CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT

présentées le 4 décembre 1984 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Le problème posé

Le problème posé par le cas d'espèce est résumé comme suit dans le rapport d'audience.

L'affaire a 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 siégeant à Londres, compétent en matière de taxe à la valeur ajoutée) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre la société Direct Cosmetics Ltd et les Commissioners of Customs and Excise (administration des douanes et contributions indirectes), une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive du Conseil (77/388/CEE), du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.

Faits et procédure

1. L'article 27 de la sixième directive du Conseil (77/388/CEE), 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), qui figure sous le titre XV (mesures de simplification), dispose:

« 1) Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

2) L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation.

3) La Commission en informe les autres États membres dans un délai d'un mois.

4) La décision du Conseil sera réputée acquise si, dans un délai de deux mois à compter de l'information visée au paragraphe 3, ni la Commission ni un État membre n'ont demandé l'évocation de l'affaire par le Conseil.

5) Les États membres qui appliquent, au 1er janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de les notifier à la Commission avant le 1er janvier 1978 et sous réserve qu'elles soient conformes, pour autant qu'il s'agisse de mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, au critère défini au paragraphe 1. »

2. En vue de conformer sa législation fiscale à la sixième directive, le Royaume-Uni a amendé notamment, par l'effet du Finance Act de 1977 publié le 29 juillet 1977, le paragraphe 2 de l'annexe 3 au Finance Act de 1972 et lui a donné la teneur suivante sous la forme du paragraphe 3:

1 — Traduit du néerlandais.

« Lorsque, de l'avis de l'administration:

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 du Trésor nécessite que l'administration fasse usage des pouvoirs que lui confère ce paragraphe,

elle peut aviser par écrit la personne imposable qu'après réception du présent 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. »

3. Le 28 décembre 1977, le gouvernement du Royaume-Uni a notifié à la Commission, en application de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, sept mesures qu'il avait l'intention de maintenir après l'entrée en vigueur, au 1er janvier 1978, de la directive, en tant que « mesures particulières dérogatoires » admises par l'article 27, paragraphe 1. Dans cette liste figurait la mention « Special Anti-Avoidance Valuation Provisions » (dispositions spéciales contre l'évasion fiscale concernant la valeur). En annexe à sa lettre de notification, le gouvernement du Royaume-Uni a explicité ces dispositions dans les termes suivants:

« 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. »

4. Le paragraphe 3 de l'annexe 3, dans sa version du Finance Act de 1977, a été à nouveau amendé par l'article 14, paragraphe 1, du Finance Act de 1981, qui a supprimé le point c) et la condition relative à la « protection du Trésor ».

5. La société Direct Cosmetics Ltd est une entreprise spécialisée dans la vente dite « directe » de produits cosmétiques qui, dans des situations qualifiées de « particulières », ne peuvent être écoulés par les canaux normaux et traditionnels du commerce de détail. Il s'agit essentiellement de produits cosmétiques provenant de surplus ou d'invendus, de stocks excédentaires, de soldes de ventes promotionnelles, de fins de séries et de produits conditionnés dans des emballages spéciaux pour une circonstance précise, comme les emballages de Noël, qui n'ont pas été vendus pendant la période prévue. Direct Cosmetics achète ces produits à prix réduit auprès des producteurs ou des grossistes et les revend ensuite, en particulier dans des hôpitaux, des entreprises et des bureaux, par l'intermédiaire d'un réseau d'agents, en règle générale des femmes, aux conditions suivantes: le produit est vendu aux agents au prix de catalogue de Direct Cosmetics, les agents revendent le produit au même prix aux clients privés, mais retiennent, si le prix de vente est versé dans les quinze jours, un escompte de 20 %.

Leur chiffre d'affaires se situant en deçà du seuil d'imposition prévu, les agents de Direct Cosmetics sont exemptés de la taxe à la valeur ajoutée; ils revendent donc sans mettre en compte la TVA.

6. Le 7 décembre 1982, conformément au paragraphe 3 de l'annexe 3 au Finance Act de 1972, tel que modifié par l'article 14 du Finance Act de 1981, Direct Cosmetics Ltd

s'est vu adresser un avis des Commissioners of Customs and Excise, indiquant que la valeur qui servirait d'assiette pour la perception de la taxe à la valeur ajoutée sur les marchandises vendues par elle à ses agents serait réputée être leur prix normal de vente au détail.

7. Direct Cosmetics Ltd a contesté la légalité de cet avis devant le London Value Added Tax Tribunal, en faisant valoir que la modification du Finance Act de 1972 par l'effet du Finance Act de 1981 constituait une modification substantielle du droit national, équivalant à une nouvelle mesure particulière au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, qui aurait dû faire l'objet, en vertu du paragraphe 5 de l'article 27, d'une notification à la Commission; selon l'entreprise demanderesse, le défaut de notification entraînerait l'inapplicabilité de la disposition en cause.

8. Par ordonnance du 9 novembre 1983, le Value Added Tax Tribunal de Londres a décidé, en application de l'article 177 du traité CEE, de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice se soit prononcée à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

« 1) Lorsque des dispositions nationales notifiées conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la directive 77/388/CEE 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)? »

Pour une bonne compréhension de l'affaire, il importe en outre de prendre connaissance de l'ordonnance de renvoi et des autres documents que le juge de renvoi a fait parvenir à la Cour.

2. Observations écrites et orales présentées en l'espèce à la Cour

Les observations écrites qui ont été présentées à la Cour et qui ont été reprises de façon condensée dans le rapport d'audience peuvent être résumées très globalement comme suit.

Préconisant une interprétation restrictive de l'article 27 de la sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — telle que la Cour l'a également appliquée dans son arrêt du 10 avril 1984, dans l'affaire 324/82, Commission/Royaume de Belgique —, Direct Cosmetics Ltd aboutit à la conclusion qu'il faut répondre par l'affirmative à la première question déférée. Se fondant sur la jurisprudence constante de la Cour en la matière, elle conclut également à une réponse affirmative à la deuxième question.

Dans ses observations écrites, la Commission aboutit à une réponse quelque peu équivoque sur la première question, mais de la même façon que Direct Cosmetics, sa réponse à la deuxième question est affirmative. On comprend mieux le caractère quelque peu équivoque de la réponse à la première question lorsqu'on connaît l'arrière-plan de l'ordonnance de renvoi et les développements présentés par la Commission à l'audience.

Tant en ce qui concerne la première que la deuxième question, le gouvernement du

Royaume-Uni propose une réponse négative.

La Cour a invité les parties à accorder une attention particulière dans leurs explications orales à l'audience à la question de savoir quelle portée il conviendrait de reconnaître, dans l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, à l'expression « des mesures particulières ... afin ... d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales »; la Cour leur a demandé plus particulièrement de se prononcer sur la question de savoir si le fait qu'un commerçant assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée assure la vente au détail de ses produits par l'intermédiaire de personnes bénéficiant légalement d'une franchise au titre des dispositions de l'article 24 de la directive, peut être qualifié de fraude ou d'évasion fiscale. Les parties ont en outre été invitées à tenir compte, dans leurs prises de position, de l'arrêt de la Cour du 10 avril 1984 (affaire 324/82, Commission/ Belgique), que nous avons déjà cité.

Eu égard à ces questions, Direct Cosmetics a souligné en premier lieu à l'audience qu'en l'espèce il s'agissait d'une forme tout à fait normale et légale de commerce, pratiquée à des prix normaux qui font jouer la concurrence (avec un système de vente par correspondance), alors que, comme l'ordonnance de renvoi le fait apparaître, il n'y avait aucune intention de se soustraire à la taxe sur la valeur ajoutée due ou d'en réduire le montant. Ensuite, la société demanderesse se prévaut de l'interprétation restrictive de la portée de l'article 27, que la Cour a donnée dans l'affaire 324/82, pour soutenir que l'article 27 ne s'applique qu'à des mesures strictement nécessaires pour éviter la fraude et l'évasion fiscale. Selon elle, la modification intervenue en 1981 montre clairement que la mesure en cause n'a rien à voir avec les objectifs mentionnés. A cet égard, la demanderesse au principal se prévaut également des constatations du juge de renvoi, à savoir que la mesure en cause ne vise pas à éviter la fraude ou l'évasion fiscale mais à protéger « les intérêts du Trésor britannique, les ressources propres de la Communauté et le commerce de détail classique ». C'est pourquoi, de l'avis de la demanderesse au principal, l'article 27 de la directive ne couvre pas la dérogation à l'article 11 en cause en l'espèce et Direct Cosmetics pouvait donc prétendre, à bon droit, à l'application d'une base d'imposition conforme à celle prévue par l'article 11 de la directive. Enfin, la demanderesse au principal a fait valoir qu'à la lecture de l'ordonnance de renvoi et de la jurisprudence britannique qui y est citée, la modification intervenue en 1981 comportait clairement une modification quant au fond par rapport au texte antérieurement notifié à la Commission en 1977, dans la mesure où elle a supprimé tout renvoi à la fraude ou à l'évasion fiscale (constatée objectivement ou recherchée subjectivement). Dans sa réplique à l'audience, Direct Cosmetics a ajouté à cela que, selon les constatations du juge britannique compétent, le mode de vente qu'elle avait conçu n'entraînerait pas non plus de distorsions du jeu de la concurrence et que, par ailleurs (comme, entre autres, les franchises prévues entraînent toutes de telles distorsions), celles-ci ne sauraient en soi justifier à elles seules l'application de l'article 27.

A l'audience, l'agent du Royaume-Uni a soutenu en premier lieu qu'en l'espèce il ne s'agit pas de fraude fiscale mais uniquement d'évasion fiscale au sens de l'article 27 de la directive. Selon lui, il serait ici question en particulier d'évasion fiscale en ce sens que les pratiques commerciales de Direct Cosmetics, qui en tant que telles restent dans les limites fixées par la loi, entraînent une perte de revenus pour le Trésor. Selon l'historique de la directive, tel qu'il est exposé au point 26 des motifs de l'arrêt de la Cour dans l'affaire 324/82 déjà cité à plusieurs reprises, cette forme d'évasion fiscale serait couverte par l'article 27 de la directive. En l'espèce, à défaut d'avis par écrit au sens de la disposition en cause, les ventes effectuées par Direct Cosmetics

seraient imposées pour un prix de vente inférieur à celui qui servirait d'assiette en cas de vente par l'intermédiaire du commerce de détail normal, ce qui, selon le gouvernement du Royaume-Uni, impliquerait une évasion fiscale au sens de l'article 27 de la directive. Si, en l'espèce, il n'était pas question d'évasion fiscale au sens de l'article 27 de la directive pas plus que de fraude fiscale, il ne serait pas question non plus au demeurant de mesure particulière au sens du même article. Toute forme de commerce exercée sur une base commerciale saine, qui ferait obstacle à ce que les autorités fiscales puissent liquider l'impôt au stade final du consommateur, conformément à la base d'imposition prévue par l'article 11 de la directive, serait alors légale. En ce qui concerne l'arrêt de la Cour dans l'affaire 324/82, le gouvernement du Royaume-Uni estime que les faits de l'espèce diffèrent tellement de la mesure générale s'appliquant à un secteur entier en cause dans l'affaire jugée, que l'arrêt rendu ne saurait ici faire l'objet d'une application par analogie. Le gouvernement britannique estime aussi qu'en l'espèce les mesures concrètes adoptées dans des cas concrets sont précisément proportionnelles à la perte en revenus fiscaux, c'est-à-dire qu'elles s'élèvent à la différence existant entre l'imposition en cas de livraisons effectuées par Direct Cosmetics à ses agents et l'imposition sur la valeur des marchandises livrées aux consommateurs finals par le commerce de détail normal. De l'avis du gouvernement britannique, la disposition en cause en l'espèce ne serait pas une mesure générale comme celle que vise l'arrêt cité. Il fait valoir que son application est limitée à des cas individuels dans lesquels les services fiscaux décident de délivrer un avis parce qu'il existe un risque pour le fisc et que, dans ses conséquences pratiques, la disposition est précisément proportionnelle au but visé qui est de recouvrer la perte fiscale constatée. En outre, le gouvernement du Royaume-Uni estime que le système de vente conçu par Direct Cosmetics n'est pas conforme aux principes fondamentaux de la première directive en matière d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, notamment pas aux principes de neutralité et d'absence de distorsions du jeu de la concurrence, ainsi qu'à l'objectif du régime établi qui consiste à viser tous les stades de la production et de la distribution de biens et de services, y compris le stade du commerce de détail. Selon lui, des ventes systématiques exclusivement faites aux consommateurs par le truchement de commerçants ou d'intermédiaires non enregistrés ou des ventes régulières de ce type simplement constatées en fait devraient également être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque, conformément à l'article 24 de la sixième directive, ces intermédiaires peuvent aussi bénéficier d'une franchise au Royaume-Uni. Dans sa réplique orale, l'agent du Royaume-Uni a déclaré clairement encore une fois, de façon très générale, que tout système de vente qui exclut la phase ultime du commerce de détail justifie un avis tel que celui qui est en cause en l'espèce. En réponse à une question que nous avons posée à la fin de l'audience, il a confirmé que la conception générale du régime de la taxe sur la valeur ajoutée au Royaume-Uni est effectivement qu'abstraction faite de ventes occasionnelles par l'intermédiaire de commerçants non enregistrés, la vente doit s'effectuer par l'intermédiaire de détaillants enregistrés. En ce qui concerne l'interprétation du contenu de la notion de « protection of the revenue » (qui a été supprimée par la modification intervenue en 1981), l'agent du Royaume-Uni a admis que la divergence de vues entre l'administration et le juge qui est apparue dans l'ordonnance de renvoi existait effectivement et que, de l'avis du juge, le texte de 1977 impose de constater une intention d'évasion fiscale. De l'avis des services fiscaux, une évasion fiscale non intentionnelle, constatée en fait, au sens énoncé précédemment, était suffisante en fait pour donner lieu à un avis.

La Commission a tout d'abord soutenu à l'audience que la notion d'« évasion fiscale » au sens de l'article 27 de la sixième directive doit être interprétée dans son contexte national et qu'il ne s'agissait pas en l'espèce d'une notion de droit communautaire. En ce qui concerne la notion de « mesures particulières », elle n'a pas non plus estimé qu'une définition générale était possible. Selon elle,

il serait effectivement possible de développer des critères généraux sur la base desquels il conviendrait d'apprécier la validité de mesures particulières telles que celles qui sont en cause en l'espèce, comme le principe de proportionnalité que la Cour a dégagé dans l'affaire 324/82. Un autre critère — qui est important dans l'affaire qui nous préoccupe — serait la compatibilité avec les éléments essentiels de la sixième directive. En raison de la pratique suivie par elle qui consiste à renvoyer à la législation nationale, la Commission estime que l'interprétation défendue par le Royaume-Uni dans la présente procédure est acceptable. Selon elle, comme l'article 24 de la directive ne confère aux États membres qu'un *droit* de prévoir des franchises pour les petites entreprises, le même article ne saurait faire obstacle à ce qu'un État membre prévoie des dérogations à une franchise ainsi accordée pour certaines formes de commercialisation comme celle qui est en cause en l'espèce. En ce qui concerne l'obligation de notification au titre de l'article 27, paragraphe 2, de la directive, la Commission a admis qu'il appartient à la Cour de juger si la modification d'une disposition notifiée antérieurement présente un caractère si essentiel quant au fond qu'elle acquiert le caractère d'une *nouvelle* mesure particulière qui doit donc faire l'objet d'une nouvelle notification. Comme, en l'espèce, le juge britannique a considéré qu'une modification telle que celle intervenue en l'espèce était substantielle, la Commission a estimé qu'il était difficile de maintenir l'autre point de vue qu'elle avait adopté dans la présente procédure. Lors de la notification, la Commission avait à l'époque compris le texte de 1977 en ce sens que son seul but était d'imposer des entreprises comme Direct Cosmetics au niveau du commerce de détail, ce qu'elle avait estimé conforme aux objectifs de l'article 27 de la sixième directive. Comme il s'avère que, selon le juge national, une modification substantielle de la législation est intervenue en 1981 et que le texte de 1977 avait une portée moindre que celle alors notifiée par le Royaume-Uni à la Commission [2], l'institution communautaire pouvait seulement aboutir à la conclusion que la notification alors intervenue n'était pas régulière et qu'il n'existe en conséquence pas de dérogation valable au titre de l'article 27, paragraphe 5, et que l'article 11 de la directive était donc directement applicable.

Enfin, pour une bonne compréhension de la portée de la disposition en cause en l'espèce, il importe encore de citer le compte rendu des débats sur ce point au sein d'une commission de la Chambre des communes, dont une copie a été produite devant la Cour dans la présente procédure par un courrier du 18 octobre 1984 de l'agent du Royaume-Uni, à la suite d'une demande formulée en ce sens par le juge rapporteur. Le compte rendu confirme en premier lieu que la disposition en cause en l'espèce a en principe un champ d'application très général qui concerne de nombreux secteurs très diversifiés dans lesquels il est d'usage d'effectuer les ventes au public en écartant les détaillants enregistrés (et donc assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée). Au cours des débats parlementaires, les membres de la Chambre des communes ont posé de nombreuses questions à cet égard, qui, pour partie, avaient le même objectif que différentes questions posées à l'audience par certains membres de la Cour. En deuxième lieu, les explications fournies par le gouvernement au cours des débats parlementaires confirment que si la disposition devait assurer des rentrées fiscales aussi fortes que possible (conformément aux objectifs de la loi), elle visait aussi à protéger les commerçants enregistrés contre la concurrence émanant d'autres canaux de distribution. De surcroît, la disposition viserait également à protéger les producteurs ou les grossistes qui vendent leurs produits par l'intermédiaire des canaux de distribution usuels contre la concurrence des producteurs ou grossistes qui vendent leurs produits par l'intermédiaire de personnes non enregistrées.

2 — A cet égard, nous renvoyons à la page 7 de l'annexe à la lettre par laquelle le juge de renvoi a fait parvenir à la Cour les questions dont il la saisissait.

3. La solution des questions posées

3.1. *Les circonstances particulières de l'espèce*

Dans la précédente partie de nos conclusions, nous avons repris assez longuement les plus importantes considérations développées à l'audience parce qu'eu égard aux questions déterminantes pour la Cour, les exposés oraux fournissent plus de clarté que les observations écrites. En outre, il est bien évident que les précisions données oralement sur les différents points de vue ne pouvaient pas encore figurer dans le rapport d'audience.

Il est vrai qu'il est plus difficile de résoudre les questions déférées à la Cour d'une façon utile pour le juge de renvoi parce qu'en l'espèce des circonstances de fait très particulières, trois dispositions spéciales successives, l'avis concret délivré à Direct Cosmetics — sur lequel porte la procédure nationale — ainsi qu'un certain nombre de décisions judiciaires sur le cas concret et sur l'interprétation des dispositions applicables ont eu une incidence sur les questions déférées à titre préjudiciel. C'est à la lumière de cet arrière-plan complexe, du point de vue des faits et de la législation nationale, qu'il convient de comprendre les questions déférées à la Cour, qui, en outre, dans les réponses à donner, doivent être traduites de façon appropriée sous une forme abstraite.

Quant aux faits, il nous semble surtout important d'opérer une différenciation abstraite entre les situations dans lesquelles le contribuable est imposé sans avis, conformément au prix de vente aux particuliers qu'il a lui-même fixé, et les situations dans lesquelles il est imposé sans avis, sur la seule base du prix qu'il a en fait reçu de ses revendeurs (qui ne sont pas des détaillants enregistrés) à la livraison. La question de savoir à quelle catégorie Direct Cosmetics appartient en fait ne nous semble pas décisive pour la Cour.

En ce qui concerne les textes successifs de la disposition en cause en l'espèce, à savoir les textes de 1972, 1977 et 1981, il importe tout d'abord de relever qu'au vu du dossier, le premier texte n'était applicable que lorsqu'était apparue une *intention subjective* de fraude ou d'évasion fiscale. Le deuxième texte (de 1977) a utilisé un critère considéré comme *objectif* au regard de la compétence à délivrer des avis: « la nécessité de protéger les intérêts du Trésor ». Néanmoins, dans la jurisprudence, ce critère n'a pas fait l'objet d'une interprétation différente de celle du premier critère subjectif utilisé (voir p. 7 de l'ordonnance de renvoi). Ensuite, la modification intervenue en 1981 a supprimé toute limitation de la compétence à délivrer un avis aux seuls cas de fraude ou d'évasion à la loi fiscale recherchée subjectivement ou constatée objectivement dans les faits. Comme la Commission, nous estimons que la dernière modification doit être considérée sans aucun doute comme une modification essentielle quant au fond du texte de 1977. Toutefois, à la différence de la Commission, nous ne voudrions pas tirer cette conclusion exclusivement de la jurisprudence britannique pertinente mais aussi du texte du paragraphe 2 de l'annexe 3 au Finance Act de 1972, modifié en 1981. Le texte actuellement applicable est le suivant:

« Lorsque, de l'avis de l'administration:

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, et

b) que ces particuliers ne sont pas imposables,

elle peut aviser par écrit la personne imposable qu'après réception du présent 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. »

Le texte cité et les explications fournies par le gouvernement du Royaume-Uni à cet égard font apparaître que les ventes au public effectuées en tout ou en partie par d'autres canaux que le commerce de détail enregistré peuvent être imposées comme si elles étaient le fait de détaillants enregistrés. Selon nous, en l'espèce, cela pourra signifier que lorsque Direct Cosmetics concède un rabais à ses revendeurs, elle est imposée de telle façon que le prix de vente effectivement pratiqué (prix catalogue diminué du rabais concédé) est majoré de la marge bénéficiaire normale dont le commerce de détail jouit d'habitude pour les produits en cause, pour le calcul de la base d'imposition. L'avis délivré concrètement en l'espèce à Direct Cosmetics (voir p. 2 de l'ordonnance de renvoi) permet de dire en soi que, pour Direct Cosmetics, la base d'imposition peut être encore plus élevée. En effet, l'avis prévoit que la base d'imposition sera le « prix normal de vente au détail ». Cela pourrait signifier que, pour des produits à prix réduits que Direct Cosmetics achète à bas prix, l'administration calcule le prix de vente au détail comme s'il s'agissait de marchandises similaires qui ne proviendraient pas d'achats à prix réduits mais qui auraient été achetées normalement par un détaillant enregistré auprès du producteur ou des grossistes spécialisés dans ces produits. Dans sa réponse à la dernière question que nous avons posée à l'audience, l'agent du Royaume-Uni a cependant défendu un point de vue différent et certainement plus raisonnable, qui figure également au dernier alinéa du point A de l'ordonnance de renvoi (p. 11). Ce point de vue tend à dire que Direct Cosmetics devrait être imposée sur la base du prix de catalogue qu'elle a elle-même fixé. Comme nous l'exposerons encore plus en détail, ce point de vue ne s'écarte de l'article 11 de la directive que dans deux cas: tout d'abord, lorsque le rabais accordé sur le prix de catalogue à l'intermédiaire non imposable n'est pas concédé a posteriori mais au moment de la livraison; en deuxième lieu, lorsque l'intermédiaire facture au consommateur un prix plus bas que le prix de catalogue.

3.2. *Les dispositions pertinentes du droit communautaire*

Outre l'article 27 de la sixième directive en matière d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, que nous avons déjà cité précédemment, l'article 11 de la même directive importe également dans la présente affaire, de même que dans l'affaire 324/82. De plus, les objectifs généraux formulés dans la première directive que l'agent du Royaume-Uni a mentionnés et qui ont été cités précédemment ont joué un certain rôle dans les débats.

Selon nous, il convient de déduire de l'article 11, lettre A, paragraphe 3, de la directive que, lors du calcul de la base d'imposition pour une entreprise comme Direct Cosmetics, il faut se fonder sur le prix normal de vente aux particuliers (le prix de catalogue) pratiqué par l'entreprise, c'est-à-dire sans déduction des rabais qu'elle n'accorde à ses revendeurs qu'après que la livraison a eu lieu (comme cela semble être le cas en l'espèce au vu du dossier). De surcroît, l'article 11 ne saurait aucunement, à notre avis, servir de base au point de vue du gouvernement du Royaume-Uni, selon lequel — abstraction faite des franchises prévues à l'article 24 de la directive — la vente au consommateur doit toujours avoir lieu par l'intermédiaire du commerce de détail normal (soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires). Selon nous, l'article 11 ne fait nullement obstacle à la vente directe au consommateur par le producteur ou le gros-

siste, ou à l'utilisation, par le producteur ou le grossiste, en vue de la vente au consommateur final, de canaux de vente moins coûteux ou plus efficaces que le commerce de détail normal. En revanche, bien entendu dans le cadre de l'article 27 de la directive, il est possible d'admettre d'éventuelles dispositions qui visent à garantir que le dernier opérateur soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires qui intervient dans le cycle de distribution sera imposé sur une base d'imposition incluant également les bénéfices réalisés en fait par les intermédiaires non enregistrés qui assurent la distribution. Comme nous l'avons fait observer, il nous semble que cela est possible par la mise en œuvre de l'article 11, lettre A, paragraphe 3, pour des cas comme celui qui a été constaté pour Direct Cosmetics, souvent même sans recourir à des mesures particulières au sens de l'article 27. Il en va différemment pour les cas, sans doute plus fréquents, dans lesquels le dernier opérateur imposable effectue une livraison à l'intermédiaire ou au détaillant intervenant directement après et non soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires, à un prix inférieur au prix de vente aux particuliers.

En outre, nous ne voyons pas pourquoi la vente aux particuliers par l'intermédiaire de tels canaux de distribution autres que le commerce de détail enregistré serait contraire aux principes fondamentaux de la première directive qui, selon les considérants de la sixième directive, sont également à la base de cette dernière. Selon l'historique et l'économie de la première directive, l'objectif du principe de neutralité inhérent au régime d'imposition qui y est prévu est précisément de faire en sorte que, quels que soient le nombre et la nature des différents stades intervenant dans la production et la distribution, le consommateur n'acquitte en définitive qu'un impôt basé sur la valeur ajoutée effectivement par l'ensemble de ces stades intermédiaires. L'objection essentielle qui était formulée contre le régime de taxes en cascade applicable antérieurement était qu'il avait pour effet de pénaliser du point de vue fiscal l'intervention de stades intermédiaires efficaces et de favoriser artificiellement du point de vue fiscal l'intégration de stades intermédiaires, laquelle n'était pas en soi nécessairement rentable (c'est-à-dire même lorsque l'ensemble des coûts de production et de distribution étaient en réalité plus élevés). En empêchant que le jeu de la concurrence ne soit faussé (ce qui ne relève pas exclusivement du sens restreint de la notion de « distorsion » figurant aux articles 101 et 102 du traité CEE), la directive a uniquement pour objectif de ne pas décourager, par l'effet de dispositions fiscales, la recherche d'avantages au niveau des coûts de production ou de distribution, comme c'était le cas sous l'empire du régime de la taxe en cascade. La protection des détaillants « ordinaires », même si ceux-ci doivent travailler avec des marges bénéficiaires plus élevées, contre d'autres formes de distribution ne saurait d'aucune façon être entendue comme étant incluse dans les objectifs de la première directive, pas plus que dans ceux de la sixième directive. Lorsque le cinquième considérant de la première directive évoque l'application du système de la taxe sur la valeur ajoutée au stade du commerce de détail, il vise manifestement, à la lumière des objectifs mentionnés, *toute* forme de commerce de détail et non pas seulement *une* certaine forme de commerce de détail.

En ce qui concerne l'article 27 de la directive, il nous semble clair que cette disposition vise en particulier à instaurer des procédures (différentes selon qu'il s'agit de mesures particulières existantes ou nouvelles) qui soient de nature à garantir que les États membres n'introduiront pas de dérogations au système normal (en particulier à celui de l'article 11) de la directive qui ne répondent pas aux critères établis à l'article 27. De par leur nature, ces garanties doivent également s'étendre aux mesures nationales qui ne contiennent qu'une habilitation à prendre des dispositions individuelles pour faire échec, entre autres, à la fraude ou à l'évasion fiscale, comme c'est le cas en l'espèce. En conséquence, un État membre ne saurait se soustraire à un examen à la lumière de ces critères en adoptant une disposition d'habilitation générale qui permet de déroger au système normal et dont les conséquences pratiques ne peuvent être constatées que par une appréciation des décisions d'application individuelles au regard des critères de l'article 27. Lorsqu'une disposition déjà existante, notifiée à la Commission au titre de l'article 27, para-

graphe 5, qui permet uniquement de faire obstacle à des pratiques ayant pour but ou pour effet la fraude ou l'évasion fiscale, est remplacée par une disposition d'habilitation dans laquelle cette limitation des cas d'application n'existe plus, il s'agit en outre clairement d'une *nouvelle* mesure qui, conformément à l'article 27, paragraphe 2, doit faire l'objet d'une notification. Il en est de même lorsqu'une mesure notifiée au titre de l'article 27, paragraphe 5, s'avère a posteriori avoir un contenu différent de celui communiqué par l'État membre intéressé lors de la notification et est ensuite remplacée par une mesure formulée différemment. La notification initiale doit alors éventuellement être considérée en outre comme non valide ou pour le moins comme ne pouvant pas sortir d'effets juridiques au sens de l'article 27, paragraphe 5, comme la Commission l'a soutenu à bon droit en l'espèce au cours de l'audience. Toutefois, le juge de renvoi n'a pas déféré de question sur ce dernier point à la Cour et nous n'estimons pas utile non plus de rendre encore plus compliquées les réponses que vous devez apporter aux questions posées.

Comme une nouvelle mesure ne peut justifier des dérogations à l'article 11 (ou à d'autres dispositions) de la directive qu'après une appréciation à la lumière des critères de l'article 27 et après autorisation subséquente du Conseil, de nouvelles mesures qui, sans notification ou sans autorisation au sens de l'article 27, paragraphe 1, dérogent à l'article 11 ne sauraient être opposées aux contribuables. C'est la conséquence juridique qui découle de la jurisprudence constante de la Cour relativement aux mesures nationales dérogeant à des directives en vigueur, dont plusieurs exemples ont été fournis au cours de la procédure.

En ce qui concerne les critères d'appréciation mentionnés à l'article 27, paragraphe 1, eux-mêmes, nous ne sommes pas d'accord avec la Commission sur le fait qu'il ne s'agirait pas ici de notions de droit communautaire susceptibles de faire l'objet d'une interprétation uniforme par la Cour. Sur ce point, nous nous permettons de rappeler la discussion qui a eu lieu à la fin de l'audience avec l'un des membres de la Cour, lequel a souligné, entre autres, que toutes les législations nationales ne connaissent pas de telles notions. Nous estimons également que, lors de l'appréciation en cause, on ne saurait accorder un caractère déterminant à la formulation des mesures nationales examinées, mais qu'il s'agit d'apprécier le texte de celles-ci, leurs objectifs exprès et leurs conséquences de faits à la lumière des critères de l'article 27. En revanche, nous pouvons accepter l'opinion de la Commission selon laquelle l'objectif et les conséquences d'une mesure nationale comme celle en cause en l'espèce doivent être analysés dans le cadre des textes et de l'économie du droit national et qu'il n'est pas souhaitable de donner une définition générale de la notion de « mesures particulières en vue d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ». Une appréciation cas par cas nous semble en effet plus appropriée. L'une et l'autre de ces considérations ne signifient toutefois nullement qu'il ne s'agit pas ici de notions de droit communautaire. Cela signifie seulement que toute mesure particulière par l'effet de laquelle un État membre déroge ou (en adoptant une nouvelle mesure) veut déroger aux dispositions de la sixième directive doit pouvoir faire l'objet d'une appréciation par la Commission ou le Conseil — et le cas échéant par la Cour — quant à son contenu propre par rapport à l'article 27 de la directive. De surcroît, lors de cette appréciation, il convient, selon nous, de tenir compte, outre du texte de l'article 27 et du principe de proportionnalité développé par la Cour dans son arrêt dans l'affaire 324/82, des principes essentiels de la sixième directive. Toutefois, une appréciation au regard de directives autres que la sixième ou au regard du traité CEE lui-même peut également s'avérer nécessaire. C'est donc selon nous à bon droit en soi que l'agent du Royaume-Uni a également estimé important

en l'espèce que la mesure en cause soit appréciée à la lumière de la première directive.

Si l'on examine la disposition en cause en l'espèce au regard du texte de l'article 27, il nous semble inévitable de conclure qu'une disposition qui, pour des cas individuels, donne la possibilité de déroger aux dispositions de la directive ne peut bénéficier d'une autorisation de la part du Conseil que s'il ressort du texte de la disposition quelles sont les « certaines fraudes ou évasions fiscales » qu'elle vise à éviter et auxquelles elle peut faire obstacle. Comme la disposition en cause en l'espèce contient en fait une habilitation « en blanc » pour déroger à la directive dans le sens qui y est indiqué, il devient impossible d'apprécier la compatibilité de ces « mesures particulières » avec les critères de l'article 27, le principe de proportionnalité tel que la Cour l'a développé dans l'arrêt cité ou les principes généraux de la sixième directive ou d'autres directives ou du traité CEE lui-même.

En ce qui concerne l'analyse des dispositions en cause à la lumière du principe de proportionnalité et des principes fondamentaux de la sixième directive, il nous semble tout d'abord important en l'espèce de les apprécier au regard des articles 11 et 24 de la directive. Si, en tant que base d'imposition applicable à une entreprise comme Direct Cosmetics, conformément à l'article 11, lettre A, paragraphe 3, de la sixième directive, on peut prendre le prix de vente aux particuliers fixé par cette entreprise elle-même (sans déduction des rabais accordés aux intermédiaires *après* la livraison), nous estimons que l'application d'une base d'imposition plus élevée prévue par une disposition comme celle qui est en cause en l'espèce est contraire au principe de proportionnalité développé dans l'arrêt de la Cour cité. Dans la mesure où une telle disposition entraîne également comme conséquence ou a même pour objet de protéger la position concurrentielle du commerce de détail enregistré contre des canaux de distribution moins coûteux, nous estimons en outre — comme cela a déjà été dit — qu'elle est contraire aux principes qui étaient déjà à la base de la première directive mais sur lesquels la sixième directive est également fondée. Notre avis est différent eu égard à une mesure particulière qui vise uniquement à imposer le dernier stade imposable qui précède immédiatement la vente aux consommateurs non soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, par exemple le commerce de gros, sur une base d'imposition qui, outre le prix de vente effectivement pratiqué à l'égard du commerce de détail non enregistré (en dérogeant donc à cet égard à l'article 11), inclut la marge bénéficiaire moyenne du commerce de détail non enregistré (ou, si cette marge est inférieure, la marge bénéficiaire moyenne des détaillants enregistrés). L'article 24 de la directive, qui ne confère que la possibilité mais n'impose pas l'obligation d'accorder une franchise aux petites entreprises qui y sont mentionnées, ne fait pas obstacle, selon nous, à ce que les revenus fiscaux perdus par le fisc par suite de telles franchises soient répercutés, de la façon décrite, sur le dernier stade soumis à la taxe sur la valeur ajoutée qui précède immédiatement le stade bénéficiant de la franchise. De surcroît, nous voudrions que le Conseil garde effectivement tout pouvoir discrétionnaire pour autoriser, dans le cadre de l'article 27, des mesures permettant de prévenir de telles pertes réelles de revenus fiscaux (par suite des franchises prévues). En conséquence, la notion de « certaines fraudes ou évasions fiscales » pourrait effectivement être interprétée largo sensu comme le Royaume-Uni le préconise. Toutefois, nous rappelons que les cas de figure dont nous avons traité ici et qui, au vu des discussions à l'audience et en commission à la Chambre des communes, se présentent probablement le plus souvent, diffèrent fondamentalement des situations comme celle de Direct Cosmetics, dans lesquelles le dernier stade soumis à la taxe sur la valeur ajoutée pratique un prix de vente aux particuliers sur la base duquel il n'accorde qu'a posteriori (*après* livraison), sous certaines conditions, un rabais aux

intermédiaires intervenant dans la distribution. Dans un tel cas, une dérogation à l'article 11 de la directive ne peut être justifiée. Une disposition contenant une habilitation « en blanc » comme celle en cause en l'espèce peut donc, dans certaines circonstances, entraîner comme conséquence des dérogations aux principes fondamentaux de la première et de la sixième directive, qui peuvent éventuellement être admissibles, mais qui, dans d'autres circonstances, peuvent certes être également injustifiées.

3.3. *Les questions déférées à la Cour*

Si nous désirons maintenant apprécier l'ensemble des questions de droit importantes dont il a été débattu à l'audience et dont nous avons traité ci-dessus par rapport aux questions que le juge de renvoi a déférées à la Cour, il apparaît tout d'abord que la deuxième question a été formulée dans un sens trop étroit. La disposition en cause en l'espèce ne déroge pas uniquement à l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, mais elle permet également de déroger à l'article 11, lettre A, paragraphe 3, de cette directive. En outre, il convient d'apprécier, dans le cadre de l'article 27, la justification de dérogations éventuelles à toutes les dispositions de la directive, bien que, dans un cas comme celui de l'espèce — et probablement dans la plupart des cas — l'appréciation du caractère justifié des dérogations à l'article 11 jouera sans doute un rôle majeur. Sur ces points, il nous semble donc nécessaire de reformuler la deuxième question de façon à y répondre de façon utile.

La formulation de la première question présente de plus grandes difficultés. Les différents aspects qui ont été révélés au cours de la procédure ont montré que la première question vise, d'une part, très précisément certaines circonstances de fait spécifiques, des dispositions particulières et une jurisprudence particulière au Royaume-Uni. Cela ne permet pas facilement de la reformuler pour lui donner une forme plus abstraite. D'autre part, la formulation de la question ne permet pas de tenir compte tout à fait des questions générales de droit importantes qui, à l'audience et dans notre analyse, sont apparues revêtir un caractère déterminant au regard de la décision qu'il appartiendra en fin de compte au juge de renvoi de rendre. C'est pourquoi nous vous proposons d'entendre la première question en ce sens que le juge de renvoi désire savoir si la modification d'une disposition de droit national qui a été notifiée conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive du Conseil (77/388/CEE), 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), modification qui a consisté à supprimer la limitation du champ d'application prévu à certains types de comportement qui, à tort ou à raison, sont considérés comme fraudes ou évasions fiscales (tels les comportements qui portent préjudice aux intérêts légitimes du fisc), constitue une nouvelle « mesure particulière » au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la directive, que l'État membre intéressé doit notifier à la Commission conformément à l'article 27, paragraphe 2. Nous estimons que tous les éléments de cette nouvelle formulation sont essentiels pour tenir compte de l'ensemble des questions de droit qui sont apparues et qui doivent être considérées comme déterminantes.

3.4. *Solutions proposées*

C'est pourquoi, en conclusion, nous proposons de répondre comme suit aux questions ainsi formulées.

A la première question, telle que nous l'avons formulée à nouveau, il conviendrait de répondre par l'affirmative.

A la deuxième question, il conviendrait de répondre comme suit:

« Lorsqu'un État membre manque à l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive en ce qu'il ne notifie pas une mesure particulière et n'obtient pas d'autorisation conformément au paragraphe 1 du même article, cet État membre ne saurait se prévaloir, à l'égard d'un contribuable, des dispositions nationales en question dès lors que celles-ci dérogent ou permettent de déroger à des dispositions de la directive, notamment à son article 11. »