ARRÊT DE LA COUR
13 février 1985 [1]

Dans l'affaire 5/84,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le London Value Added Tax Tribunal (tribunal de Londres compétent en matière de taxe sur la valeur ajoutée) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Direct Cosmetics Ltd

et

Commissioners of Customs and Excise (administration des douanes et contributions indirectes),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 11 et 27 de la sixième directive du Conseil (77/388), du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme,

LA COUR,

composée de MM. Mackenzie Stuart, président, G. Bosco, O. Due et C. Kakouris, présidents de chambre, P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann et Y. Galmot, juges,

avocat général: M. P. VerLoren van Themaat
greffier: M. P. Heim

*

1 — Langue de procedure l'anglais

* considérant les observations présentées
— pour le requérant Direct Cosmetics par M[es] Sleigh & Son, Solicitors, et D. Vaughan, Q. C.,
— pour le gouvernement britannique par M. J. R. J. Braggins, en qualité d'agent, assisté de M. W. S. Hill, Barrister,
— pour la Commission des Communautés européennes par M. D. R. Gilmour, en qualité d'agent,
l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 4 décembre 1984,

rend le présent

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

1 Par ordonnance du 9 novembre 1983, parvenue à la Cour le 4 janvier 1984, le London Value Added Tax Tribunal (ci-après: le tribunal) a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 11 et 27 de la sixième directive du Conseil (77/388), du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1; ci-après: la sixième directive). Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige qui oppose la société Direct Cosmetics Ltd aux commissaires des douanes et accises (ci-après: les commissaires), au sujet de la détermination de la base d'imposition pour la perception de la TVA sur les transactions de cette société, demanderesse au principal.

Sur le système de vente de la requérante

2 Il résulte du dossier que Direct Cosmetics est une firme spécialisée dans la vente directe de produits cosmétiques qui, dans des situations qualifiées de « spéciales », ne peuvent pas être écoulés par les canaux normaux du commerce de détail. Il s'agit de surplus, de fins de séries et de produits conditionnés dans des emballages spéciaux pour certaines occasions, comme les emballages de Noël, qui n'ont pu être vendus pendant la période prévue. Direct Cosmetics achète ces produits à prix réduit auprès des producteurs et les revend ensuite dans des hôpitaux, des entreprises et des bureaux, par l'intermédiaire d'agents, aux conditions suivantes: le produit est écoulé au prix de catalogue de Direct Cosmetics; si le vendeur verse le prix à Direct Cosmetics dans le délai de 14 jours, il peut retenir une ristourne de 20 %, sinon il est tenu de verser le prix complet.

3 Il est établi que tous les agents de Direct Cosmetics occupés dans cette activité ont un chiffre d'affaires qui reste en dessous de la limite minimale prévue par la législa-

tion du Royaume-Uni, en conformité de l'article 24 de la directive, pour l'assujettissement à la TVA. Il résulte de l'ordonnance de renvoi que le litige porte sur la question de savoir si Direct Cosmetics doit payer la TVA conformément à la règle de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la directive, sur la contrepartie qu'elle a effectivement obtenue, ou s'il existe une dérogation, couverte par l'article 27 de la directive, qui permet à l'autorité fiscale du Royaume-Uni d'imposer Direct Cosmetics sur base du prix de vente au consommateur, sans déduire donc la ristourne qui forme, s'il y a lieu, la rémunération des vendeurs.

Sur le cadre juridique du litige

4 Par le Finance Act de 1977, publié le 29 juillet 1977, c'est-à-dire au moment où le Royaume-Uni a institué les mesures nécessaires en vue de conformer sa législation fiscale à la sixième directive, le paragraphe 2 de l'annexe 3 du Finance Act de 1972 a été amendé et transformé en paragraphe 3, donnant aux commissaires chargés de la perception de la TVA le pouvoir d'adresser aux contribuables des injonctions à l'effet de mettre en compte, pour le calcul de la taxe, le prix de vente au consommateur final lorsque cette vente se fait par l'intermédiaire de personnes exemptées. Cette disposition était libellée comme suit:

« 3) Lorsque, de l'avis des commissaires:

a) tout ou partie de l'activité exercée par une personne imposable consiste à fournir un certain nombre de particuliers en marchandises destinées à être vendues au détail, que ce soit par ces derniers ou par d'autres personnes,

b) que ces particuliers ne sont pas imposables et

c) que la protection des intérêts du Trésor exige que l'administration fasse usage des pouvoirs que lui confère ce paragraphe,

ils peuvent aviser par écrit la personne imposable qu'après réception de cet avis ou à une date ultérieure spécifiée dans celui-ci, la valeur par référence à laquelle la taxe sera perçue sur toute marchandise qu'elle fournit sera déterminée comme si la contrepartie versée par chaque particulier pour la marchandise fournie était égale au prix auquel les marchandises sont vendues au détail. »

5 A la suite de la mise en vigueur de ces dispositions, le gouvernement du Royaume-Uni a fait, le 28 décembre 1977, une notification à la Commission en vertu de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, portant sur sept mesures qu'il avait l'intention de maintenir après l'entrée en vigueur de la directive en tant que mesures dérogatoires du type de celles qui sont admises par l'article 27, paragraphe 1. Cette liste mentionne, sous le numéro 4, des « dispositions spéciales d'évaluation contre l'évasion fiscale ». Ces dispositions sont décrites plus amplement à l'annexe IV de la notification, en ces termes:

« Au Royaume-Uni, certaines sociétés, par exemple dans le secteur des produits de beauté, vendent leurs produits à des particuliers non assujettis à la taxe aux fins de la revente au consommateur. En vertu de l'annexe 3, paragraphe 2, du Finance Act de 1972, l'administration des douanes et contributions indirectes a le pouvoir d'enrayer la fraude fiscale sur la marge de détail en exigeant que les ventes de ces particuliers soient taxées sur leur valeur au détail. »

6 Il apparaît de l'ordonnance de renvoi qu'au cours de l'année 1979, une entreprise pratiquant des méthodes de vente similaires à celles de Direct Cosmetics, dans le domaine des cartes de vœux, le Club Center of Leeds Ltd, a introduit une action devant le Manchester VAT Tribunal, qui a admis le recours par jugement du 16 décembre 1980 (1980 VAT Tribunal Reports, p. 135). Dans ce jugement, le Manchester VAT Tribunal a interprété la portée de l'expression « nécessaire pour la protection des intérêts du Trésor » en ce sens que l'administration fiscale doit non seulement établir qu'une certaine méthode de vente est de nature à diminuer ses recettes, mais, en outre, démontrer que le contribuable a volontairement arrangé ses affaires dans le but de réduire son obligation fiscale.

7 Il résulte du dossier que l'administration fiscale n'a pas introduit d'appel contre la décision du Manchester VAT Tribunal, mais que, sur proposition des commissaires, le gouvernement a choisi de résoudre, par la voie législative, le problème posé par cette décision judiciaire. En effet, par la section 14.1 du Finance Act de 1981, le paragraphe 3 de l'annexe 3 du Finance Act de 1972-1977 a été remplacé par une disposition nouvelle, qui reste en substance identique à celle de 1977, sauf que la condition « nécessaire pour la protection des intérêts du Trésor » a été supprimée. La disposition en question est libellée comme suit:

« 3) Lorsque:

a) tout ou partie de l'activité exercée par une personne imposable consiste à fournir des marchandises à un certain nombre de personnes aux fins de leur vente au détail par ces personnes ou par d'autres, et que

b) ces personnes ne sont pas imposables,

les commissaires pourront aviser par écrit la personne imposable qu'après réception de cet avis ou, le cas échéant, à une date ultérieure spécifiée dans celui-ci, la valeur de toute marchandise fournie par cette personne sera réputée être sa valeur marchande lors d'une vente au détail. »

Sur l'objet du litige porté devant le tribunal

8 En vertu de la disposition citée du Finance Act de 1981, les commissaires ont adressé, le 7 décembre 1982, à Direct Cosmetics une injonction conçue en ces termes:

« Les commissaires des douanes et accises ordonnent par la présente qu'à compter du 10 décembre 1982, la valeur par référence à laquelle la taxe sur la valeur ajoutée est perçue sur toute livraison imposable de marchandises:

a) par vous à des personnes qui ne sont pas imposables au sens de la section 2 du Finance Act de 1972,

b) en vue de leur vente au détail, que ce soit par des personnes visées sous a) ci-dessus ou par d'autres,

sera réputée être leur valeur marchande dans une vente au détail. »

9 Il résulte de cette injonction que, selon l'opinion de l'administration fiscale, la valeur à prendre en considération pour déterminer la base d'imposition doit être le prix de détail payé par le consommateur final et non le prix transféré par les agents à Direct Cosmetics, c'est-à-dire le prix de détail diminué, s'il y a lieu, de la ristourne.

10 Contre cette injonction, Direct Cosmetics a introduit un recours devant le London VAT Tribunal. Elle a fait valoir, entre autres, que la modification de l'annexe 3 du Finance Act de 1972-1977 par le Finance Act de 1981, consistant dans la suppression des termes « nécessaire pour la protection des intérêts du Trésor », par rapport à la version de 1977, constitue une dérogation à l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, non autorisée conformément aux exigences de l'article 27, paragraphes 1 et 2, de celle-ci.

11 Les commissaires, par contre, ont fait valoir devant le tribunal que la modification introduite par le Finance Act de 1981 a laissé intacte la substance de la disposition antérieure, de manière que la disposition nouvelle serait couverte par la notification faite le 28 décembre 1977, en vertu de l'article 27, paragraphe 5, de la même directive.

12 Le tribunal, après avoir rappelé, dans son ordonnance de renvoi, la jurisprudence du Manchester VAT Tribunal, expose que, selon les standards d'interprétation du droit anglais, l'amendement introduit par le Finance Act de 1981 constitue une modification de substance et que, donc, la mesure devrait être considérée comme mesure nouvelle au sens de l'article 27 de la sixième directive. Toutefois, selon le tribunal, il ne s'ensuit pas nécessairement que la Cour, appliquant les critères du droit communautaire, aboutira à la même conclusion.

13 Le tribunal est donc d'avis qu'il y a matière à poser des questions à la Cour, d'autant plus qu'il a connaissance d'autres affaires pendantes qui soulèvent le même problème. Il formule, en conséquence, deux questions libellées comme suit:

1) Lorsque des dispositions nationales notifiées conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, sont amendées aux fins de supprimer une référence au critère de protection du Trésor public, cet amendement constitue-t-il, au sens de l'article 27, paragraphe 1, une « mesure particulière » obligeant l'État membre à en saisir la Commission aux termes de l'article 27, paragraphe 2?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, le fait, pour un État membre, de manquer à l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 27, paragraphe 2, de la directive en question en ne saisissant pas la Commission d'une mesure particulière qui déroge aux dispositions de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de cette directive et requiert ainsi l'autorisation du Conseil aux termes de l'article 27, paragraphe 1, donne-t-il à un individu des droits dont il peut se prévaloir devant les juridictions nationales d'un État membre et qui seraient directement fondés sur les dispositions de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a)?

Sur la première question

14 La première question vise à savoir si une disposition de la législation nationale, portant modification d'une mesure antérieure qui avait été notifiée conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive et qui comportait une référence à la « protection des intérêts du Trésor », constitue une « mesure particulière » au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la même directive, soumise comme telle à notification, si la disposition nouvelle porte suppression de cette référence.

15 Direct Cosmetics fait valoir à ce sujet que la modification législative introduite par le Finance Act de 1981, dont l'effet a été de supprimer dans l'annexe du Finance Act de 1972, tel que modifié par le Finance Act de 1977, les mots « pour la protection des intérêts du Trésor », constitue une modification substantielle de la mesure notifiée le 28 décembre 1977 en vertu de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, au titre de « mesure particulière », destinée à éviter des fraudes fiscales. La suppression des mots « pour la protection des intérêts du Trésor » montrerait qu'il s'agit non seulement d'une mesure nouvelle au sens de l'article 27, mais encore que cette mesure dépasse largement le cadre des mesures permises par cet article, en ce que celles-ci ne pourraient déroger au respect de la base d'imposition de la TVA visée par l'article 11 que dans la mesure strictement nécessaire pour éviter des fraudes ou évasions fiscales, ainsi que la Cour l'aurait souligné récemment dans son arrêt du 10 avril 1984 (Commission/Royaume de Belgique, 324/82, Rec. 1984, p. 1861). La preuve de ce qu'il s'agirait d'un élargissement de la mesure originairement notifiée résulterait du fait que Direct Cosmetics qui, sous le régime des anciennes dispositions, avait échappé à l'application de l'impôt, y serait soumise selon l'injonction basée sur les dispositions nouvelles introduites par le Finance Act de 1981. Direct Cosmetics estime donc qu'il y aurait lieu de répondre à la première question en ce sens que la modification législative introduite par le Finance Act est une « mesure particulière » au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive et qu'elle aurait donc dû être notifiée comme le prévoit l'article 27, paragraphe 2.

16 Le gouvernement du Royaume-Uni expose qu'il n'existe pas de différence substantielle entre les dispositions du Finance Act de 1972, tel que modifié en 1977, et celles du Finance Act de 1981. Comme les objectifs de l'ancienne législation auraient été déjoués par la décision du Manchester VAT Tribunal dans l'affaire du Club Center of Leeds, il serait apparu que la notification faite en 1977 à la Commission portait sur une disposition législative qui n'aurait pas pu atteindre les objectifs indiqués dans la notification elle-même. Par conséquent, afin d'atteindre précisément les mêmes objectifs que ceux indiqués dans cette notification, le Royaume-Uni aurait estimé, après l'affaire Club Center of Leeds, qu'il était nécessaire de refaire la législation de 1972-1977 sous une forme totalement cohérente avec ses objectifs. Comme la législation de 1981 a concrétisé avec succès les intentions du Royaume-Uni, telles qu'elles avaient été notifiées en 1977, toute nouvelle notification aurait été superflue. Par voie de conséquence, le Royaume-Uni n'aurait pas été tenu d'une quelconque obligation de notification à la Commission, en l'absence de l'introduction d'une « mesure particulière » appelant l'application du paragraphe 2 de l'article 27.

17 Dans ses observations orales, le gouvernement du Royaume-Uni a souligné que les systèmes de vente tels que ceux pratiqués par le Club Center of Leeds et Direct Cosmetics, quelle que soit l'intention qui les inspire, sont non seulement de nature à porter atteinte à l'intégrité de la recette fiscale, mais qu'ils affectent également les conditions de concurrence entre les entreprises pratiquant de telles méthodes et celles soumises au paiement de l'impôt. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, les objectifs du système de la TVA seraient clairement énoncés dans le préambule de la première directive d'harmonisation, en ce que celui-ci se réfère à l'élimination des facteurs susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire, et souligne le fait que la plus grande neutralité du système fiscal est atteinte si la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et si son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution [première directive du Conseil (67/227), du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, JO p. 1301, considérants 3 et 5 du préambule].

18 La Commission, dans le dernier état de ses observations, considère que, la mesure notifiée en 1977 étant devenue inopérante à la suite de la décision prise par l'autorité judiciaire compétente, il apparaît qu'il y a eu erreur dans la notification intervenue à cette époque. Par voie de conséquence, à défaut de notification de la nouvelle mesure législative prise en 1981, il n'y aurait pas de dérogation valable en vertu de l'article 27 de la directive. Selon la Commission, la législation de 1981 constitue un changement de substance par rapport à la situation juridique antérieure et une nouvelle notification aurait donc été requise. Toutefois, la Commission relève qu'au cas où une nouvelle mesure ayant le même contenu que celle de 1977 aurait été notifiée, elle n'aurait pas, pour sa part, soulevé d'objections. Elle attire particulièrement l'attention sur le fait que, le Royaume-Uni ayant fixé à un niveau relativement élevé l'exemption permise par l'article 24 de la directive, il lui paraît normal qu'en contrepartie des précautions soient prises en vue d'éliminer du bénéfice de cette exemption des types de commercialisation comme celui pratiqué par Direct Cosmetics.

19 La question soulevée par le tribunal doit être résolue à la lumière du système établi par l'article 27 de la sixième directive, dont il convient de rappeler les caractéristiques.

20 Selon le paragraphe 1 de cet article, le Conseil peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la directive, soit afin de simplifier la perception de la taxe, soit afin d'éviter « certaines fraudes ou évasions fiscales ».

21 Aux termes des paragraphes 2, 3 et 4, un État membre qui souhaite introduire une des mesures visées au paragraphe 1 doit en saisir la Commission et lui fournir toutes données d'appréciation utiles. La Commission en informe les autres États membres dans le délai d'un mois. Au cas où ni la Commission ni un État membre n'ont demandé l'évocation de l'affaire par le Conseil, l'autorisation du Conseil est réputée acquise à l'expiration d'un délai de deux mois à compter de l'information donnée par la Commission. Si, par contre, soit la Commission, soit un État membre a demandé l'évocation de l'affaire par le Conseil, celui-ci ne peut autoriser la mesure qu'en statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission.

22 Quant aux mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1, qui étaient en vigueur au moment de la mise en application de la directive, c'est-à-dire au 1er janvier 1977, il est prévu, au paragraphe 5, que les États membres peuvent les maintenir à la condition de les avoir notifiées à la Commission avant le 1er janvier 1978.

23 Dans son arrêt du 10 avril 1984 précité, la Cour a souligné que les mesures destinées à éviter des fraudes ou évasions fiscales ne peuvent déroger au respect de la base d'imposition de la TVA visée par l'article 11 que « dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif ».

24 Il résulte de ce qui précède que des mesures particulières nouvelles, dérogatoires à la directive, ne sont conformes au droit communautaire qu'à la condition, d'une part, qu'elles se maintiennent à l'intérieur du cadre des objectifs visés par l'article 27, paragraphe 1, et, d'autre part, qu'elles aient fait l'objet d'une notification à la Commission et d'une autorisation du Conseil, tacite ou expresse, acquise dans les conditions précisées par les paragraphes 1 à 4 du même article.

25 A la lumière de ces considérations, il convient de constater, en premier lieu, que la mesure notifiée par le gouvernement du Royaume-Uni en 1977 se référait explicitement à la disposition législative introduite par le Finance Act de 1977 dans l'annexe 3 du Finance Act de 1972. Cette notification a épuisé son effet à partir du moment où, par le Finance Act de 1981, la mesure en question a été remplacée par une disposition nouvelle, à moins qu'il soit établi que la disposition nouvelle peut être considérée comme substantiellement la même que la disposition ancienne. La réponse à cette question doit être dégagée d'une comparaison entre l'ancienne et la nouvelle disposition.

26 Il y a lieu de faire remarquer à ce sujet que la version nouvelle du paragraphe 3 de l'annexe 3 du Finance Act de 1981 se distingue de la version ancienne par le fait qu'elle omet les mots « pour protéger les intérêts du Trésor ». Selon le tribunal, ainsi qu'il a été rappelé ci-dessus, la modification apportée au texte par la suppression de ces termes est essentielle en droit anglais et on ne peut pas la prétendre limitée à la mise en œuvre d'une procédure d'application.

27 Les mots « pour protéger les intérêts du Trésor », dans la version antérieure, ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni l'a révélé, constituaient l'équivalent des termes « éviter certaines fraudes ou évasions fiscales », utilisés par la sixième directive. Du fait de la suppression de ces mots, tout lien apparent avec les exceptions prévues par l'article 27, paragraphe 1, de la directive a été rompu et le pouvoir de dérogation reconnu aux commissaires a été étendu de manière indéterminée, en ce qui concerne les procédés de vente visés par la notification de 1977, de manière que la question se pose de savoir si les nouvelles dispositions entrent encore dans le cadre des dérogations permises par l'article 27.

28 Dans la perspective de la question posée par le tribunal, il suffit de constater, à cet égard, qu'en toute hypothèse une modification comme celle introduite par le Finance Act de 1981 constitue un changement substantiel par rapport à la mesure notifiée en 1977 par le fait qu'elle omet précisément l'élément qui la rattachait à la sixième directive. Seule une notification faite conformément au paragraphe 2 de l'article 27 aurait permis à la Commission et, éventuellement, au Conseil de contrôler s'il y avait encore correspondance entre la mesure nouvelle et l'objectif défini par le paragraphe 1 du même article.

29 Il y a donc lieu de répondre à la première question que, lorsque des dispositions nationales, notifiées conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive du Conseil (77/388), du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, sont amendées aux fins de supprimer une référence au critère de la protection des intérêts du Trésor, un tel amendement constitue une « mesure particulière » au sens de l'article 27, paragraphe 1, obligeant l'État membre à en informer la Commission aux termes de l'article 27, paragraphe 2.

Sur la deuxième question

30 La deuxième question vise à savoir si, au cas où une mesure dérogatoire aux dispositions de la sixième directive n'a pas fait l'objet d'une notification et, le cas échéant, d'une procédure d'autorisation en application de l'article 27, les particuliers peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales d'un État membre du droit d'être traités conformément aux dispositions de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la directive, c'est-à-dire de voir taxer leurs recettes sur la base du prix effectivement reçu en échange de la fourniture de biens ou de prestations.

31 Selon Direct Cosmetics, le non-respect, par un État membre, d'une obligation de notification et de la nécessité d'une autorisation ou la violation de règles substantielles du droit communautaire ne sauraient être indifférents aux individus ni constituer des questions ne concernant que les rapports entre États. La demanderesse au principal estime que, conformément à la jurisprudence constante de la Cour, le fait, pour un État membre, de ne pas remplir les conditions préalables nécessaires à l'introduction d'une mesure nationale signifie que les autorités de cet État n'ont pas le droit d'invoquer des dispositions nationales prises sans recours préalable aux procédures adéquates et par dérogation aux dispositions du droit communautaire au respect desquelles elles sont tenues. Direct Cosmetics rappelle à ce sujet les arrêts du 16 février 1978 (Schonenberg, 88/77, Rec. p. 473), du 8 mars 1979 (Salumificio di Cornuda, 130/78, Rec. p. 867), du 16 décembre 1981 (Regina/Tymen, 269/80, Rec. p. 3079) et du 19 janvier 1982 (Ursula Becker, 8/81, Rec. p. 53), dans lesquels la Cour a reconnu qu'un État membre ne peut invoquer à l'égard d'un particulier des dispositions de sa législation nationale qui ne sont pas en conformité avec les obligations imposées par le droit communautaire.

32 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir, en premier lieu, qu'il n'existerait pas, en droit communautaire, de principe selon lequel le manque, par un État membre, de respecter une obligation de notification, de consultation ou d'information à l'égard du Conseil ou de la Commission aurait nécessairement pour effet de rendre incompatible avec le droit communautaire toute mesure prise par cet État. Il faudrait, dans chaque cas, considérer la nature et le but de l'obligation de notification, de consultation ou d'information pour déterminer si la méconnaissance d'une telle obligation apporte au fonctionnement du marché commun un trouble si fondamental qu'il faudrait considérer des mesures nationales prises dans de telles conditions comme dépourvues d'effet. Le gouvernement du Royaume-Uni invoque à cet égard l'arrêt du 3 octobre 1978 (Rasham, 27/78, Rec. p. 1761), dans lequel

la Cour aurait reconnu qu'une notification prescrite par le traité (en l'occurrence, l'alinéa 2 de l'article 115) ne constitue pas une condition préalable à l'entrée en vigueur de certaines mesures de sauvegarde adoptées par les États membres. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, la présente situation ne serait pas sans analogie avec celle dont la Cour a eu à connaître dans cette affaire. Au surplus, le gouvernement du Royaume-Uni établit un contraste entre l'article 27 de la sixième directive et la disposition correspondante de l'article 13 de la deuxième directive (67/228), du 11 avril 1967 (JO p. 1303). Cette dernière disposition contiendrait en effet une défense expresse à l'adresse des États membres de mettre en vigueur des mesures nationales en attendant que les autorités de la Communauté aient pris leur décision; or, une telle défense n'aurait pas été reprise par la sixième directive. Le gouvernement du Royaume-Uni en conclut qu'en l'espèce la méconnaissance de l'obligation de notification ne saurait être considérée comme suffisamment sérieuse pour priver la mesure litigieuse de sa validité ou de son effectivité.

33 En second lieu, le gouvernement du Royaume-Uni, se fondant sur la jurisprudence pertinente de la Cour, allant de l'arrêt du 15 juillet 1964 (Costa/ENEL, 6/64, Rec. p. 1141) à l'arrêt déjà cité du 19 janvier 1982, dans l'affaire Ursula Becker, fait valoir que la Cour a toujours considéré qu'une disposition du droit communautaire, pour pouvoir être invoquée devant les juridictions, doit être suffisamment précise et inconditionnelle et ne nécessiter l'intervention d'aucun acte de la Communauté ou des États membres. Le gouvernement rappelle que, dans l'arrêt Costa/ENEL, la Cour a affirmé, à propos de l'article 102 du traité CEE, qui prévoit une obligation de consulter la Commission, que les États membres ont contracté envers la Communauté « un engagement qui les lie en tant qu'États », mais que cet engagement n'engendre pas, dans le chef des justiciables, des droits que les juridictions internes doivent sauvegarder. Le gouvernement du Royaume-Uni considère que, de même, l'article 27 de la directive ne vise pas les relations de l'État membre avec les particuliers, mais constitue, en réalité, un engagement « contractuel » entre les États membres et la Communauté, analogue à celui qui a été institué par l'article 102 du traité. De par sa nature, l'article 27 ne serait pas susceptible d'engendrer dans le chef des particuliers des droits que les juridictions internes doivent sauvegarder. L'absence de notification ne pourrait donc pas affecter l'efficacité de mesures nationales particulières pour autant que celles-ci concernent des particuliers.

34 La Commission fait reconnaître que, même si son appréciation aurait pu être positive en ce qui concerne l'objectif de la mesure litigieuse, il n'y a pas, dans la situation donnée, une dérogation valable en vertu de l'article 27 de la directive et que, pour cette raison, le principe de l'article 11 pourrait être invoqué par les particuliers.

35 La réponse à la deuxième question posée par le tribunal appelle une observation préliminaire. Il n'est pas contesté que la disposition de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, aux termes de laquelle la base d'imposition est constituée, en principe, pour les livraisons de biens et les prestations de services, par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue, de la part de l'acheteur, par le fournisseur ou le prestataire assujetti à la taxe, a été dûment transposée dans la législation fiscale du Royaume-Uni. A ce titre, le contenu de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la directive constitue donc simultanément une règle de droit national applicable à toute personne soumise au système de la TVA.

36 Il ressort également de ce qui précède qu'il n'existait pas, à l'époque considérée et en ce qui concerne l'objet du litige, de « mesure particulière » dérogatoire à la directive, mise en vigueur conformément aux dispositions de l'article 27 de la directive.

37 En vertu de l'alinéa 3 de l'article 189 du traité, les États membres sont liés à l'observation de toutes les dispositions de la sixième directive dans la mesure où une dérogation n'a pas été établie en conformité de l'article 27. L'autorité fiscale d'un État membre ne saurait donc, sans violer l'obligation découlant, pour l'État, de l'article 189, opposer à un contribuable une disposition dérogatoire au système de la directive, instituée en méconnaissance du devoir de notification imposé aux États membres par l'article 27, paragraphe 2.

38 Il y a donc lieu de répondre à la deuxième question qu'un État membre qui a manqué à l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive, en ne saisissant pas la Commission d'une mesure particulière qui déroge aux dispositions de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la même directive et qui requiert ainsi l'autorisation du Conseil aux termes de l'article 27, paragraphe 1, ne saurait opposer une telle mesure à un particulier qui réclame, devant les juridictions nationales, l'application des dispositions de la loi fiscale prises en conformité de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la directive.

Sur les dépens

39 Les frais exposés par le gouvernement du Royaume-Uni et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le London Value Added Tax Tribunal, par ordonnance du 9 novembre 1983, dit pour droit:

1) **Lorsque des dispositions nationales, notifiées conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive du Conseil (77/388), du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, sont amendées aux fins de supprimer une référence au critère de la protection des intérêts du Trésor, un tel amendement constitue une « mesure particulière » au sens de l'article 27, paragraphe 1, obligeant l'État membre à en informer la Commission aux termes de l'article 27, paragraphe 2.**

2) **Un État membre qui a manqué à l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive en ne saisissant pas la Commission d'une mesure particulière qui déroge aux dispositions de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la même directive et qui requiert ainsi l'autorisation du Conseil aux termes de l'article 27, paragraphe 1, ne saurait opposer une telle mesure à un particulier qui réclame, devant les juridictions nationales, l'application des dispositions de la loi fiscale prise en conformité de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la directive.**

Mackenzie Stuart Bosco Due Kakouris

Pescatore Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 13 février 1985.

Le greffier

P. Heim

Le président

A. J. Mackenzie Stuart