

|

61986J0138

Arrêt de la Cour du 12 juillet 1988. - Direct Cosmetics Ltd et Laughtons Photographs Ltd contre Commissioners of Customs and Excise. - Demandes de décision préjudicielle: Value Added Tax Tribunal, London - Royaume-Uni. - Sixième directive TVA - Autorisation de mesures dérogatoires - Validité. - Affaires jointes 138/86 et 139/86.

Recueil de jurisprudence 1988 page 03937

édition spéciale suédoise page 00535

édition spéciale finnoise page 00545

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

++++

DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - BASE D' IMPOSITION - MESURES NATIONALES DEROGATOIRES - LUTTE CONTRE LA FRAUDE OU L' EVASION FISCALE - MESURE VISANT UN ASSUJETTI AGISSANT SANS INTENTION DE SE PROCURER UN AVANTAGE FISCAL - MESURE RELEVANT DE LA LUTTE CONTRE L' EVASION FISCALE - MESURE NE FRAPPANT QU' UNE PARTIE DES ASSUJETTIS DONT LES METHODES COMMERCIALES COMPORTENT UNE EVASION FISCALE - ADMISSIBILITE - CONDITIONS

(DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388, ART . 11, LETTRE A, PAR 1, SOUS A), ET 27, PAR 1)

Sommaire

L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES DONNE AU CONSEIL LA FACULTE D' AUTORISER LES ETATS MEMBRES A INTRODUIRE DES MESURES PARTICULIERES DEROGATOIRES A LA DIRECTIVE AFIN D' EVITER CERTAINES FRAUDES OU EVASIONS FISCALES . IL PERMET L' ADOPTION D' UNE MESURE DEROGATOIRE A LA REGLE ENONCEE A L' ARTICLE 11, LETTRE A, PARAGRAPHE 1, SOUS A), VISANT LA BASE D' IMPOSITION DE LA TAXE SUR

LA VALEUR AJOUTEE, MEME DANS LE CAS OU LES ACTIVITES DE L' ASSUJETTI SUSCEPTIBLES DE PROVOQUER UNE MINORATION DE LADITE BASE S' EXERCENT SANS AUCUNE INTENTION DE SE PROCURER UN AVANTAGE FISCAL, MAIS POUR DES RAISONS D' ORDRE COMMERCIAL . EN EFFET, DE TELLES ACTIVITES RELEVANT DE LA NOTION D' EVASION, QUI, A LA DIFFERENCE DE CELLE DE FRAUDE, CONTENANT UN ELEMENT INTENTIONNEL, CORRESPOND A UN PHENOMENE PUREMENT OBJECTIF .

L' ADOPTION D' UNE MESURE DEROGATOIRE NE FRAPPANT QUE CERTAINS ASSUJETTIS, PARMIS CEUX DONT LES METHODES COMMERCIALES COMPORTENT UNE EVASION FISCALE, EST ADMISSIBLE A CONDITION QUE LA DIFFERENCE DE TRAITEMENT QUI EN RESULTE SOIT JUSTIFIEE PAR DES CIRCONSTANCES OBJECTIVES .

Parties

DANS LES AFFAIRES JOINTES 138 ET 139/86,

AYANT POUR OBJET DEUX DEMANDES ADRESSEES A LA COUR, EN APPLICATION DE L' ARTICLE 177 DU TRAITÉ CEE, PAR LE LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL (TRIBUNAL DE LONDRES COMPETENT EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE) ET TENDANT A OBTENIR, DANS LES LITIGES PENDANT DEVANT CETTE JURIDICTION ENTRE

DIRECT COSMETICS LTD,

LAUGHTONS PHOTOGRAPHS LTD

ET

COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE,

UNE DECISION A TITRE PREJUDICIEL SUR L' INTERPRETATION DE L' ARTICLE 27 DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388 DU CONSEIL, DU 17 MAI 1977, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME (JO L 145, P . 1), ET SUR LA VALIDITE DE LA DECISION 85/369/CEE DU CONSEIL, DU 13 JUIN 1985 (JO L 199, P . 60), AUTORISANT LE ROYAUME-UNI, EN APPLICATION DE L' ARTICLE 27 DE LA SIXIEME DIRECTIVE, A INTRODUIRE POUR DEUX ANS UNE MESURE DEROGATOIRE DESTINEE A EVITER CERTAINES EVASIONS FISCALES,

LA COUR,

COMPOSEE DE MM . G . BOSCO, PRESIDENT DE CHAMBRE, F.F . DE PRESIDENT, O . DUE ET G . C . RODRIGUEZ IGLESIAS, PRESIDENTS DE CHAMBRE, T . KOOPMANS, U . EVERLING, K . BAHLMANN, Y . GALMOT, C . KAKOURIS, R . JOLIET, T . F . O' HIGGINS ET F . SCHOCKWEILER, JUGES,

AVOCAT GENERAL : M . J . L . DA CRUZ VILACA

GREFFIER : M . H . A . ROEHL, ADMINISTRATEUR PRINCIPAL

CONSIDERANT LES OBSERVATIONS PRESENTEES :

- POUR LES SOCIETES DIRECT COSMETICS ET LAUGHTONS PHOTOGRAPHS LTD,
PARTIES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL, PAR M . SLEIGH & SON SOLICITORS ET M . D .
VAUGHAN, QC,

- POUR LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FEDERALE D' ALLEMAGNE, PAR M . M .
SEIDEL, EN QUALITE D' AGENT,

- POUR LE GOUVERNEMENT DU ROYAUME-UNI, PAR M . H . R . PURSE, EN QUALITE D'
AGENT,

- POUR LA COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, PAR M . J . FONS BUHL,
EN QUALITE D' AGENT,

- POUR LE CONSEIL DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, PAR M . R . FORNASIER ET M .
J . HUBER, EN QUALITE D' AGENTS,

VU LE RAPPORT D' AUDIENCE ET A LA SUITE DE LA PROCEDURE ORALE DU 14
OCTOBRE 1987,

AYANT ENTENDU LES CONCLUSIONS DE L' AVOCAT GENERAL PRESENTEES A L'
AUDIENCE DU 27 JANVIER 1988,

REND LE PRESENT

ARRET

Motifs de l'arrêt

1 PAR DEUX ORDONNANCES DU 15 MAI 1986, PARVENUES A LA COUR LE 5 JUIN 1986, LE
LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL A POSE, EN VERTU DE L' ARTICLE 177 DU TRAITE
CEE, CINQ QUESTIONS PREJUDICIELLES RELATIVES A L' INTERPRETATION DES
ARTICLES 11 ET 27 DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388 DU CONSEIL, DU 17 MAI 1977, EN
MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX
TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME (JO L 145, P . 1) (CI-APRES "SIXIEME DIRECTIVE "), ET
A LA VALIDITE DE LA DECISION 85/369 DU CONSEIL, DU 13 JUIN 1985 (JO L 199, P . 60),
PRISE EN APPLICATION DE L' ARTICLE 27 DE LADITE DIRECTIVE ET PORTANT
AUTORISATION D' UNE MESURE DEROGATOIRE, DEMANDEE PAR LE ROYAUME-UNI ET
DESTINEE A EVITER CERTAINES EVASIONS FISCALES .

2 CES QUESTIONS ONT ETE SOULEVEES DANS LE CADRE D' UN LITIGE QUI OPPOSE LES
SOCIETES DIRECT COSMETICS LTD ET LAUGHTONS PHOTOGRAPHS LTD,
DEMANDERESSES AU PRINCIPAL, AUX COMMISSAIRES DES DOUANES ET ACCISES (CI-
APRES "COMMISSAIRES "), AU SUJET DE LA DETERMINATION DE LA BASE D' IMPOSITION
POUR LA PERCEPTION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (CI-APRES "TVA ")
CONCERNANT CERTAINES ACTIVITES DE CES SOCIETES .

3 IL RESULTE DU DOSSIER QUE DIRECT COSMETICS EST UNE FIRME SPECIALISEE DANS
LA VENTE DITE "DIRECTE" DE PRODUITS COSMETIQUES QUI, DANS DES SITUATIONS
QUALIFIEES DE "SPECIALES", NE PEUVENT PAS ETRE ECOULES PAR LES CANAUX
NORMAUX DU COMMERCE DE DETAIL . IL S' AGIT DE SURPLUS, DE FINS DE SERIES ET
DE PRODUITS CONDITIONNES DANS DES EMBALLAGES SPECIAUX POUR CERTAINES
OCCASIONS, COMME DES EMBALLAGES DE NOEL, QUI N' ONT PU ETRE VENDUS

PENDANT LA PERIODE PREVUE . LA SOCIETE ACHETE CES PRODUITS A BAS PRIX ET LES REVEND ENSUITE DANS DES HOPITAUX, DES ENTREPRISES ET DES BUREAUX PAR L'INTERMEDIAIRE D' AGENTS, AUX CONDITIONS SUIVANTES : LE PRODUIT EST ECOULE AU PRIX DU CATALOGUE DE DIRECT COSMETICS; SI LE VENDEUR VERSE LE PRIX DANS LES QUATORZE JOURS, IL PEUT RETENIR UNE RISTOURNE DE 20 %, SINON IL EST TENU DE VERSER LE PRIX INTEGRAL . TOUS LES AGENTS DE DIRECT COSMETICS ONT UN CHIFFRE D' AFFAIRES QUI RESTE EN DESSOUS DE LA LIMITE MINIMALE PREVUE PAR LA LEGISLATION DU ROYAUME-UNI, EN CONFORMITE AVEC L' ARTICLE 24 DE LA SIXIEME DIRECTIVE, POUR L' ASSUJETTISSEMENT A LA TVA .

4 LAUGHTONS PHOTOGRAPHS EST UNE SOCIETE SPECIALISEE DANS LES PHOTOS DE CLASSE OU INDIVIDUELLES DES ENFANTS A L' ECOLE . AU DEBUT DE CHAQUE ANNEE, SES REPRESENTANTS VISITENT LES ECOLES AFIN DE SUSCITER DES COMMANDES DE PHOTOS . ENSUITE, DANS LE COURS DE L' ANNEE, DES ARRANGEMENTS SONT FAITS ET UN PHOTOGRAPHE DE LA SOCIETE - QUI EN EMPLOIE HUIT AU TOTAL - SE REND A L' ECOLE POUR PRENDRE DES PHOTOS INDIVIDUELLES D' ENFANTS ET DES PHOTOS DE CLASSE : LA SOCIETE VEND CES PHOTOS AUX ECOLES QUI LES REVENDENT ENSUITE AUX PARENTS . LA METHODE DE VENTE EMPLOYEE ACTUELLEMENT PAR LAUGHTONS PHOTOGRAPHS SEMBLE CONSISTER A FACTURER AUX ECOLES CONCERNEES LES LOTS DE PHOTOS AU PRIX CONVENU . DANS LA PLUPART DES CAS, LA SOCIETE NE SAIT PAS A QUEL PRIX LES PHOTOS SONT REVENDUES AUX PARENTS . IL EST ETABLI QU' AUCUNE TVA N' EST PERCUE SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES REALISE PAR LES ECOLES .

5 CES DEUX SYSTEMES DE VENTE ONT POUR RESULTAT QUE LA BASE D' IMPOSITION FINALE DE LA TVA N' EST PAS LA VALEUR FINALE DE LA VENTE AUX CONSOMMATEURS . LA DIFFERENCE ENTRE LE PRIX FINAL ET LE PRIX ANTERIEUR N' EST DONC PAS TAXEE .

6 POUR FAIRE FACE A CETTE EVASION, UNE MESURE DEROGATOIRE A L' ARTICLE 11, LETTRE A, PARAGRAPHE 1, SOUS A), PRECITE, DE LA SIXIEME DIRECTIVE, ETAIT PREVUE AU TROISIEME PARAGRAPHE DE L' ANNEXE DU FINANCE ACT DE 1977, PAR LEQUEL LE ROYAUME-UNI A MIS EN VIGUEUR LA SIXIEME DIRECTIVE . CETTE MESURE A ETE NOTIFIEE A LA COMMISSION .

7 LE ROYAUME-UNI A MODIFIE ULTERIEUREMENT, PAR LA SECTION 14 (1) DU FINANCE ACT 1981, CETTE DISPOSITION, SANS POUR AUTANT LA NOTIFIER A LA COMMISSION .

8 EN REPONSE A UNE DES QUESTIONS PREJUDICIELLES DANS L' AFFAIRE 5/84, DIRECT COSMETICS/COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE, LA COUR, DANS SON ARRET DU 13 FEVRIER 1985 (REC . P . 617), A JUGE QUE CETTE MODIFICATION AURAIT DU ETRE NOTIFIEE EN VERTU DES DISPOSITIONS DE L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

9 POUR SE CONFORMER A CET ARRET, LE ROYAUME-UNI A NOTIFIE A LA COMMISSION, LE 15 MARS 1985, LA DISPOSITION SUSMENTIONNEE, MODIFIEE, QUI CONSTITUE ACTUELLEMENT LE PARAGRAPHE 3 DE L' ANNEXE 4 DU VAT ACT 1983, ET IL EN A DEMANDE L' AUTORISATION AU CONSEIL, CONFORMEMENT A L' ARTICLE 27, PRECITE .

10 LEDIT PARAGRAPHE 3 DE L' ANNEXE 4 DU VAT ACT 1983 EST LIBELLE COMME SUIT :

"LORSQUE

A) TOUT OU PARTIE DE L' ACTIVITE EXERCEE PAR UN ASSUJETTI CONSISTE A FOURNIR UN CERTAIN NOMBRE DE PARTICULIERS EN MARCHANDISES DESTINEES A ETRE VENDUES AU DETAIL, QUE CE SOIT PAR CES DERNIERS OU PAR D' AUTRES PERSONNES, ET LORSQUE

B) CES PERSONNES NE SONT PAS DES ASSUJETTIS, LES COMMISSIONERS PEUVENT DONNER INSTRUCTION PAR ECRIT A L' ASSUJETTI QUE LA VALEUR DE TOUTE LIVRAISON EFFECTUEE PAR LUI ULTERIEUREMENT A LA NOTIFICATION DE CETTE INSTRUCTION OU A TELLE DATE PRECISEE DANS LA NOTIFICATION, SERA REPUTEE ETRE SA VALEUR NORMALE DANS UNE VENTE AU DETAIL ."

11 L' AUTORISATION POUR CE PARAGRAPHE 3 A ETE ACCORDEE PAR LA DECISION 85/369 DU CONSEIL, DU 13 JUIN 1985, SUSMENTIONNEE, ADOPTEE SUIVANT LA PROCEDURE D' APPROBATION TACITE DE L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 4, DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

12 SUR LA BASE DE CE PARAGRAPHE ET SUITE A L' AUTORISATION CI-DESSUS ACCORDEE AU ROYAUME-UNI, LES COMMISSAIRES ONT PRIS A L' EGARD DE LA SOCIETE LAUGHTONS PHOTOGRAPHS UNE DECISION REDIGEE EN CES TERMES :

"EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 3 DE L' ANNEXE 4 DU VALUE ADDED TAX ACT 1983, LES COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE DECIDENT PAR LA PRESENTE QU' APRES LE 8 JUILLET 1985, LA VALEUR PAR REFERENCE A LAQUELLE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EST PERCUE SUR CHAQUE LIVRAISON DE BIENS IMPOSABLES :

A) EFFECTUEE PAR VOUS A DES PERSONNES QUI NE SONT PAS DES ASSUJETTIS AU SENS DE L' ARTICLE 2 DU VALUE ADDED TAX ACT 1983,

B) EFFECTUEE EN VUE DE LA VENTE AU DETAIL PAR DES PERSONNES VISEES AU POINT A) CI-DESSUS OU PAR D' AUTRES PERSONNES,

SERA CONSIDEREE COMME ETANT SA VALEUR NORMALE AU STADE DE LA VENTE AU DETAIL ."

13 UNE DECISION EN TERMES IDENTIQUES A ETE PRISE LE 5 JUILLET 1985 A L' EGARD DE DIRECT COSMETICS .

14 CONTRE CES DECISIONS, LES SOCIETES ONT INTERJETE APPEL DEVANT LE LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL . ELLES ONT FAIT VALOIR QUE LES DECISIONS DES COMMISSAIRES ETAIENT INVALIDES, PUISQU' ELLES SE SITUAIENT HORS DU CADRE DES OBJECTIFS VISES A L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE, LA DECISION D' AUTORISATION DU CONSEIL DU 13 JUIN 1985 ETANT EGALEMENT HORS DE CE CADRE . PAR CONSEQUENT, LA DEROGATION ETANT INVALIDE, ELLES ESTIMAIENT QU' EN APPLICATION DE LA REGLE GENERALE DE L' ARTICLE 11, LETTRE A, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE, QUI AURAIT UN EFFET DIRECT EN DROIT ANGLAIS, ELLES N' ETAIENT REDEVABLES DE LA TVA QUE SUR LA VALEUR DE LA CONTREPARTIE EFFECTIVEMENT RECUE PAR ELLES .

15 DE LEUR COTE, LES COMMISSAIRES ONT SOUTENU QUE L' AUTORISATION DU CONSEIL CONSTITUAIT UNE DEROGATION VALABLE ET QU' ILS AVAIENT CORRECTEMENT PRIS LA MESURE SPECIALE EN QUESTION . ILS ONT FAIT VALOIR QUE LORSQU' UNE METHODE DE VENTE FAISAIT INTERVENIR, ENTRE UNE SOCIETE ET SES CONSOMMATEURS, DES PERSONNES NON ASSUJETTIES, EN QUALITE D' INTERMEDIAIRES, IL ETAIT DE LEUR DEVOIR DE FAIRE EN SORTE QUE LA TAXE PUISSE

ETRE PERCUE SUR LA TOTALITE DE LA VALEUR DU PRODUIT AU STADE DE LA VENTE AU DETAIL .

16 LE TRIBUNAL A SURSIS A STATUER ET A POSE A LA COUR LES QUESTIONS PREJUDICIELLES SUIVANTES, QUI SONT IDENTIQUES DANS LES DEUX AFFAIRES :

"1) UNE MESURE TELLE QUE CELLE INSCRITE AU PARAGRAPHE 3 DE L' ANNEXE 4 DU VALUE ADDED TAX ACT 1983 SE SITUE-T-ELLE DANS LES LIMITES FIXEES PAR L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE OU EXCEDE-T-ELLE CE QUI EST STRICTEMENT NECESSAIRE?

2) LORSQU' UNE TELLE MESURE S' APPLIQUE :

A) A UN CONTRIBUABLE POUR LEQUEL IL A ETE ADMIS QU' IL EXERCE SON ACTIVITE SANS AUCUNE INTENTION DE FRAUDE OU D' EVASION FISCALE CONCERNANT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET DONT LA METHODE DE VENTE PRATIQUEE EST INSPIREE UNIQUEMENT PAR DES CONSIDERATIONS COMMERCIALES;

B) A UN CONTRIBUABLE POUR LEQUEL IL A ETE ADMIS QU' IL EXERCE SON ACTIVITE SANS AUCUNE INTENTION DE FRAUDE OU D' EVASION FISCALE CONCERNANT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET DONT LA METHODE DE VENTE PRATIQUEE EST INSPIREE UNIQUEMENT PAR DES CONSIDERATIONS COMMERCIALES, CELA POUVANT CEPENDANT AVOIR POUR RESULTAT OBJECTIF UNE CERTAINE EVASION FISCALE;

C) A CERTAINS CONTRIBUABLES VENDANT DIRECTEMENT A DES REVENDEURS QUI NE SONT PAS TENUS A L' ASSUJETTISSEMENT MAIS NON A L' ENCONTRE D' AUTRES CONTRIBUABLES PROCEDANT DE LA SORTE,

SE SITUE-T-ELLE DANS LES LIMITES DE LA DEROGATION PREVUE PAR L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE OU EXCEDE-T-ELLE CE QUI EST STRICTEMENT NECESSAIRE?

3) UNE TELLE MESURE PEUT-ELLE S' APPLIQUER A DES CONTRIBUABLES DONT LES ACTIVITES NE RELEVANT PAS DE L' OBJET VISE PAR L' ARTICLE 27 DE LADITE SIXIEME DIRECTIVE OU NE RELEVANT PAS DES TERMES DE LA DEMANDE D' AUTORISATION OU DES TERMES DE L' AUTORISATION EFFECTIVE DU CONSEIL DE MINISTRES?

4) LA DECISION D' AUTORISATION DU CONSEIL DE MINISTRES EST-ELLE INVALIDE OU DEPOURVUE D' EFFETS POUR DES RAISONS DE FOND OU DE PROCEDURE TEL QUE LE FAIT POUR LE CONSEIL DE MINISTRES OU LES ETATS MEMBRES DE N' AVOIR PAS APPRECIE LA MESURE PAR RAPPORT AUX CRITERES ENONCES A L' ARTICLE 27 DE LA SIXIEME DIRECTIVE OU AU PRINCIPE DE PROPORTIONNALITE OU AUX PRINCIPES DE BASE DE LA SIXIEME DIRECTIVE OU DE N' AVOIR PAS ETE INFORME DU FAIT QUE LA MESURE N' ETAIT PAS SUSCEPTIBLE DE FAIRE L' OBJET D' UNE PAREILLE APPRECIATION?

5) LA DECISION D' AUTORISATION DU CONSEIL DE MINISTRES SIGNIFIE-T-ELLE QU' UN CONTRIBUABLE INDIVIDUEL, TEL QUE L' APPELANT, POUR LEQUEL IL A ETE ADMIS QU' IL EXERCE SON ACTIVITE SANS AUCUNE INTENTION DE FRAUDE OU D' EVASION FISCALE CONCERNANT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE, NE PEUT PRETENDRE A ETRE IMPOSE CONFORMEMENT AUX DISPOSITIONS DE L' ARTICLE 11, LETTRE A, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE, CONCERNANT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE?"

17 POUR UN PLUS AMPLE EXPOSE DES FAITS ET DU CADRE JURIDIQUE DE L' AFFAIRE AU PRINCIPAL AINSI QUE DU DEROULEMENT DE LA PROCEDURE ET DES OBSERVATIONS PRESENTEES A LA COUR, IL EST RENVOYE AU RAPPORT D' AUDIENCE . CES ELEMENTS DU DOSSIER NE SONT REPRIS CI-DESSOUS QUE DANS LA MESURE NECESSAIRE AU RAISONNEMENT DE LA COUR .

18 PAR LES QUESTIONS CI-DESSUS, LA JURIDICTION NATIONALE VISE EN SUBSTANCE A SAVOIR :

A) SI L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE PERMET L' ADOPTION D' UNE MESURE DEROGATOIRE, COMME CELLE EN CAUSE, LORSQUE LE CONTRIBUABLE ORGANISE SES ACTIVITES SELON CERTAINES MODALITES SANS AUCUNE INTENTION DE SE PROCURER UN AVANTAGE FISCAL, MAIS POUR DES RAISONS D' ORDRE COMMERCIAL;

B) SI L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, PRECITE, PERMET L' ADOPTION D' UNE MESURE COMME CELLE EN CAUSE, NON A L' EGARD DE TOUS LES ASSUJETTIS QUI VENDENT A DES REVENDEURS NON ASSUJETTIS, MAIS UNIQUEMENT A L' EGARD DE CERTAINS D' ENTRE EUX;

C) SI LA DECISION D' AUTORISATION DU CONSEIL EST INVALIDE POUR VICE DE PROCEDURE;

D) SI LA DECISION D' AUTORISATION DU CONSEIL EST INVALIDE POUR DES RAISONS DE FOND ET NOTAMMENT SI LA MESURE AUTORISEE EST DISPROPORTIONNEE PAR RAPPORT A L' OBJECTIF VISE PAR L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, QUI CONSISTE A EVITER CERTAINES FRAUDES OU EVASIONS FISCALES .

19 LES QUESTIONS POSEES PEUVENT DONC ETRE REGROUPEES DANS LE SENS INDIQUE CI-DESSUS, AUX FINS DE LA REPOSE A DONNER PAR LA COUR .

SUR LA QUESTION SOUS A)

20 LA NOTION D' EVASION FISCALE FIGURE A L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE EN TANT QUE NOTION COMMUNAUTAIRE; SA DEFINITION N' EST DONC PAS LAISSEE A LA DISCRETION DES ETATS MEMBRES .

21 LE LIBELLE DUDIT ARTICLE 27, DANS TOUTES LES VERSIONS LINGUISTIQUES, OPERE UNE DISTINCTION ENTRE LA NOTION D' EVASION, QUI CORRESPOND A UN PHENOMENE PUREMENT OBJECTIF, ET CELLE DE FRAUDE, QUI CONTIENT UN ELEMENT INTENTIONNEL .

22 CETTE DISTINCTION TROUVE CONFIRMATION DANS LA GENESE DE LADITE DISPOSITION : TANDIS QUE LA DEUXIEME DIRECTIVE TVA (DIRECTIVE 67/228/CEE DU CONSEIL, DU 11 AVRIL 1967, JO P . 66) SE REFERAIT UNIQUEMENT A LA NOTION DE FRAUDE, LA SIXIEME DIRECTIVE MENTIONNE EGALEMENT LA NOTION D' EVASION FISCALE . CELA SIGNIFIE QUE LE LEGISLATEUR A VOULU INTRODUIRE UN ELEMENT NOUVEAU PAR RAPPORT A LA NOTION PREEXISTANTE DE FRAUDE FISCALE . CET ELEMENT RESIDE DANS LE CARACTERE OBJECTIF INHERENT A LA NOTION D' EVASION FISCALE, L' INTENTION DU CONTRIBUABLE, CONSTITUANT UN ELEMENT ESSENTIEL DE LA NOTION DE FRAUDE, N' ETANT PAS EXIGEE COMME CONDITION DE L' EXISTENCE D' UNE EVASION .

23 L' INTERPRETATION CI-DESSUS EST CONFORME AU PRINCIPE QUI REGIT LE SYSTEME DE LA TVA, A SAVOIR L' ELIMINATION DES FACTEURS SUSCEPTIBLES DE

PROVOQUER DES DISTORSIONS DE CONCURRENCE AU NIVEAU NATIONAL ET COMMUNAUTAIRE ET L' INSTAURATION D' UNE TAXE, AUSSI NEUTRE QUE POSSIBLE, DONT LE CHAMP D' APPLICATION ENGLOBE TOUS LES STADES DE PRODUCTION ET DE DISTRIBUTION . EN EFFET, OUTRE LE TITRE DE LA SIXIEME DIRECTIVE QUI FAIT ETAT D' UNE "ASSIETTE UNIFORME" DE LA TVA, SON DEUXIEME CONSIDERANT SE REFERE A "UNE ASSIETTE DETERMINEE D' UNE MANIERE UNIFORME ET SELON DES REGLES COMMUNAUTAIRES", ET SON NEUVIEME CONSIDERANT PRESCRIT QUE "LA BASE D' IMPOSITION DOIT FAIRE L' OBJET D' UNE HARMONISATION AFIN QUE L' APPLICATION DU TAUX COMMUNAUTAIRE ... CONDUISE A DES RESULTATS COMPARABLES DANS TOUS LES ETATS MEMBRES ". IL EN RESULTE QUE LE SYSTEME DE LA TVA VISE SURTOUT DES EFFETS OBJECTIFS, INDEPENDAMMENT DE TOUTE INTENTION DE L' ASSUJETTI .

24 IL Y A LIEU, PAR CONSEQUENT, DE REPENDRE A LA PREMIERE QUESTION QUE L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE PERMET L' ADOPTION D' UNE MESURE DEROGATOIRE A LA REGLE DE BASE ENONCEE DANS L' ARTICLE 11, LETTRE A, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA MEME DIRECTIVE, MEME LORSQUE LES ACTIVITES DE L' ASSUJETTI S' EXERCENT SANS AUCUNE INTENTION DE SE PROCURER UN AVANTAGE FISCAL, MAIS POUR DES RAISONS D' ORDRE COMMERCIAL .

SUR LA QUESTION SOUS B)

25 A PROPOS DE CETTE QUESTION, IL CONVIENT D' OBSERVER QUE LES ENTREPRISES QUI PRATIQUENT DES METHODES DE COMMERCIALISATION COMME CELLES DE DIRECT COSMETICS ET DE LAUGHTONS PHOTOGRAPHS N' ONT PAS TOUTES LA MEME IMPORTANCE DANS LE SECTEUR COMMERCIAL ET, SURTOUT, N' ONT PAS TOUTES LA MEME IMPORTANCE DU POINT DE VUE DES EFFETS DE LEURS METHODES SUR LE FONCTIONNEMENT DU SYSTEME DE LA TVA .

26 AINSI, DANS LA MESURE OU L' ACTIVITE COMMERCIALE D' UNE ENTREPRISE CONSISTE PRINCIPALEMENT OU DANS UNE LARGE MESURE EN LA VENTE A DES DETAILLANTS NON ASSUJETTIS, LA NON-APPLICATION DES MESURES DEROGATOIRES PREVUES AFIN D' EVITER CERTAINES EVASIONS FISCALES CONDUIRAIT A DES PERTES CONSIDERABLES ET CONSTANTES DE RECETTES FISCALES ET ENTRAINERAIT UNE DISTORSION DE LA CONCURRENCE . EN REVANCHE, IL EN IRAIT DIFFEREMMENT S' AGISSANT D' UNE ENTREPRISE ASSUJETTIE QUI NE PROCEDE QU' OCCASIONNELLEMENT ET D' UNE MANIERE LIMITEE A DES VENTES DE BIENS A DES REVENDEURS NON ASSUJETTIS .

27 POUR FAIRE FACE AUX DIVERSES REALITES ECONOMIQUES, L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, LAISSE AUX ETATS MEMBRES UN POUVOIR D' APPRECIATION AFIN D' ADAPTER LES MESURES DEROGATOIRES AU BUT SPECIFIQUE POUR LEQUEL ELLES SONT PRISES . A CETTE FIN, DES TRAITEMENTS DIFFERENTS PEUVENT ETRE ADMIS DANS LA MESURE OU ILS SONT JUSTIFIES PAR DES CIRCONSTANCES OBJECTIVES .

28 IL CONVIENT DONC DE REPENDRE A LA DEUXIEME QUESTION QUE L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE PERMET L' ADOPTION D' UNE MESURE DEROGATOIRE, COMME CELLE EN CAUSE DANS L' AFFAIRE AU PRINCIPAL, QUI FRAPPE SEULEMENT CERTAINS ASSUJETTIS PARMIS CEUX QUI PROCEDENT A DES VENTES DE BIENS A DES REVENDEURS NON ASSUJETTIS, A CONDITION QUE LA DIFFERENCE DE TRAITEMENT QUI EN RESULTE SOIT JUSTIFIEE PAR DES CIRCONSTANCES OBJECTIVES .

SUR LA QUESTION SOUS C)

29 QUANT A LA QUESTION DE VALIDITE DE LA DECISION 85/369 DU CONSEIL, PORTANT AUTORISATION DE LA MESURE DEROGATOIRE SOLLICITEE PAR LE ROYAUME-UNI, AU

REGARD DE LA PROCEDURE FIXEE A L'ARTICLE 27 DE LA SIXIEME DIRECTIVE, LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL INVOQUENT PLUSIEURS MOYENS . ELLES FONT VALOIR TOUT D'ABORD QUE L'AUTORISATION EN CAUSE N'A PAS ETE DEMANDEE POUR EVITER DES EVASIONS FISCALES, MAIS DES FRAUDES FISCALES . ELLES RELEVANT QUE DANS LA NOTIFICATION ADRESSEE PAR LE ROYAUME-UNI A LA COMMISSION LE 15 MARS 1985, CONFORMEMENT AU PARAGRAPHE 2 DUDIT ARTICLE 27, IL SERAIT QUESTION NON PAS DE "TAX AVOIDANCE", A SAVOIR D'EVASION FISCALE, MAIS DE "TAX EVASION", A SAVOIR DE FRAUDE FISCALE . ELLES AJOUTENT QUE LA VERSION ANGLAISE DU JOURNAL OFFICIEL DU 31 JUILLET 1985, PORTANT PUBLICATION DE LA DECISION DU CONSEIL D'AUTORISER LA MESURE DEROGATOIRE DEMANDEE PAR LE ROYAUME-UNI, FERAIT EXPRESSEMENT REFERENCE A LA "TAX EVASION", C'EST-A-DIRE A LA FRAUDE FISCALE .

30 IL CONVIENT DE RELEVER QUE DU CONTENU DE LA NOTIFICATION SUSVISEE, ADRESSEE LE 15 MARS 1985 PAR LE ROYAUME-UNI A LA COMMISSION, IL RESSORT QUE LA MESURE SOLLICITEE ETAIT DESTINEE A PARER AU NON-ASSUJETTISSEMENT A LA TVA DE CERTAINES SOMMES D'ARGENT DU FAIT DES METHODES DE VENTE DE CERTAINES ENTREPRISES, QUI AVAIENT POUR EFFET LA NON-PERCEPTION PAR LE FISC DE LA TVA CORRESPONDANT A LA VALEUR AJOUTEE PAYEE PAR LE CONSOMMATEUR FINAL . DANS CETTE NOTIFICATION FIGURE LA PHRASE SUIVANTE : "BIEN QUE CES ENTREPRISES ET DETAILLANTS NE CHERCHENT PAS A ELUDER LE VERSEMENT DE LA TAXE, LEUR ORGANISATION COMMERCIALE A POUR EFFET QUE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE PAR LE DETAILLANT AU CONSOMMATEUR FINAL EST EVITEE ". IL ETAIT DONC CLAIR QU'INDEPENDAMMENT DE LA TERMINOLOGIE UTILISEE DANS LA NOTIFICATION, LES CAS VISES ETAIENT DES CAS D'EVASION FISCALE ET NON PAS DE FRAUDE .

31 LA VERSION FRANCAISE AINSI QUE LA PLUPART DES AUTRES VERSIONS LINGUISTIQUES DU JOURNAL OFFICIEL, SUSMENTIONNE, PORTANT PUBLICATION DE LA DECISION TACITE DU CONSEIL, MENTIONNAIENT L'EVASION FISCALE . S'IL EST VRAI QUE, DANS LE TEXTE ANGLAIS DU MEME JOURNAL OFFICIEL, IL EST QUESTION DE "TAX EVASION", TERME QUI CORRESPOND A LA FRAUDE FISCALE, CETTE ERREUR, QUI S'EST GLISSEE EGALEMENT DANS LES TEXTES GREC ET NEERLANDAIS, N'EST PAS DE NATURE A MODIFIER LE SENS ET L'ESPRIT DU TEXTE DANS SON ENSEMBLE . CETTE ERREUR A D'AILLEURS ETE REDRESSEE PAR LE CORRIGENDUM, PUBLIE PAR LE CONSEIL, AU JOURNAL OFFICIEL, VERSION ANGLAISE, DU 7 AVRIL 1987 (JO L 93, P . 17).

32 AU VU DE CE QUI PRECEDE, L'ERREUR EN QUESTION NE SAURAIT DONC AVOIR COMME CONSEQUENCE LA NULLITE DE L'AUTORISATION ELLE-MEME .

33 LA QUESTION POSEE PAR LA JURIDICTION NATIONALE MET ENCORE EN DOUTE LA VALIDITE DE L'AUTORISATION EN CAUSE DU FAIT QUE LE CONSEIL OU LES ETATS MEMBRES N'AURAIENT PAS PU APPRECIER LA MESURE SOLLICITEE PAR RAPPORT AUX CRITERES ENONCES A L'ARTICLE 27, PRECITE, AU PRINCIPE DE PROPORTIONNALITE ET AUX PRINCIPES DE BASE DE LA SIXIEME DIRECTIVE AINSI QUE DU FAIT QU'ILS N'AURAIENT PAS ETE INFORMES QUE LA MESURE EN QUESTION ETAIT SUSCEPTIBLE DE FAIRE L'OBJET D'UNE PAREILLE APPRECIATION .

34 LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL FONT VALOIR A CET EGARD QUE L'AUTORISATION NE PEUT ETRE CONSIDEREE COMME AYANT ETE LEGALEMENT ACCORDEE SELON LA PROCEDURE DE L'APPROBATION TACITE, ETANT DONNE QUE L'APPRECIATION NECESSAIRE DES ELEMENTS ESSENTIELS DU PROBLEME N'A PAS PU AVOIR LIEU; EN TOUT ETAT DE CAUSE, LA PROCEDURE D'APPROBATION TACITE ELLE-MEME N'AURAIT PAS ETE RESPECTEE, DU FAIT QUE LA COMMISSION, DANS SON

DOCUMENT DU 12 AVRIL 1985 ADRESSE AUX AUTRES ETATS MEMBRES, CONFORMEMENT AU PARAGRAPHE 3 DE L' ARTICLE 27, SUSMENTIONNE, N' AURAIT PAS ATTIRE LEUR ATTENTION, COMME LE LUI AURAIT DEMANDE DIRECT COSMETICS, DANS SA LETTRE DU 12 MARS 1985, SUR LES PROBLEMES QUE COMPORTAIT LA MESURE SOLLICITEE .

35 IL CONVIENT DE RELEVER A CET EGARD QUE LA DISPOSITION SUSMENTIONNEE, QUI FIXE LA PROCEDURE D' APPROBATION TACITE D' UNE MESURE DEROGATOIRE SOLLICITEE PAR UN ETAT MEMBRE, NE PREVOIT PAS D' EXCEPTION DANS UN CAS COMME CELUI DE L' ESPECE . PAR AILLEURS, LA COMMISSION N' ETAIT PAS TENUE, SUR LA BASE DES DISPOSITIONS EN VIGUEUR, D' ATTIRER L' ATTENTION DES ETATS MEMBRES SUR DES PROBLEMES EVENTUELS POSES DANS LE CAS D' ESPECE ET, DE TOUTE MANIERE, ELLE N' Y ETAIT PAS OBLIGEE DU FAIT QU' UNE DES ENTREPRISES INTERESSEES LE DEMANDAIT .

36 EN OUTRE, LA NOTIFICATION SUSVISEE DU ROYAUME-UNI A LA COMMISSION FAISAIT SUFFISAMMENT REFERENCE AUX BESOINS AUXQUELS ETAIT DESTINEE A FAIRE FACE LA MESURE SOLLICITEE, ET ELLE COMPORTAIT TOUS LES ELEMENTS ESSENTIELS POUR IDENTIFIER LE BUT POURSUIVI . IL APPARTENAIT DONC A CHAQUE ETAT MEMBRE D' APPRECIER L' IMPORTANCE DES PROBLEMES EVENTUELS SOULEVES DANS LE CAS D' ESPECE AINSI QUE LA LEGALITE ET L' OPPORTUNITE DE LA MESURE DEROGATOIRE SOLLICITEE PAR LE ROYAUME-UNI .

37 IL Y A PAR CONSEQUENT LIEU DE CONSTATER QUE L' EXAMEN DE LA QUESTION POSEE N' A PAS REVELE DE VICES DE PROCEDURE DE NATURE A AFFECTER LA VALIDITE DE LA DECISION DU CONSEIL AUTORISANT LA MESURE DEROGATOIRE SOLLICITEE PAR LE ROYAUME-UNI .

SUR LA QUESTION SOUS D)

38 LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL FONT TOUT D' ABORD VALOIR QUE L' AUTORISATION ACCORDEE AU ROYAUME-UNI EST INVALIDE DU FAIT QUE LE CHOIX DE LA DEROGATION AUX PRINCIPES DE BASE DE LA SIXIEME DIRECTIVE, EFFECTUE SUR LA BASE DE L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, PRECITE, POUR FAIRE FACE A DES EVENTUELLES EVASIONS FISCALES, EST DISPROPORTIONNE PAR RAPPORT AU BUT POURSUIVI .

39 EN EFFET, L' OBJECTIF SUSVISE POURRAIT, SELON LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL, ETRE ATTEINT SOIT PAR L' APPLICATION DE L' ARTICLE 4, PARAGRAPHE 4, DE LA SIXIEME DIRECTIVE, QUI DONNE LA FACULTE A CHAQUE ETAT MEMBRE DE CONSIDERER COMME UN SEUL ASSUJETTI DES PERSONNES ETABLIES SUR SON TERRITOIRE QUI, QUOIQUE INDEPENDANTES DU POINT DE VUE JURIDIQUE, SONT ETROITEMENT LIEES ENTRE ELLES SUR LE PLAN FINANCIER, ECONOMIQUE ET DE L' ORGANISATION, SOIT PAR L' APPLICATION DE L' ARTICLE 24 DE LA MEME DIRECTIVE, QUI DONNE LA FACULTE AUX ETATS MEMBRES D' APPLIQUER AUX PETITES ENTREPRISES DES MODALITES SIMPLIFIEES D' IMPOSITION ET DE PERCEPTION DE LA TAXE .

40 CETTE ARGUMENTATION MECONNAIT CEPENDANT QUE L' ARTICLE 4, PARAGRAPHE 4, SUSMENTIONNE, VISE LA SITUATION OU UN "LIEN ETROIT" EXISTE ENTRE DIFFERENTES PERSONNES EFFECTUANT DES OPERATIONS IMPOSABLES, ALORS QU' UN TEL LIEN ETROIT FAIT PRECISEMENT DEFAUT DANS LES CAS DE L' ESPECE .

41 QUANT A L' ARTICLE 24, PRECITE, IL DONNE AUX ETATS MEMBRES UN LARGE POUVOIR POUR APPRECIER SI, ET DANS QUELLES CONDITIONS, IL Y A LIEU D'

INSTAURER DES REGIMES DE FORFAIT, OU D' AUTRES MODALITES SIMPLIFIEES D' IMPOSITION OU DE PERCEPTION DE LA TAXE, POUR LES PETITES ENTREPRISES; LA CIRCONSTANCE QU' UN ETAT MEMBRE, POUR DES RAISONS QUI LUI SONT PROPRES, N' A PAS FAIT USAGE DE CETTE FACULTE NE SAURAIT DES LORS ETRE CONSIDEREE COMME UN OBSTACLE AU RECOURS A LA POSSIBILITE DE DEMANDER L' AUTORISATION D' INTRODUIRE DES MESURES DEROGATOIRES CONFORMEMENT A L' ARTICLE 27 DE LA MEME DIRECTIVE .

42 LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL, POUR SE PREVALOIR DE L' INVALIDITE DE LA DECISION DU CONSEIL, TIRENT ENSUITE ARGUMENT DU FAIT QUE L' AUTORISATION ACCORDEE AU ROYAUME-UNI SERAIT TRES LARGE ET CONSTITUERAIT EN REALITE UNE HABILITATION NOUVELLE, EXCESSIVE ET INUTILE, CONFEREE EN BLANC AUX COMMISSAIRES .

43 PLUS PARTICULIEREMENT, SELON LA DECLARATION DU GOUVERNEMENT DU ROYAUME-UNI CONTENUE DANS LA NOTIFICATION PRECITEE, DU 15 MARS 1985, ADRESSEE A LA COMMISSION, LA MESURE SOLLICITEE ETAIT DESTINEE A S' APPLIQUER UNIQUEMENT A DES ENTREPRISES "D' ACTIVITE IMPORTANTE"; CELA CONSTITUERAIT, SELON LES DEMANDERESSES AUX PRINCIPAL, UNE NOTION VAGUE, CONFERANT AUX COMMISSAIRES DES COMPETENCES EXCESSIVES .

44 CET ARGUMENT NE SAURAIT ETRE RETENU . EN EFFET, LA NOTIFICATION SUSMENTIONNEE COMPORTE SUFFISAMMENT DE PRECISIONS QUANT A LA DEFINITION DU CHAMP D' APPLICATION DE LA MESURE DEROGATOIRE SOLLICITEE, TOUT EN CONFERANT AUX AUTORITES COMPETENTES LA SOUPLESSE NECESSAIRE POUR FAIRE USAGE DE LADITE MESURE DANS DES CAS OU SON APPLICATION SERAIT JUGEE OPPORTUNE .

45 LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL AVANCENT, EN TROISIEME LIEU, L' ARGUMENT SELON LEQUEL LA MESURE EN CAUSE EST DISCRIMINATOIRE A LEUR EGARD ET FAVORISE LES PETITES ENTREPRISES AU SENS DE L' ARTICLE 24, PRECITE, DE LA SIXIEME DIRECTIVE, LESQUELLES PROFITENT DE L' APPLICATION DE LA MESURE DEROGATOIRE EN QUESTION, PUISQU' ELLES SONT EXEMPTES TOUT EN PERCEVANT LA TAXE DE LA PART DU CONSOMMATEUR FINAL .

46 CET ARGUMENT NE SAURAIT ETRE RETENU . LEDIT ARTICLE 24, CONCERNANT LE REGIME PARTICULIER D' IMPOSITION DES PETITES ENTREPRISES, A UNE FINALITE BIEN DIFFERENTE, QUI REND IMPOSSIBLE LA COMPARAISON AVEC LA SITUATION DE L' ESPECE .

47 LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL FONT ENSUITE VALOIR QUE LA MESURE DEROGATOIRE EN CAUSE ENTRAINE L' IMPOSITION DE SOMMES QUI N' ONT PAS ETE EFFECTIVEMENT PERCUES PAR L' ASSUJETTI; CET EFFET DE LA MESURE CONSIDEREE FAUSSERAIT LA CONCURRENCE, SE SITUERAIT EN DEHORS DES OBJECTIFS DE L' ARTICLE 27, PRECITE, ET, EN TOUT ETAT DE CAUSE, RENDRAIT LA MESURE DISPROPORTIONNEE PAR RAPPORT AU BUT POURSUIVI .

48 IL CONVIENT DE RELEVER A CET EGARD QUE L' OBJECTIF DE LA MESURE CONSIDEREE EST D' EVITER LA PERTE SYSTEMATIQUE DE RECETTES FISCALES, RESULTANT D' UNE METHODE DE VENTE PARTICULIERE, PRATIQUEE DE MANIERE CONSTANTE PAR DES ENTREPRISES D' UNE CERTAINE TAILLE . AU VU DE CET OBJECTIF, ON NE SAURAIT DONC PRETENDRE QU' ELLE EST DISPROPORTIONNEE PAR RAPPORT AU BUT POURSUIVI .

49 POUR CE QUI EST DE L' ARGUMENT TIRE DE LA PRETENDUE DISTORSION DE LA CONCURRENCE, DU FAIT DE LA MESURE EN CAUSE, IL Y A LIEU DE RELEVER QUE C' EST PRECISEMENT L' ABSENCE D' UNE TELLE MESURE QUI ENTRAINERAIT LA PERMANENCE D' UNE DISTORSION DE LA CONCURRENCE AU DETRIMENT DES ENTREPRISES DONT LE SYSTEME DE VENTE EST ORGANISE DIFFEREMMENT . CET ARGUMENT NE PEUT DONC ETRE RETENU .

50 LES DEMANDERESSES AU PRINCIPAL FONT VALOIR EN DERNIER LIEU QUE L' AUTORISATION ACCORDEE AU ROYAUME-UNI NE DEFINIT PAS CLAIREMENT LA BASE D' IMPOSITION DANS LE REGIME DEROGATOIRE . EN EFFET, LA NOTION DE LA VALEUR NORMALE RETENUE COMME BASE D' IMPOSITION DANS CE REGIME SERAIT TELLEMENT VAGUE QU' ELLE NE POURRAIT PAS CONSTITUER UNE BASE PRECISE ET OFFRIRAIT AINSI LA POSSIBILITE D' UNE APPLICATION ARBITRAIRE .

51 IL CONVIENT D' OBSERVER SUR CE POINT QUE LA NOTION DE VALEUR NORMALE RETENUE COMME BASE D' IMPOSITION DANS LE REGIME DEROGATOIRE AUTORISE DOIT ETRE INTERPRETEE DANS LE CADRE DES DISPOSITIONS DE L' ARTICLE 27 DE LA SIXIEME DIRECTIVE, SUR LA BASE DESQUELLES A ETE ACCORDEE L' AUTORISATION DE CETTE MESURE .

52 OR, IL EST ESSENTIEL A CET EGARD QUE LEDIT ARTICLE PRECISE, A LA FIN DE SON PARAGRAPHE 1, QUE "LES MESURES DESTINEES A SIMPLIFIER LA PERCEPTION DE LA TAXE NE PEUVENT INFLUER, SAUF DE FACON NEGLIGEABLE, SUR LE MONTANT DE LA TAXE DUE AU STADE DE LA CONSOMMATION FINALE ". CETTE DISPOSITION, CONFORME AU PRINCIPE DE BASE DE LA SIXIEME DIRECTIVE TEL QU' EXPOSE DANS LE CADRE DE LA PREMIERE QUESTION, EST EGALEMENT VALABLE EN CE QUI CONCERNE LES MESURES DESTINEES A EVITER CERTAINES FRAUDES OU EVASIONS FISCALES, A PROPOS DESQUELLES LA COUR A SOULIGNE QU' ELLES NE PEUVENT DEROGER AU RESPECT DE LA BASE D' IMPOSITION DE LA TVA, VISEE PAR L' ARTICLE 11, QUE DANS LES LIMITES STRICTEMENT NECESSAIRES POUR ATTEINDRE CET OBJECTIF (ARRET DU 10 AVRIL 1984, COMMISSION/BELGIQUE, 324/82, REC . P . 1861, ET ARRET DU 13 FEVRIER 1985, PRECITE).

53 EN CONSIDERATION DE CE QUI PRECEDE, LA VALEUR NORMALE AU SENS DU REGIME DEROGATOIRE EN QUESTION DOIT ETRE COMPRISE COMME LA VALEUR LA PLUS PROCHE POSSIBLE DE LA VALEUR MARCHANDE LORS DE LA VENTE AU DETAIL, C' EST-A-DIRE DU PRIX REEL PAYE PAR LE CONSOMMATEUR FINAL . CETTE INTERPRETATION EST CORROBOREE PAR LES DISPOSITIONS DE L' ARTICLE 11, LETTRE A, PARAGRAPHE 1, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE QUI RENVOIENT A LA NOTION DE VALEUR NORMALE QUANT AUX PRESTATIONS DE SERVICES, ET PAR CELLES DE LA LETTRE B, PARAGRAPHE 1, SOUS B), DU MEME ARTICLE, QUI SE REFERENT A LA VALEUR NORMALE EN CAS D' IMPORTATION DE BIENS, SI LE PRIX FAIT DEFAUT OU SI LE PRIX PAYE OU A PAYER NE CONSTITUE PAS LA SEULE CONTREPARTIE DU BIEN IMPORTE . PAR CONSEQUENT, LA NOTION DE VALEUR NORMALE N' EST PAS VAGUE OU IMPRECISE .

54 IL CONVIENT DONC DE CONSTATER QUE L' EXAMEN DE LA QUESTION POSEE N' A PAS REVELE D' ELEMENTS TENANT AU CONTENU DE L' AUTORISATION DE NATURE A AFFECTER LA VALIDITE DE LA DECISION DU CONSEIL AUTORISANT LA MESURE DEROGATOIRE SOLLICITEE PAR LE ROYAUME-UNI .

Décisions sur les dépenses

SUR LES DEPENS

55 LES FRAIS EXPOSES PAR LE GOUVERNEMENT DU ROYAUME-UNI, PAR LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FEDERALE D' ALLEMAGNE, PAR LE CONSEIL DES COMMUNAUTES EUROPEENNES ET PAR LA COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, QUI ONT SOUMIS DES OBSERVATIONS A LA COUR, NE PEUVENT FAIRE L' OBJET D' UN REMBOURSEMENT . LA PROCEDURE REVETANT, A L' EGARD DES PARTIES AU PRINCIPAL, LE CARACTERE D' UN INCIDENT SOULEVE DEVANT LA JURIDICTION NATIONALE, IL APPARTIENT A CELLE-CI DE STATUER SUR LES DEPENS .

Dispositif

PAR CES MOTIFS,

LA COUR,

STATUANT SUR LES QUESTIONS A ELLE SOUMISES PAR LE LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL, PAR ORDONNANCES DU 15 MAI 1986, DIT POUR DROIT :

1) L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE PERMET L' ADOPTION D' UNE MESURE DEROGATOIRE A LA REGLE DE BASE ENONCEE DANS L' ARTICLE 11, LETTRE A, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA MEME DIRECTIVE, MEME LORSQUE LES ACTIVITES DE L' ASSUJETTI S' EXERCENT SANS AUCUNE INTENTION DE SE PROCURER UN AVANTAGE FISCAL, MAIS POUR DES RAISONS D' ORDRE COMMERCIAL .

2) L' ARTICLE 27, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE PERMET L' ADOPTION D' UNE MESURE DEROGATOIRE, COMME CELLE EN CAUSE DANS L' AFFAIRE AU PRINCIPAL, QUI FRAPPE UNIQUEMENT CERTAINS ASSUJETTIS PARMIS CEUX QUI PROCEDENT A DES VENTES DE BIENS A DES REVENDEURS NON ASSUJETTIS, A CONDITION QUE LA DIFFERENCE DE TRAITEMENT QUI EN RESULTE SOIT JUSTIFIEE PAR DES CIRCONSTANCES OBJECTIVES .

3) L' EXAMEN DES QUESTIONS POSEES N' A PAS REVELE D' ELEMENTS DE NATURE A AFFECTER LA VALIDITE DE LA DECISION 85/369 DU CONSEIL, DU 13 JUIN 1985, PORTANT AUTORISATION D' UNE MESURE DEROGATOIRE DEMANDEE PAR LE ROYAUME-UNI .