, l'assujettissement à la TVA des prestations de services fournies par les avocats dans le cadre de ce régime national d'aide juridictionnelle n'apparaît pas remettre en cause le droit à un recours effectif des justiciables bénéficiant d'une telle aide.
- 68 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question, sous c), que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, tel que celui en cause au principal, ne sont pas exonérées de la TVA.

Sur les deuxième à quatrième questions

- 69 Compte tenu des réponses apportées à la première question, sous a) à c), il n'y a pas lieu d'examiner les deuxième à quatrième questions.

Sur les dépens

- 70 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit:

- 1) **L'examen de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, au regard du droit à un recours effectif et du principe de l'égalité des armes garantis à l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, n'a révélé aucun élément de nature à affecter leur validité, en ce que ces dispositions soumettent à la taxe sur la valeur ajoutée les prestations de services des avocats fournies aux justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle.**
- 2) **L'article 9, paragraphes 4 et 5, 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'environnement, signée**

à Aarhus le 25 juin 1998, ne peut être invoqué aux fins de l'appréciation de la validité de l'article 1^{er}, paragraphe 2, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

- 3) L'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les prestations de services effectuées par les avocats au profit des justiciables qui bénéficient de l'aide juridictionnelle dans le cadre d'un régime national d'aide juridictionnelle, tel que celui en cause au principal, ne sont pas exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée.**

Signatures

* Langue de procédure: le français.