HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

9 iunie 2011 *

În cauza C-285/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Supremo (Spania), prin decizia din 26 aprilie 2010, primită de Curte la 7 iunie 2010, în procedura

Campsa Estaciones de Servicio SA

împotriva

Administración del Estado,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul K. Schiemann, președinte de cameră, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

* Limba de procedură: spaniola.

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 martie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Campsa Estaciones de Servicio SA, de F. Bonastre Capell, abogado;

— pentru guvernul spaniol, inițial de doamna B. Plaza Cruz și ulterior de doamna S. Centeno Huerta, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de doamna I. Martínez del Peral și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea celei de A șasea directive 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: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Campsa Estaciones de Servicio SA (denumită în continuare „Campsa"), pe de o parte, și Administración del Estado, pe de altă parte, cu privire la o decizie de plată emisă de Oficina Nacional de Inspección (Serviciul Național de Inspecție) referitoare la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") aferentă anului 1993.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare". [traducere neoficială]

4 Articolul 5 alineatele (6) și (7) din A șasea directivă prevede:

„(6) Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când [TVA-ul] aferent[…] bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus[…] total sau parțial. Cu toate acestea, nu se tratează în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității.

(7) Statele membre pot considera livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care [TVA-ul] aferent[…] bunurilor respective nu este deductibil[…] în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

(b) utilizarea bunurilor de către o persoană impozabilă într-un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când [TVA-ul] aferent[…] bunurilor respective a fost dedus[…] total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

(c) [...] păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care [TVA-ul aferent bunurilor respective] a fost dedus[…] total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a)." [traducere neoficială]

5 Articolul 6 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă prevede:

„(2) Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității lor, atunci când [TVA-ul] aferent […] bunurilor respective a fost dedus […] total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

[…]

(3) [...] statele membre pot asimila unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice, atunci când [TVA-ul] aferent […] unui astfel de serviciu nu este deductibil […] în întregime în cazul în care serviciul este prestat de o altă persoană impozabilă." [traducere neoficială]

6 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, referitor la baza de impozitare a TVA-ului pe teritoriul țării, prevede:

„Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), de toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;

(b) în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatele (6) și (7), de prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, de prețul de cost, calculat în momentul livrării;

(c) în cazul prestărilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), de costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor;

(d) în cazul prestărilor menționate la articolul 6 alineatul (3), de valoarea de piață a serviciului prestat.

[...]" [traducere neoficială]

7 Articolul 27 din A șasea directivă prevede:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA-ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune sau de fraudă. Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA-ului nu pot influența decât în mică măsură valoarea TVA-ului datorat în stadiul consumului final.

(2) Un stat membru care dorește să introducă măsurile prevăzute la alineatul (1) informează Comisia cu privire la aceasta și îi furnizează acesteia toate informațiile necesare pentru evaluarea cererii.

(3) Comisia informează celelalte state membre cu privire la măsurile propuse în termen de o lună.

(4) Decizia Consiliului se consideră adoptată dacă, în termen de două luni de la informarea celorlalte state membre conform dispozițiilor din alineatul anterior, nici Comisia și nici un alt stat membru nu solicită dezbaterea chestiunii în Consiliu.

(5) Statele membre care la 1 ianuarie 1977 aplică măsuri speciale de tipul celor menționate la alineatul (1) pot menține aceste măsuri, cu condiția să notifice Comisia cu privire la aceasta înainte de 1 ianuarie 1978 și ca astfel de derogări, dacă au ca scop simplificarea procedurii de aplicare a impozitului, să respecte cerințele prevăzute la alineatul (1)." [traducere neoficială]

8 Prin Decizia 2006/387/CE a Consiliului din 15 mai 2006 de autorizare a Regatului Spaniei să aplice o măsură de derogare de la articolele 11 și 28e din A șasea directivă (JO L 150, p. 11), conform procedurii prevăzute la articolul 27 alineatele (1)-(4) din A șasea directivă, Regatul Spaniei a fost autorizat să introducă o măsură de derogare de la regula generală de determinare a bazei de impozitare prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă. Articolul 1 din această decizie prevede:

„[...] Regatul Spaniei este autorizat să considere valoarea de piață [...] ca bază de impozitare a livrărilor de bunuri, a prestărilor de servicii sau a achizițiilor intracomunitare de bunuri, în cazul în care contrapartida este considerabil inferioară valorii sale de piață, iar destinatarul tranzacției sau, în cazul unei achiziții intracomunitare, cumpărătorul nu are dreptul la deducerea totală a TVA-ului [...].

Această măsură nu poate fi utilizată decât pentru a preveni evaziunea și frauda fiscală și în cazul în care contrapartida pe care s-ar baza altfel valoarea impozabilă a fost influențată de legături de familie, organizaționale, patrimoniale, financiare sau juridice [...]"

9 Articolul 11 secțiunea A din A șasea directivă a fost modificat prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388 în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO L 221, p. 9, Ediție

specială, 09/vol. 2, p. 247). Directiva 2006/69 a introdus, printre altele, în articolul 11 secțiunea A din A șasea directivă un nou alineat (6). Potrivit acestuia din urmă, în scopul prevenirii evaziunii și a fraudei fiscale, statele membre pot lua măsuri pentru a se asigura că suma impozabilă pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii este reprezentată de valoarea de piață în cazul în care prețul este, în funcție de împrejurări, mai mic sau mai mare decât această valoare de piață, iar între părțile la tranzacție există o legătură.

10 La intrarea în vigoare a Directivei 2006/69, autorizația acordată Regatului Spaniei în temeiul Deciziei 2006/387 a expirat.

11 În prezent, posibilitatea statelor membre de a lua, în cazul tranzacțiilor între părți între care există o legătură și în scopul prevenirii evaziunii și a fraudei fiscale, măsuri pentru a se asigura că baza de impozitare este reprezentată de valoarea de piață a tranzacției este oferită de articolul 80 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 decembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), aflată în vigoare.

Dreptul național

12 Articolul 78 alineatul 1 din Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea adăugată (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) din 28 decembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247), astfel cum era redactată la momentul faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „Legea 37/1992”), stabilea regula generală de determinare a bazei de impozitare după cum urmează:

„Baza de impozitare a taxei este constituită din cuantumul total al contrapartidei oferite de client sau de terțe persoane pentru tranzacțiile supuse acestei taxe.”

13 Articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992 prevedea totuși următoarele:

„Atunci când, existând o legătură între părțile implicate în tranzacțiile supuse impozitării, sunt convenite prețuri vădit mai mici decât prețurile de piață, baza de impozitare nu va putea fi inferioară celei rezultate din aplicarea normelor prevăzute la alineatele 3 și 4 de mai sus."

14 Articolul 79 din Legea 37/1992 stabilea, la alineatele 3 și 4, reguli speciale de determinare a bazei de impozitare în cazul utilizării de bunuri și al prestării de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile. Aceste cazuri corespundeau situațiilor avute în vedere la articolul 5 alineatul (6) și la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

15 În urma adoptării Directivei 2006/69, Legea 36/2006 privind unele măsuri de prevenire a evaziunii fiscale (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) din 29 noiembrie 2006 (BOE nr. 286 din 30 noiembrie 2006, p. 42087) a modificat articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992. Textul acestei dispoziții a fost adaptat pentru a reflecta modificările aduse de Directiva 2006/69 articolului 11 secțiunea A din A șasea directivă, în special noul alineat (6) al acestui articol.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

16 La 31 decembrie 1993, Campsa a vândut societății Repsol Combustibles Petrolíferos SA mai multe stații de alimentare cu carburanți situate pe teritoriul spaniol, pentru o valoare de 1 732 419 313 ESP. Nu se contestă faptul că era vorba despre o tranzacție între părți între care există o legătură în sensul articolului 79 alineatul 5 din Legea 37/1992.

17 La 7 iulie 1998, inspecția finanțelor spaniolă a comunicat societății Campsa dezacordul său cu privire la declarația de TVA pentru anul 1993, considerând că acestei vânzări trebuia să i se aplice regula de determinare a bazei de impozitare prevăzută la articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992, în măsura în care aceasta era caracterizată prin existența unei legături între părțile implicate și acestea din urmă conveniseră prețuri vădit mai mici decât prețurile de piață. Inspecția finanțelor a evaluat astfel baza de impozitare corectă la 4 076 112 060 ESP. O decizie de plată a TVA-ului aferent anului 1993, întemeiată pe această bază de impozitare estimată, a fost emisă la 11 decembrie 1998.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central a confirmat această decizie de plată a TVA-ului prin decizia din 21 februarie 2001. Campsa a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Camera de contencios administrativ a Audiencia Nacional, care a respins-o prin hotărârea din 30 aprilie 2004. Campsa a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

19 Tribunal Supremo consideră că, pentru soluționarea litigiului cu care este sesizat, este obligat în special să stabilească dacă regula generală de determinare a bazei de impozitare prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă trebuia în mod obligatoriu să se aplice tranzacțiilor între părți între care există o legătură, această directivă neconținând o regulă specială de determinare a bazei de impozitare aplicabilă în astfel de cazuri.

20 Tribunal Supremo consideră că interpretarea dreptului Uniunii suscită îndoieli rezonabile. Acesta subliniază că jurisprudența Curții pare să pledeze în favoarea aplicării acestei reguli generale, iar Regatul Spaniei a obținut autorizația de derogare de la aceasta numai ulterior deciziei de plată în cauză. Acesta subliniază că totuși, de la intrarea în vigoare a Directivei 2006/69, statele membre au posibilitatea, fără a cere o autorizație prealabilă, să stabilească măsuri speciale de derogare pentru determinarea bazei de impozitare, precum cea care fusese autorizată prin Decizia 2006/387, și că această posibilitate există în continuare în Directiva 2006/112. Pe de altă parte, Abogado del Estado (Avocatul Statului) susține în fața acestuia că aplicarea articolului 79 alineatul 5 din Legea 37/1992 nu era contrară dreptului Uniunii, nici înainte de adoptarea Deciziei 2006/387, în special deoarece A șasea directivă permitea recurgerea

la valoarea de piață în cazul utilizării de bunuri și al prestării de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, inclusiv pentru tranzacțiile între părți între care există o legătură.

21 În aceste împrejurări, Tribunal Supremo a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„[A șasea directivă] permitea statelor membre să reglementeze, pentru tranzacțiile încheiate între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vădit mai mic decât prețul de piață, o bază de impozitare diferită de cea stabilită prin regula generală de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, și anume contrapartida, prin extinderea aplicării regulilor privind utilizarea în folosul propriu de bunuri și servicii (astfel cum prevedea articolul 79 alineatul 5 din Legea [37/1992] înainte de modificarea sa prin Legea 36/2006 [...]), fără a urma procedura specifică prevăzută la articolul 27 din directiva menționată pentru obținerea autorizării de a deroga de la regula generală, autorizare care nu a fost obținută de [Regatul] Spani[ei] până la adoptarea Deciziei [2006/387]?"

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca un stat membru să aplice tranzacțiilor între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vădit mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, prin extinderea aplicării regulilor de

determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din A șasea directivă în vederea obținerii autorizației de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată.

23 Guvernul spaniol consideră că un stat membru avea dreptul să reglementeze, în împrejurări precum cele care erau prevăzute la articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992, o bază de impozitare diferită de baza de impozitare generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă. Această dispoziție națională ar fi răspuns principiilor de neutralitate fiscală și de egalitate de tratament și ar fi fost conformă cu A șasea directivă, din moment ce avea drept obiectiv combaterea evaziunii fiscale. Acesta arată în plus că posibilitatea de a introduce măsuri de derogare de acest tip a fost oferită statelor membre prin Directiva 2006/69 și există în continuare în Directiva 2006/112.

24 În schimb, Campsa și Comisia Europeană consideră că A șasea directivă, înainte de modificarea introdusă prin Directiva 2006/69, nu permitea statelor membre să reglementeze, în împrejurări precum cele prevăzute la articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de cea prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă fără a fi obținut autorizația prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă pentru introducerea unei astfel de măsuri de derogare.

25 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că posibilitatea de a califica o tranzacție drept „tranzacție cu titlu oneros” în sensul articolului 2 din A șasea directivă implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă. Astfel, faptul că o tranzacție economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât

prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de piață este fără relevanță în ceea ce privește această calificare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 22). Aceeași este situația în ceea ce privește legătura care poate exista eventual între părțile la tranzacție.

26 Pe de altă parte, chiar potrivit articolului 5 alineatele (6) și (7) și articolului 6 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă, care asimilează anumite tranzacții pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contrapartidă reală tranzacțiilor efectuate cu titlu oneros, regulile de determinare a bazei de impozitare prevăzute la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) literele (b)-(d) din A șasea directivă nu au vocație de a se aplica decât unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit (a se vedea în acest sens Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctul 24).

27 Prin urmare, din moment ce a fost convenită și a fost plătită în mod real persoanei impozabile o contrapartidă în schimbul direct al bunului pe care l-a livrat sau al serviciului pe care l-a furnizat, această tranzacție trebuie să fie calificată drept o tranzacție cu titlu oneros, chiar dacă se efectuează între părți între care există o legătură, iar prețul convenit și plătit în mod real este vădit mai mic decât prețul de piață. Baza de impozitare a unei astfel de tranzacții trebuie, în consecință, să fie determinată conform regulii generale enunțate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă.

28 Or, potrivit unei jurisprudențe constante, conform acestei reguli generale, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă. Așadar, contrapartida respectivă constituie valoarea subiectivă, și anume primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective. În plus, această contrapartidă menționată trebuie să poată fi exprimată în bani (Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctul 21 și jurisprudența citată).

29 În această privință, este, desigur, corect, astfel cum a amintit guvernul spaniol, că principiul egalității de tratament, a cărui expresie particulară la nivelul dreptului comunitar derivat și în domeniul special al fiscalității o reprezintă principiul neutralității fiscale, impune ca situațiile comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctele 49 și 51, precum și Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 44).

30 Cu toate acestea, în măsura în care tranzacțiile precum cele în cauză în acțiunea principală, în care a fost convenit un preț vădit mai mic decât prețul de piață, reprezintă în continuare tranzacții cu titlu oneros în care a fost primită o contrapartidă reală care poate servi drept bază pentru impozitare, principiul egalității de tratament nu este, ca atare, de natură să determine aplicarea regulilor de determinare a bazei de impozitare care au fost prevăzute pentru tranzacțiile efectuate cu titlu gratuit și care urmăresc să estimeze, în lipsa oricărei contrapartide reale, o astfel de bază de impozitare potrivit unor criterii obiective, aceste două tipuri de tranzacții nefiind comparabile.

31 Pe de altă parte, trebuie amintit de asemenea în această privință că legiuitorul Uniunii a prevăzut că, potrivit dispozițiilor articolului 27 din A șasea directivă, statele membre pot, dacă este nevoie, să fie autorizate să deroge de la regulile acestei directive și în special de la cea pe care o cuprinde articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din aceasta (a se vedea în special Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctul 26).

32 Totuși, Curtea a statuat deja că măsuri speciale noi, care derogă de la A șasea directivă, sunt conforme dreptului Uniunii numai cu condiția, pe de o parte, ca acestea să se mențină în cadrul obiectivelor vizate de articolul 27 alineatul (1) din directiva menționată și, pe de altă parte, ca acestea să fi făcut obiectul unei notificări adresate Comisiei și al unei autorizații a Consiliului, tacită sau expresă, obținută în condițiile precizate la alineatele (1)-(4) ale aceluiași articol (Hotărârea din 13 februarie 1985,

Direct Cosmetics, 5/84, Rec., p. 617, punctul 24, și Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 22). În plus, un stat membru nu ar putea, fără a încălca Tratatul CE (devenit Tratatul FUE), să opună unui contribuabil o dispoziție de derogare de la sistemul celei de A șasea directive, instituită cu nerespectarea obligației de notificare impuse la articolul 27 alineatul (2) din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Direct Cosmetics, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea din 15 iunie 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Rec., p. I-5381, punctul 48).

33 Trebuie să se constate că o dispoziție precum articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992 constituie o măsură de derogare nouă în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă. Astfel, deși, astfel cum a invocat guvernul spaniol în cadrul ședinței, acest articol 79 alineatul 5 corespunde unei dispoziții care a fost introdusă în dreptul spaniol prin Legea 30/1985 privind taxa pe valoarea adăugată (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) din 2 august 1985 (BOE nr. 190 din 9 august 1985, p. 25214), prin care Regatul Spaniei a transpus printre altele, în dreptul intern, în vederea aderării sale la Comunitățile Europene, A șasea directivă, adoptarea acestei dispoziții nu este în mai puțină măsură posterioară datei de 1 ianuarie 1977.

34 Or, în cazul aderării, o trimitere la o dată prevăzută în dreptul Uniunii, în lipsa unei dispoziții contrare în actul de aderare sau într-un alt act al Uniunii, este valabilă de asemenea pentru statul aderent, chiar dacă această dată este anterioară celei a respectivei aderări (Hotărârea din 21 iunie 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Rep., p. I-4985, punctul 32). În ceea ce privește Regatul Spaniei, această dată de 1 ianuarie 1977 nu a făcut obiectul unei adaptări nici în Actul privind condițiile de aderare a Regatului Spaniei și a Republicii Portugheze și adaptările tratatelor (JO 1985, L 302, p. 23), nici într-un alt act. Nu se poate, așadar, considera că o dispoziție precum articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992 s-ar putea afla sub incidența articolului 27 alineatul (5) din A șasea directivă.

35 Rezultă că adoptarea articolului 79 alineatul 5 din Legea 37/1992 de Regatul Spaniei se încadra în procedura prevăzută la articolul 27 alineatele (1)-(4) din A șasea

directivă și trebuia astfel să fie notificată și autorizată conform acestei proceduri. Or, nu se contestă faptul că, la data situației de fapt din acțiunea principală, această dispoziție națională nu făcuse obiectul unei astfel de notificări și autorizări și nu s-a dovedit că situația a fost diferită în ceea ce privește dispoziția corespunzătoare care ar fi figurat în Legea 30/1985. În consecință, faptul că o astfel de măsură de derogare, la data respectivă, nu a fost notificată și autorizată conform procedurii prevăzute la articolul 27 alineatele (1)-(4) din A șasea directivă este suficient pentru a se constata că aceasta nu poate fi aplicată de un stat membru și opusă unui contribuabil.

36 Desigur, astfel cum a arătat guvernul spaniol în cadrul ședinței, Curtea a considerat, la punctul 50 din Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, că o notificare tardivă a unei măsuri de derogare nu poate avea aceleași consecințe, în ceea ce privește opozabilitatea, precum lipsa unei notificări. Totuși, această afirmație, în primul rând, privea o situație în care măsura de derogare în cauză, pe de o parte, era sub incidența alineatului (5) al articolului 27 din A șasea directivă, situație pe care Curtea a diferențiat-o de cea a unei măsuri care intră sub incidența alineatului (1) al aceluiași articol, și, pe de altă parte, fusese notificată cu nerespectarea termenului de notificare stabilit la articolul 27 alineatul (5) din A șasea directivă, dar anterior situației de fapt care s-a aflat la originea litigiului cu care a fost sesizată instanța națională; în al doilea rând, răspundea întrebării dacă o astfel de măsură de derogare trebuia să rămână neaplicabilă chiar după această notificare tardivă (a se vedea Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctele 47-51).

37 Aceste împrejurări nu sunt comparabile cu cele în discuție în acțiunea principală. Prin urmare, nu se poate deduce din hotărârea menționată că, din cauza faptului că o măsură națională care intră sub incidența articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă a făcut obiectul unei notificări către Comisie și al unei autorizări a Consiliului ulterior situației de fapt din acțiunea principală, această dispoziție națională ar trebui să poată fi aplicată unei situații de fapt anterioare notificării sale.

38 Trebuie să amintim de asemenea că riscul de evaziune fiscală, pe care, potrivit guvernului spaniol, articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992 ar fi urmărit să îl combată, nu putea da naștere decât unei cereri întemeiate pe articolul 27 din A șasea directivă, privind introducerea de statul membru în cauză a unor măsuri de derogare în scopul prevenirii anumitor forme de evaziune sau de fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctul 26), cerere care nu a fost introdusă decât ulterior situației de fapt din acțiunea principală.

39 În sfârșit, împrejurarea, evidențiată în special de instanța de trimitere și de guvernul spaniol, potrivit căreia, de la intrarea în vigoare a Directivei 2006/69, statele membre au posibilitatea, fără a avea obligația de a solicita o autorizație prealabilă, în scopul prevenirii evaziunii sau fraudei fiscale, de a lua măsuri pentru ca baza de impozitare să fie constituită de valoarea de piață a tranzacției în anumite împrejurări, atunci când există o legătură între părțile la tranzacție, nu are incidență asupra faptului că, la momentul situației de fapt în discuție în acțiunea principală, A șasea directivă nu le acorda o astfel de posibilitate în afara procedurii prevăzute la articolul 27 alineatele (1)-(4) din această directivă.

40 Din toate considerațiile care precedă rezultă că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să aplice unor tranzacții precum cele în cauză în acțiunea principală, efectuate între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vădit mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, prin extinderea aplicării regulilor de determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă în vederea obținerii autorizației de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

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: baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să aplice unor tranzacții precum cele în cauză în acțiunea principală, efectuate între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vădit mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, prin extinderea aplicării regulilor de determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă în vederea obținerii autorizației de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată.

Semnături