

HOTĂRÂREA CURȚII  
12 iulie 1988\*

**Direct Cosmetics Ltd și Laughtons Photographs Ltd  
împotriva  
Commissioners of Customs and Excise**

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de London Value Added Tax Tribunal (Regatul Unit)]

„A șasea directivă privind taxa pe valoarea adăugată – Autorizarea de măsuri derogatorii  
– Validitate”

**Cauzele conexe 138 și 139/86**

În cauzele conexe 138 și 139/86,

având ca obiect două întrebări adresate Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către London Value Added Tax Tribunal (instanța judecătorească din Londra competentă în materia taxei pe valoarea adăugată) pentru pronunțarea, în litigiile pendinte în fața acestei instanțe, între

**Direct Cosmetics Limited,**

**Laughtons Photographs Limited**

și

**Commissioners of Customs and Excise,**

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 27 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare (JO L 145, p. 1) și privind validitatea Deciziei 85/369/CEE a Consiliului din 13 iunie 1985 (JO L 199, p. 60) de autorizare a introducerii de către Regatul Unit, în conformitate cu articolul 27 din A șasea directivă, pentru o perioadă de doi ani, a unei măsuri derogatorii de la directivă în scopul prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală,

CURTEA,

compusă din domnii G. Bosco, președinte de cameră, în calitate de președinte, O. Due și G. C. Rodriguez Iglesias, președinți de cameră, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O'Higgins și F. Schockweiler, judecători,

---

\* Limba de procedură: engleza.

avocat general: domnul J. L. da Cruz Vilaça  
grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal

după examinarea observațiilor prezentate:

- pentru societățile Direct Cosmetics Ltd și Laughtons Photographs Ltd, reclamante în acțiunea principală, de către Sleigh & Son, Solicitors, și de domnul D. Vaughan, QC,
- pentru guvernul Republicii Federale Germania, de domnul M. Seidel, în calitate de agent,
- pentru Guvernul Regatului Unit, de domnul H. R. Purse, în calitate de agent,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul J. Fons Buhl, în calitate de agent,
- pentru Consiliul Comunităților Europene, de domnii R. Fornasier și J. Huber, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință și în urma procedurii orale din 14 octombrie 1987,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 27 ianuarie 1988,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

1 Prin două ordonanțe din 15 mai 1986, primite la Curte la 5 iunie 1986, London Value Added Tax Tribunal a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, cinci întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 11 și 27 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare (JO L 145, p. 1) (denumită în continuare „A șasea directivă”) și privind validitatea Deciziei 85/369/CEE a Consiliului din 13 iunie 1985 (JO L 199, p. 60), adoptată în conformitate cu articolul 27 din directiva menționată anterior, prin care se autoriza introducerea unei măsuri derogatorii de la cea de-a șasea directivă, solicitată de Regatul Unit pentru a preveni anumite forme de evaziune fiscală.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între societățile Direct Cosmetics Limited și Laughtons Photographs Limited, reclamante în acțiunea principală, și Commissioners of Customs and Excise (comisarii pentru vămi și accize, denumiți în continuare „comisari”), cu privire la stabilirea bazei de impozitare pentru perceperea taxei pe valoarea adăugată pentru anumite activități ale societăților reclamante.

3 Din dosarul cauzei rezultă că Direct Cosmetics Limited este o societate specializată în „vânzări directe” de produse cosmetice care, în situații calificate drept „speciale”, nu pot

fi comercializate pe piața obișnuită de vânzare cu amănuntul. Cosmeticele constau în stocuri excedentare, linii incomplete și produse ambalate sau împachetate pentru ocazii speciale, precum Crăciunul, care nu au putut fi vândute în perioada prevăzută. Direct Cosmetics Limited cumpără aceste produse la prețuri mici și le revinde ulterior în spitale, întreprinderi și birouri prin intermediul unor agenți, în următoarele condiții: produsul este comercializat la prețul de catalog al societății; dacă agentul plătește societății prețul în termen de paisprezece zile, acesta poate reține un discount de 20%; în caz contrar, acesta trebuie să plătească prețul integral. Toți agenții Direct Cosmetics au o cifră de afaceri care rămâne sub limita minimă prevăzută de legislația Regatului Unit, în conformitate cu articolul 24 din A șasea directivă, peste care o persoană este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată.

4 Laughtons Photographs este o societate specializată în realizarea fotografiilor de clasă sau individuale ale copiilor la școală. La începutul fiecărui an școlar, reprezentanții săi vizitează școlile pentru a solicita comenzile de fotografii. În cursul anului, se fac rezervări, iar un fotograf al societății – care are opt angajați în total – se deplasează la școală pentru realizarea fotografiilor individuale și de clasă ale copiilor. Societatea vinde aceste fotografii școlilor, care le revând ulterior părinților. Metoda de vânzare folosită în prezent de Laughtons Photographs pare să constea în a factura școlilor respective pachetul de fotografii la prețul convenit. În majoritatea cazurilor, societatea nu cunoaște prețul la care sunt revândute fotografiile părinților copiilor. S-a stabilit că nu se percepe nicio taxă pe valoarea adăugată pentru cifra de afaceri realizată de școli.

5 Ca rezultat al acestor două sisteme de vânzare, baza finală de impozitare pentru calculul taxei pe valoarea adăugată nu reprezintă valoarea finală a vânzării către consumatori. Prin urmare, diferența între prețul final și prețul anterior nu se impozitează.

6 Pentru a face față acestei forme de evaziune fiscală, o măsură derogatorie de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă era prevăzută la paragraful al treilea din Anexa III la Finance Act din 1977, prin care Regatul Unit a transpus A șasea directivă. Această măsură a fost notificată Comisiei.

7 Ulterior, Regatul Unit a modificat dispoziția respectivă, prin Secțiunea 14 alineatul (1) din Finance Act 1981, fără a notifica însă această modificare Comisiei.

8 Ca răspuns la una dintre întrebările preliminare adresate Curții în cauza 5/84, Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise, în Hotărârea din 13 februarie 1985 (Rec., p. 617), Curtea a considerat că modificarea respectivă ar fi trebuit să fie notificată în temeiul dispozițiilor articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă.

9 Pentru a se conforma acestei hotărâri, Regatul Unit a notificat Comisiei, la 15 martie 1985, dispoziția menționată anterior, modificată, care reprezintă în prezent paragraful al treilea din Anexa IV la Actul privind taxa pe valoarea adăugată din 1983 (Value-added Tax Act 1983) și a cerut Consiliului autorizația pentru introducerea acesteia, în conformitate cu articolul 27 citat anterior.

10 Paragraful al treilea, menționat anterior, din Anexa IV la Actul privind taxa pe valoarea adăugată este formulat după cum urmează:

„În cazul în care

(a) întreaga sau o parte din activitatea exercitată de o persoană plătitoare de impozit constă în a furniza unui anumit număr de persoane fizice mărfuri destinate să fie vândute cu amănuntul, fie de către acestea din urmă, fie de către alte persoane, și în cazul în care

(b) aceste persoane nu sunt plătitoare de impozit, Commissioners pot da instrucțiuni scrise persoanei plătitoare de impozit că valoarea oricărei livrări efectuate de aceasta ulterior notificării sau la o anumită dată precizată în notificare se consideră ca valoare normală pentru o vânzare cu amănuntul.”

11 Autorizarea paragrafului al treilea a fost acordată prin Decizia 85/369 a Consiliului din 13 iunie 1985, menționată anterior, adoptată în conformitate cu procedura de aprobare tacită prevăzută la articolul 27 alineatul (4) din A șasea directivă.

12 Pe baza acestui paragraf și ca urmare a acordării autorizației Regatului Unit, comisarii au adoptat, în ceea ce privește societatea Laughtons Photographs Limited, o decizie formulată astfel:

„În conformitate cu paragraful al treilea din Anexa IV la Actul privind taxa pe valoarea adăugată din 1983, Commissioners Customs and Excise decid prin prezenta că după 30 iunie 1985, valoarea de referință la care se percepe taxa pe valoarea adăugată pentru fiecare furnizare impozabilă de bunuri:

(a) efectuată de către dumneavoastră unor persoane care nu sunt plătitoare de impozit în sensul Secțiunii 2 din Actul privind taxa pe valoarea adăugată din 1983,

(b) efectuată în scopul vânzării cu amănuntul de persoanele menționate la litera (a) de mai sus sau de alte persoane,

se consideră a fi valoarea normală la momentul vânzării cu amănuntul.”

13 La 5 iulie 1985, a fost adoptată, în ceea ce privește Direct Cosmetics Limited, o decizie formulată în termeni identici.

14 Laughtons Photographs Limited și Direct Cosmetics Limited au atacat deciziile respective în fața London Value Added Tax Tribunal. Societățile au invocat lipsa de validitate a deciziilor comisarilor, în măsura în care se situau în afara cadrului obiectivelor menționate la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă, așa cum era și Decizia Consiliului de autorizare din 13 iunie 1985. În consecință, derogarea fiind lipsită de validitate, societățile reclamante au considerat că, în conformitate cu regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, care, în

opinia acestora, are efect direct în dreptul englezesc, acestea erau obligate la plata taxei pe valoarea adăugată doar pentru valoarea plății efectiv primite de acestea.

15 În ceea ce îi privește, comisarii au susținut că autorizația Consiliului reprezenta o derogare valabilă și că aceștia adoptaseră în mod corect respectiva măsură specială. Aceștia au susținut că în cazul în care o metodă de vânzare presupunea intervenția unor persoane neimpozabile, în calitate de intermediari, între o societate și consumatorii acesteia, era de datoria acestora să se asigure că taxa putea fi percepută pentru întreaga valoare a produsului la stadiul vânzării cu amănuntul.

16 London Value Added Tax Tribunal a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare, care sunt identice în cele două cauze:

„1) O măsură precum cea conținută de paragraful al treilea din Secțiunea 4 a Actului privind taxa pe valoarea adăugată din 1983 se situează în limitele stabilite de articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă sau depășește ceea ce este strict necesar?

2) În cazul în care o astfel de măsură se aplică:

a) unui contribuabil în privința căruia s-a admis că își exercită activitatea fără nicio intenție de fraudă sau de evaziune fiscală privind taxa pe valoarea adăugată și a cărui metodă de vânzare practică se bazează doar pe considerente comerciale,

b) unui contribuabil în privința căruia s-a admis că își exercită activitatea fără nicio intenție de fraudă sau de evaziune fiscală privind taxa pe valoarea adăugată și a cărui metodă de vânzare practică se bazează doar pe considerente comerciale, aceasta putând totuși avea ca rezultat obiectiv o anumită evaziune fiscală,

c) anumitor contribuabili care vând direct unor revânzători care nu sunt obligați la plata impozitelor, însă nu și altor contribuabili care procedează astfel,

aceasta se află în limitele derogării prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă sau depășește ceea ce este strict necesar?

3) O astfel de măsură se poate aplica unor contribuabili ale căror activități nu intră sub incidența sferei de aplicare a articolului 27 din A șasea directivă sau nu intră sub incidența termenilor cererii de autorizare sau a termenilor autorizării efective de către Consiliul de miniștri?

4) Decizia de autorizare a Consiliului de miniștri este lipsită de validitate sau lipsită de efecte din motive de fond sau procedurale, precum faptul că măsura nu a fost evaluată de statele membre sau de Consiliul de miniștri în raport cu criteriile stabilite la articolul 27 din A șasea directivă, cu principiul proporționalității sau cu principiile de bază enunțate de A șasea directivă?

5) Decizia de autorizare a Consiliului de miniștri înseamnă că un contribuabil individual, precum reclamanta, cu privire la care s-a admis că își exercită activitatea fără nicio intenție de fraudă sau de evaziune fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, nu poate pretinde să fie impozitat în conformitate cu dispozițiile articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă privind taxa pe valoarea adăugată?”

17 Pentru o prezentare mai detaliată a faptelor și a cadrului juridic al acțiunii principale, precum și a derulării procedurii și a observațiilor prezentate Curții, se face trimitere la raportul de ședință. Aceste elemente din dosar nu sunt reluate în continuare decât în măsura în care este necesar pentru raționamentul Curții.

18 Prin întrebările adresate mai sus, instanța națională dorește, în esență, să afle:

a) dacă articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă permite adoptarea unei măsuri derogatorii, precum cea în speță, în cazul în care contribuabilul își organizează activitatea într-o anumită manieră, fără nicio intenție de obținere a unui avantaj fiscal, ci din motive de ordin comercial;

b) dacă articolul 27 alineatul (1) menționat anterior permite adoptarea unei măsuri precum cea în speță, care nu este aplicabilă în cazul tuturor persoanelor impozabile care vând unor revânzători neimpozabili, ci doar în cazul unora dintre acestea;

c) dacă decizia de autorizare a Consiliului este lipsită de validitate ca urmare a unui viciu de procedură;

d) dacă decizia de autorizare a Consiliului este lipsită de validitate din motive de fond și, în special, dacă măsura autorizată este disproporționată în raport cu obiectivul menționat la articolul 27 alineatul (1), care constă în prevenirea anumitor forme de fraudă sau evaziune fiscală.

19 Întrebările adresate pot, prin urmare, să fie grupate în maniera indicată mai sus, pentru a putea fi oferit un răspuns de către Curte.

### **Cu privire la întrebarea a)**

20 Noțiunea de evaziune fiscală este menționată la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă ca noțiune de drept comunitară. Astfel, definiția acestei noțiuni nu este lăsată la discreția statelor membre.

21 Textul articolului 27 menționat anterior, în toate versiunile lingvistice, face distincția între noțiunea de evaziune, care corespunde unui fenomen pur obiectiv, și cea de fraudă, care include un element de intenție.

22 Această distincție este confirmată de istoricul articolului 27. În timp ce A doua directivă privind taxa pe valoarea adăugată (Directiva 67/228/CEE) a Consiliului din 11 aprilie 1967 (Jurnalul Oficial, Ediția specială în limba engleză 1967, p. 16) făcea referire

exclusiv la noțiunea de „fraudă”, A șasea directivă menționează în plus noțiunea de evaziune fiscală. Aceasta înseamnă că legiuitorul a intenționat să introducă un element nou în raport cu noțiunea preexistentă de fraudă fiscală. Acest element constă în caracterul obiectiv inerent noțiunii de evaziune fiscală, intenția contribuabilului, care reprezintă un element esențial al noțiunii de fraudă, nefiind necesară ca o condiție a existenței unei evaziuni.

23 Interpretarea de mai sus este conformă cu principiul care reglementează sistemul taxei pe valoarea adăugată și care prevede eliminarea factorilor care pot genera denaturarea concurenței la nivel național și comunitar și instituirea unei taxe, pe cât de neutră posibil, al cărei domeniu de aplicare include toate etapele de producție și distribuție. În afară de titlul celei de-a șasea directive care menționează o „bază unitară de evaluare” a taxei pe valoarea adăugată, al doilea considerent al directivei se referă la „o bază de evaluare stabilită în mod unitar și conform unor norme comunitare”, iar al nouălea considerent precizează că „baza de impozitare trebuie să facă obiectul unei armonizări astfel încât aplicarea ratei comunitare [...] să conducă la rezultate comparabile în toate statele membre”. Rezultă că sistemul taxei pe valoarea adăugată vizează în special efecte obiective, independent de orice intenție a persoanei plătitoare de impozit.

24 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă permite adoptarea unei măsuri derogatorii de la regula de bază enunțată la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, chiar dacă persoana plătitoare de impozit își desfășoară activitatea fără nicio intenție de obținere a unui avantaj fiscal, ci din motive de ordin comercial.

#### **Cu privire la întrebarea b)**

25 În ceea ce privește această întrebare, trebuie să se observe că întreprinderile care folosesc metode de comercializare, precum Direct Cosmetics Limited și Laughtons Photographs Limited, nu au toate aceeași importanță în sectorul comercial și, în special, nu au toate aceeași importanță din punctul de vedere al efectelor metodelor lor asupra funcționării sistemului taxei pe valoarea adăugată.

26 Astfel, în măsura în care activitatea comercială a unei întreprinderi constă în principal sau în mare măsură în vânzarea către comercianții cu amănuntul neimpozabili, neaplicarea măsurilor derogatorii prevăzute pentru evitarea anumitor evaziuni fiscale ar conduce la pierderi considerabile și constante ale veniturilor fiscale și la o denaturare a concurenței. În schimb, situația ar fi diferită pentru o întreprindere plătitoare de impozit care vinde numai ocazional și în cantități limitate bunuri unor revânzători neimpozabili.

27 Pentru a face față realităților economice diferite, articolul 27 alineatul (1) lasă statelor membre o putere de apreciere în vederea adoptării măsurilor derogatorii de la A șasea directivă la scopul specific pentru care sunt adoptate. În acest scop, pot fi admise tratamente diferite în măsura în care sunt justificate de circumstanțe obiective.

28 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă permite adoptarea unei măsuri derogatorii, precum cea în cauză în acțiunea principală, care se aplică doar unora dintre persoanele plătitoare de impozit care vând bunuri unor revânzători neimpozabili, cu condiția ca diferența de tratament care rezultă să fie justificată de circumstanțe obiective.

### **Cu privire la întrebarea c)**

29 În ceea ce privește validitatea Deciziei 85/369 a Consiliului de autorizare a măsurii derogatorii solicitate de Regatul Unit cu privire la procedura stabilită la articolul 27 din A șasea directivă, reclamantele în acțiunea principală invocă mai multe motive. În primul rând, acestea argumentează că respectiva autorizație nu a fost solicitată pentru evitarea evaziunilor fiscale, ci a fraudelor fiscale. Acestea evidențiază că, în notificarea adresată Comisiei de către Regatul Unit, la 15 martie 1985, în conformitate cu articolul 27 alineatul (2) menționat anterior, nu este vorba de „tax avoidance”, adică de evaziune fiscală, ci de „tax evasion”, adică de fraudă fiscală. Acestea adaugă că versiunea în limba engleză a Jurnalului Oficial din 31 iulie 1985 privind publicarea Deciziei Consiliului de autorizare a măsurii derogatorii cerute de Regatul Unit, face referire în mod expres la „tax evasion”, adică la „frauda fiscală”.

30 Trebuie să se sublinieze că din textul notificării menționate anterior, adresată la 15 martie 1985 de către Regatul Unit Comisiei, reiese că măsura solicitată este destinată evitării situațiilor în care anumitor sume de bani nu li se aplică taxa pe valoarea adăugată din cauza metodelor de vânzare ale anumitor întreprinderi, care au ca efect neperceperea de către autoritățile fiscale a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare valorii adăugate plătite de consumatorul final. În această notificare este inclusă următoarea frază: „Chiar dacă aceste întreprinderi și acești comercianți cu amănuntul nu încearcă să eludeze plata impozitului, organizarea comercială a acestora are ca efect evitarea taxei pe valoarea adăugată aplicată de comerciantul cu amănuntul consumatorului final”. Prin urmare, era clar că, indiferent de terminologia folosită în notificare, cazurile menționate erau cazuri de evaziune fiscală, nu de fraudă.

31 Versiunea în limba franceză, precum și majoritatea celorlalte versiuni lingvistice ale Jurnalului Oficial, menționat anterior, în care a fost publicată decizia tacită a Consiliului, fac referire la evaziunea fiscală. Deși este adevărat că, în versiunea în limba engleză a aceluiași Jurnal Oficial, este vorba de „tax evasion”, sintagmă care corespunde fraudei fiscale, această eroare, care s-a strecurat și în textele în limbile greacă și olandeză, nu este de natură să modifice sensul și spiritul textului în ansamblul său. Această eroare a fost, de altfel, remediată de corrigendumul publicat de Consiliu în Jurnalul Oficial, versiunea engleză din 7 aprilie 1987 (JO L 93, p. 17).

32 Având în vedere cele de mai sus, eroarea în cauză nu poate avea, prin urmare, drept consecință nulitatea autorizației.

33 Întrebarea adresată de instanța națională contestă și validitatea autorizației respective deoarece Consiliul sau statele membre nu au putut aprecia măsura solicitată de Regatul



Unit în raport cu criteriile enunțate la articolul 27 citat anterior, cu principiul proporționalității și cu principiile de bază din A șasea directivă, precum și pe motiv că acestea nu au fost informate cu privire la faptul că măsura în cauză era susceptibilă să facă obiectul unei asemenea aprecieri.

34 Reclamantele în acțiunea principală susțin, în această privință, că nu se poate considera că autorizația a fost acordată în mod legal, conform procedurii aprobării tacite, având în vedere că nu s-a putut realiza aprecierea necesară a elementelor esențiale ale problemei. În orice caz, acestea pretind că procedura de aprobare tacită nu a fost respectată deoarece Comisia, în documentul său din 12 aprilie 1985, adresat statelor membre în conformitate cu articolul 27 alineatul (3) menționat mai sus, nu le-a atras atenția, astfel cum îi solicitase Direct Cosmetics Limited, în scrisoarea din 12 martie 1985, asupra problemelor pe care le puneă măsura solicitată.

35 În această privință, trebuie evidențiat că dispoziția menționată anterior, care stabilește procedura de aprobare tacită a unei măsuri derogatorii solicitate de un stat membru, nu prevede excepții într-un caz precum cel în speță. De altfel, Comisia nu era obligată, pe baza dispozițiilor în vigoare, să atragă atenția statelor membre asupra eventualelor probleme ridicate în speță și, în orice caz, aceasta nu era obligată ca urmare a solicitării adresate de una dintre întreprinderile interesate.

36 În plus, notificarea adresată Comisiei de către Regatul Unit, menționată anterior, făcea suficiente referiri la nevoile cărora trebuia să le facă față măsura solicitată, iar aceasta includea toate elementele esențiale pentru identificarea scopului urmărit. Prin urmare, fiecare stat membru avea obligația să aprecieze importanța eventualelor probleme ridicate în speță, precum și legalitatea și oportunitatea măsurii derogatorii solicitate de Regatul Unit.

37 În consecință, trebuie să se constate că examinarea întrebării adresate nu a dezvăluit vicii de procedură de natură să afecteze validitatea Deciziei Consiliului de autorizare a măsurii derogatorii solicitate de Regatul Unit.

#### **Cu privire la întrebarea d)**

38 Reclamantele în acțiunea principală invocă, în primul rând, lipsa validității autorizației acordate Regatului Unit, ca urmare a faptului că alegerea derogării de la principiile de bază din A șasea directivă, în temeiul articolului 27 alineatul (1) citat anterior, pentru a face față formelor de evaziune fiscală, este disproporționată în raport cu obiectivul urmărit.

39 Conform reclamantelor în acțiunea principală, obiectivul menționat anterior putea fi atins fie prin aplicarea articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă, care conferă fiecărui stat membru posibilitatea de a considera drept un singur plătitor de impozite orice persoane stabilite pe teritoriul său care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele din punct de vedere financiar, economic și organizațional, fie prin aplicarea articolului 24 din aceeași directivă, care le acordă

statelor membre posibilitatea de a aplica întreprinderilor mici proceduri simplificate de impunere și de colectare a taxei.

40 Totuși, acest argument ignoră faptul că articolul 4 alineatul (4) menționat anterior se aplică situației în care există o „legătură strânsă” între diferitele persoane care efectuează operațiuni impozabile, în timp ce o astfel de legătură strânsă lipsește în speță.

41 În ceea ce privește articolul 24 citat anterior, acesta le acordă statelor membre o putere considerabilă de a aprecia dacă și în ce condiții este necesar să fie introduse regimuri forfetare sau alte proceduri simplificate de impunere sau de colectare a taxei, în cazul întreprinderilor mici. Astfel, faptul că un stat membru, din motive proprii, nu s-a folosit de această posibilitate nu poate fi, prin urmare, considerată a fi un obstacol în calea posibilității de a solicita autorizația de introducere a unor măsuri derogatorii de la A șasea directivă în conformitate cu articolul 27 din aceeași directivă.

42 În sprijinul argumentului potrivit căruia decizia tacită a Consiliului este lipsită de validitate, reclamantele în acțiunea principală susțin în continuare că autorizația acordată Regatului Unit este foarte extinsă și reprezintă, în realitate, o nouă abilitare, nelimitată, excesivă și inutilă, conferită Commissioners of Customs and Excise.

43 În special, conform Declarației Guvernului Regatului Unit inclusă în notificarea din 15 martie 1985, menționată anterior, adresată Comisiei, măsura solicitată de acesta era destinată să se aplice exclusiv întreprinderilor „cu activitate importantă”. Conform reclamantelor în acțiunea principală, aceasta reprezintă o noțiune vagă, care conferă competențe excesive Commissioners of Customs and Excise.

44 Acest argument nu poate fi reținut. De fapt, notificarea menționată include suficiente precizări cu privire la definirea domeniului de aplicare a măsurii derogatorii solicitate de Regatul Unit, conferind totodată autorităților competente libertatea necesară de acțiune pentru a folosi măsura respectivă în cazuri în care aplicarea acesteia este consideră oportună.

45 În al treilea rând, reclamantele în acțiunea principală susțin argumentul conform căruia respectiva măsură are efect discriminatoriu în ceea ce le privește, favorizând întreprinderile mici în sensul articolului 24 din A șasea directivă, care beneficiază de aplicarea măsurii derogatorii în cauză, din moment ce acestea sunt scutite de la plata taxei, în timp ce o percep de la consumatorul final.

46 Acest argument nu poate fi reținut. Articolul 24 menționat anterior, care se referă la regimul special de impozitare a întreprinderilor mici, are un obiectiv complet diferit și face imposibilă orice comparație cu situația din speță.

47 În continuare, reclamantele în acțiunea principală susțin că respectiva măsură derogatorie determină impozitarea unor sume care nu au fost primite efectiv de persoana plătitoare de impozit. În opinia acestora, efectul respectiv, produs de măsura avută în

vedere, denaturează concurența, se situează în afara obiectivelor articolului 27 și, în orice caz, face ca măsura să fie disproporționată în raport cu scopul urmărit.

48 În această privință, trebuie evidențiat că obiectivul măsurii avute în vedere este de a evita pierderea sistematică a veniturilor fiscale, care rezultă dintr-o anumită metodă de vânzare, practică în mod constant de întreprinderile de o anumită dimensiune. Având în vedere acest obiectiv, nu se poate pretinde, prin urmare, că măsura este disproporționată în raport cu scopul urmărit.

49 În ceea ce privește argumentul conform căruia măsura în cauză are ca efect denaturarea concurenței, trebuie subliniat că tocmai absența unei astfel de măsuri ar conduce la permanentizarea unei denaturări a concurenței în detrimentul întreprinderilor al căror sistem de vânzare este organizat diferit. Prin urmare, acest argument nu poate fi reținut.

50 În ultimul rând, reclamantele în acțiunea principală susțin că autorizația acordată Regatului Unit nu definește clar baza de impozitare în cadrul unui sistem instituit prin măsura derogatorie. În opinia lor, noțiunea de valoare normală, care a fost adoptată ca bază de impozitare în cadrul acestui sistem, este atât de vagă încât nu poate constitui o bază precisă și oferă astfel posibilitatea unei aplicări arbitrare.

51 În această privință ar trebui subliniat că noțiunea de valoare normală, care a fost adoptată ca bază de impozitare în cadrul sistemului instituit prin măsura derogatorie autorizată de Consiliu, trebuie interpretat în contextul dispozițiilor articolului 27 din A șasea directivă, pe baza cărora a fost autorizată respectiva măsură.

52 În această privință, este esențial ca articolul 27 să precizeze, la sfârșitul alineatului (1) că „măsurile destinate simplificării procedurii de percepere a taxei nu pot influența, decât într-o măsură neglijabilă, valoarea taxei datorate la momentul consumului final”. Această dispoziție, conformă cu principiul de bază al Celei de-a șasea directive, astfel cum este prezentat în prima întrebare, este valabilă și în ceea ce privește măsurile destinate evitării anumitor tipuri de fraudă sau de evaziune fiscală și care, astfel cum a subliniat Curtea, nu pot deroga de la baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prevăzută la articolul 11 decât în limitele strict necesare pentru a preveni fraudă sau evaziunea (Hotărârea din 10 aprilie 1984, Comisia/Belgia, 324/82, Rec., p. 1861, și Hotărârea din 13 februarie 1985, citată anterior).

53 Având în vedere considerentele precedente, valoarea normală în sensul sistemului instituit prin măsura derogatorie trebuie să fie înțeleasă ca reprezentând valoarea cea mai apropiată posibil de valoarea mărfurilor în momentul vânzării cu amănuntul, adică de prețul real plătit de consumatorul final. Această interpretare este coroborată de dispozițiile articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, care face referire la noțiunea de valoare normală a serviciilor prestate, și de dispozițiile articolului 11 secțiunea B alineatul (1) litera (b), care face referire la valoarea normală în ceea ce privește importurile de bunuri, în cazul în care nu se plătește niciun preț sau dacă

prețul plătit sau care trebuie plătit nu reprezintă singura contravaloare pentru bunul importat. În consecință, noțiunea de valoare normală nu este vagă sau imprecisă.

54 În consecință, trebuie să se constate că examinarea întrebării adresate nu a relevat existența unor elemente privind condițiile autorizării de natură să afecteze validitatea deciziei tacite a Consiliului de autorizare a măsurii derogatorii solicitate de Regatul Unit.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

55 Cheltuielile efectuate de Guvernul Regatului Unit, guvernul Republicii Federale Germania, Consiliul Comunităților Europene și de Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

### **CURTEA,**

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de London Value Added Tax Tribunal, prin Ordonanțele din 15 mai 1986, declară:

**1) Articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă permite adoptarea unei măsuri derogatorii de la regula de bază enunțată la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, chiar dacă persoana plătitoare de impozit își desfășoară activitatea fără nicio intenție de obținere a unui avantaj fiscal, ci din motive de ordin comercial.**

**2) Articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă permite adoptarea unei măsuri derogatorii, precum cea în cauză în acțiunea principală, care se aplică doar unora dintre persoanele plătitoare de impozit care vând bunuri unor revânzători neimpozabili, cu condiția ca diferența de tratament care rezultă să fie justificată de circumstanțe obiective.**

**3) Examinarea întrebării adresate nu a relevat existența unor elemente privind condițiile autorizării, de natură să afecteze validitatea Deciziei nr. 85/369 a Consiliului din 13 iunie 1985 de autorizare a unei măsuri derogatorii solicitate de Regatul Unit.**

Bosco Due Rodriguez Iglesias Koopmans Everling  
Bahlmann Galmot Kakouris Joliet O'Higgins Schockweiler

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 12 iulie 1988.

Grefier

Președinte

J.-G. Giraud

A. J. Mackenzie Stuart