

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

12 de julio de 1988 *

En los asuntos acumulados 138 y 139/86,

que tienen por objeto dos peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el London Value Added Tax Tribunal (Tribunal de Londres competente en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional, entre

Direct Cosmetics Ltd,

Laughtons Photographs Ltd

y

Commissioners of Customs and Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 27 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) y sobre la validez de la Decisión 85/369/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1985 (DO L 199, p. 60), que autoriza al Reino Unido, en aplicación del artículo 27 de la Sexta Directiva, a establecer durante dos años una medida de excepción destinada a evitar determinadas evasiones fiscales,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. G. Bosco, Presidente de Sala, en funciones de Presidente, O. Due y G. C. Rodríguez Iglesias, Presidentes de Sala; T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O'Higgins y F. Schockweiler, Jueces,

Abogado General: Sr. J. L. Cruz Vilaça

Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal

* Lengua de procedimiento: inglés.

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de las sociedades Direct Cosmetics Ltd y Laughtons Photographs Ltd, partes demandantes en el litigio principal, por los Sres. Sleight & Son Solicitors y D. Vaughan, QC;
- en nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, por el Sr. M. Seidel, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. H. R. L. Purse, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J. Føns Buhl, en calidad de Agente;
- en nombre del Consejo de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Fornsier y J. Huber, en calidad de Agentes,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 14 de octubre de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 1988,

dicta la siguiente

Sentencia

1. Mediante dos resoluciones de 15 de mayo de 1986, recibidas en el Tribunal de Justicia el 5 de junio de 1986, el London Value Added Tax Tribunal planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 11 y 27 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y la validez de la Decisión 85/369 del Consejo, de 13 de junio de 1985 (DO L 199, p. 60), adoptada en aplicación del artículo 27 de dicha Directiva y relativa a la autorización de

una medida de excepción, solicitada por el Reino Unido y destinada a evitar determinadas evasiones fiscales.

- 2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre las Sociedades Direct Cosmetics Ltd y Laughtons Photographs Ltd, demandantes en el litigio principal, y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), respecto a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») relativo a ciertas actividades de estas Sociedades.

- 3 Consta en autos que Direct Cosmetics es una firma especializada en la venta llamada «directa» de productos cosméticos que, en situaciones calificadas como «especiales», no pueden distribuirse a través de los canales normales del comercio al por menor. Se trata de excedentes, de restos de serie y de productos preparados en embalajes especiales para ciertas ocasiones, como navidad, que no han podido venderse durante el período previsto. La sociedad compra estos productos a bajo precio y los revende luego en hospitales, empresas y oficinas por medio de agentes, con las siguientes condiciones: el producto se vende a precio de catálogo de Direct Cosmetics; si el vendedor entrega el precio en el plazo de catorce días, puede retener un descuento del 20 %, si no, debe entregar el precio total. Todos los agentes de Directs Cosmetics mantienen un volumen de negocios que permanece por debajo del límite mínimo previsto por la legislación del Reino Unido, de acuerdo con el artículo 24 de la Sexta Directiva, para la aplicación del IVA.

- 4 Laughtons Photographs es una sociedad especializada en fotos de clase o individuales de colegiales. A principios de cada año, sus representantes visitan las escuelas para obtener pedidos de fotos. Durante el año, se establecen acuerdos y un fotógrafo de la sociedad —que en total emplea ocho— se presenta en la escuela para tomar fotos individuales de los colegiales y fotos colectivas; la sociedad vende estas fotos a las escuelas, que a su vez las revenden a los padres. El método de venta actualmente utilizado por Laughtons Photographs parece consistir en facturar a las escuelas lotes de fotos al precio convenido. En la mayor parte de los casos, la sociedad no sabe a qué precios se revenden las fotos a los padres. Está demostrado que no se percibe el IVA sobre el volumen de negocios realizado por las escuelas.

- 5 Estos dos sistemas de venta tienen como resultado que la base imponible final del IVA no es el valor final de la venta a los consumidores. La diferencia entre el precio final y el precio anterior no está, pues, gravada.

- 6 Para enfrentarse a esta evasión, en el apartado 3 del anexo de la Finance Act de 1977, mediante el cual el Reino Unido puso en vigor la Sexta Directiva, estaba prevista una medida de excepción a la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, ya citada, de la Sexta Directiva. Esta medida fue notificada a la Comisión.

- 7 Posteriormente, el Reino Unido modificó, mediante el apartado 1 del artículo 14 de la Finance Act 1981, esta disposición sin notificarla a la Comisión.

- 8 En respuesta a una de las cuestiones prejudiciales en el asunto 5/84, *Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise*, el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 13 de febrero de 1985 (Rec. 1985, p. 617), declaró que esta modificación hubiera debido notificarse en virtud de lo dispuesto por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva.

- 9 Para cumplir esta sentencia, el Reino Unido notificó a la Comisión, el 15 de marzo de 1985, la disposición antes mencionada, modificada, que actualmente constituye el apartado 3 del anexo 4 de la VAT Act 1983, y solicitó su autorización al Consejo, de acuerdo con el artículo 27 ya citado.

- 10 Dicho apartado 3 del anexo 4 de la VAT Act 1983 dice así:

«Cuando

a) la actividad ejercida por un sujeto pasivo consiste total o parcialmente en suministrar a determinado número de particulares mercancías destinadas a ser vendidas al por menor, ya sea por éstos o por otras personas, y cuando

- b) estas personas no son sujetos pasivos, los Commissioners pueden notificar por escrito al sujeto pasivo que el valor de cualquier entrega que éste realice tras la notificación o a partir de la fecha señalada en la notificación, se presumirá ser su valor normal en una venta al por menor.»
- 11 La autorización de este apartado 3 fue concedida por la Decisión 85/369 del Consejo, de 13 de junio de 1985, antes mencionada, adoptada según el procedimiento de aprobación tácita del apartado 4 del artículo 27 de la Sexta Directiva.
- 12 De acuerdo con este apartado, y tras la autorización concedida al Reino Unido, los Commissioners adoptaron respecto a la sociedad Laughtons Photographs una decisión redactada en estos términos:
- «En aplicación del apartado 3 del anexo 4 de la Value Added Tax Act 1983, los Commissioners of Customs and Excise deciden por la presente que, a partir del 8 de julio de 1985, el valor por referencia al cual se percibirá el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre cada entrega de bienes gravada:
- »a) realizada por ustedes a personas que no sean sujetos pasivos en el sentido del artículo 2 de la Value Added Tax Act 1983,
- »b) realizada para la venta al por menor por las personas mencionadas en el punto a) anterior o por otras personas,
- »será considerado como su valor normal en la fase de la venta al por menor.»
- 13 El 5 de julio de 1985 se adoptó una decisión en idénticos términos respecto a Direct Cosmetics.
- 14 Las Sociedades apelaron contra estas decisiones ante el London Value Added Tax Tribunal. Alegaron que las decisiones de los Commissioners eran nulas, puesto que excedían de los objetivos mencionados en el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, así como también la Decisión de autorización del Consejo, de 13 de

julio de 1985. Por consiguiente, siendo inválida la excepción, consideraban que, en aplicación de la norma general de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, que tiene efecto directo en Derecho inglés, sólo estaban obligadas al pago del IVA por el valor de la contraprestación efectivamente recibida por ellas.

- 15 Por su parte, los Commissioners mantuvieron que la autorización del Consejo constituía una excepción válida y que habían adoptado correctamente la medida especial en cuestión. Alegaron que, cuando un método de venta hacía intervenir a personas que no son sujetos pasivos del impuesto entre una sociedad y sus consumidores, debían actuar de manera que el impuesto pudiera percibirse sobre la totalidad del valor del producto en la fase de la venta al por menor.
- 16 El Tribunal suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, que son idénticas en ambos asuntos:
- «1) Una medida como la recogida en el apartado 3 del anexo 4 de la Value Added Tax de 1983, ¿se enmarca en los límites establecidos por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, o excede de lo que es estrictamente necesario?
- »2) Cuando se aplica tal medida:
- »a) a un contribuyente que ejerce su actividad sin ninguna intención de fraude o de evasión fiscal respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuyo método de venta se inspira sólo en consideraciones comerciales;
- »b) a un contribuyente que ejerce su actividad sin ninguna intención de fraude o de evasión fiscal respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuyo método de venta se inspira sólo en consideraciones comerciales, y a pesar de ello su actividad puede tener como resultado objetivo una evasión fiscal;
- »c) a ciertos contribuyentes que venden directamente a ciertos revendedores que no son sujetos pasivos del impuesto, pero dicha norma no se aplica frente a otros contribuyentes que proceden del mismo modo,

¿se sitúa dicha medida dentro de los límites de la excepción prevista por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, o excede de lo estrictamente necesario?

- »3) ¿Puede aplicarse tal medida a contribuyentes cuyas actividades no corresponden al objeto mencionado por el artículo 27 de dicha Sexta Directiva, o no se incluyen en los términos de la solicitud de autorización o en los términos de la autorización efectiva del Consejo de Ministros?
- »4) ¿La decisión de autorización del Consejo de Ministros es inválida o carece de efectos por razones de fondo o de procedimiento, como el hecho de que el Consejo de Ministros o los Estados miembros no hayan apreciado la medida con relación a los criterios mencionados en el artículo 27 de la Sexta Directiva, o al principio de proporcionalidad o los principios básicos de la Sexta Directiva, o por no haber sido informado de que la medida no podía constituir objeto de semejante apreciación?
- »5) ¿La decisión de autorización del Consejo de Ministros significa que un contribuyente individual, como el apelante en el procedimiento principal, del cual se reconoce que ejerce su actividad sin ninguna intención de fraude o de evasión fiscal respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, no puede pretender ser gravado de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido?»

17 Para una exposición más amplia de los hechos y del marco jurídico del litigio principal, así como del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo, sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

18 Mediante las anteriores cuestiones, el órgano jurisdiccional pretende en síntesis saber:

- a) si el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva permite adoptar una medida de excepción, como la que se discute, cuando el contribuyente organiza sus actividades según ciertas modalidades sin ninguna intención de obtener una ventaja fiscal, sino por razones de orden comercial;

- b) si el apartado 1 del artículo 27, ya citado, permite adoptar una medida como la controvertida, no frente a todos los sujetos pasivos que venden a revendedores no sometidos al impuesto, sino sólo frente a algunos de entre ellos;
 - c) si la Decisión de autorización del Consejo se considera inválida por vicio de procedimiento;
 - d) si la Decisión de autorización del Consejo es inválida por razones de fondo y en particular si la medida autorizada es desproporcionada en relación al objetivo pretendido por el apartado 1 del artículo 27, que consiste en evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.
- 19 Las cuestiones planteadas pueden, pues, reagruparse en el sentido señalado antes, a efectos de la respuesta que debe dar el Tribunal de Justicia.

Acerca de la cuestión a)

- 20 El concepto de evasión fiscal figura en el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva como noción comunitaria, y no se deja pues su definición a la discrecionalidad de los Estados miembros.
- 21 El tenor literal de dicho artículo 27, en todas las versiones lingüísticas, realiza una distinción entre el concepto de evasión, que corresponde a un fenómeno puramente objetivo, y el de fraude, que contiene un elemento intencional.
- 22 Esta distinción se encuentra confirmada por la génesis de dicha disposición: mientras que la Segunda Directiva IVA (Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, DO 1967, p. 66) se refería sólo al concepto de fraude, la Sexta Directiva menciona también el concepto de evasión fiscal. Ello significa que el legislador quiso introducir un elemento nuevo en relación con el concepto preexistente de fraude fiscal. Este elemento se encuentra en el carácter objetivo inherente al concepto de evasión fiscal, que no exige como requisito para su existencia la intención del contribuyente, la cual constituye en cambio el elemento esencial de la noción de fraude.

- 23 Esta interpretación es conforme al principio que regula el sistema del IVA, a saber, la eliminación de factores que puedan provocar distorsiones de la competencia a nivel nacional y comunitario y el establecimiento de un impuesto, tan neutral como sea posible, cuyo ámbito de aplicación engloba todas las fases de producción y de distribución. En efecto, además del título de la Sexta Directiva, que habla de una «base imponible uniforme» del IVA, su segundo considerando se refiere a «una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias» y su noveno considerando establece que «la base imponible debe someterse a una armonización con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario [...] conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros». De ello resulta que el sistema del IVA busca sobre todo efectos objetivos, con independencia de cualquier intención del sujeto pasivo.
- 24 Por consiguiente, hay que responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva permite adoptar una medida de excepción a la norma de base enunciada por la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la misma Directiva, incluso cuando las actividades del sujeto pasivo se ejercen sin ninguna intención de obtener una ventaja fiscal, sino por razones de orden comercial.

Acerca de la cuestión b)

- 25 A propósito de esta cuestión, conviene señalar que las empresas que practican métodos de comercialización como los de Direct Cosmetics y Laughtons Photographs no tienen todas la misma importancia en el sector comercial, y sobre todo no tienen la misma importancia desde el punto de vista de los efectos de sus métodos sobre el funcionamiento del sistema del IVA.
- 26 Así, en la medida en que la actividad comercial de una empresa consiste sobre todo o en una gran medida en la venta a detallistas que no son sujetos pasivos del impuesto, la no aplicación de las medidas de excepción previstas con el fin de evitar ciertas evasiones fiscales produciría pérdidas considerables y constantes de ingresos fiscales y provocaría una distorsión de la competencia. Por el contrario, sería distinto si se tratase de una empresa sujeto pasivo que sólo ocasionalmente y de modo limitado procede a ventas de bienes a revendedores que no son sujetos pasivos del impuesto.

- 27 Para enfrentarse a las diversas realidades económicas, el apartado 1 del artículo 27 deja a los Estados miembros una facultad de apreciación con el fin de adaptar las medidas de excepción al propósito específico para el cual han sido adoptadas. A tal efecto, pueden admitirse tratamientos distintos en la medida en que están justificados por circunstancias objetivas.
- 28 Conviene, pues, responder a la segunda cuestión que el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva permite adoptar una medida de excepción, como la que se discute en el asunto principal, que grave sólo a ciertos sujetos pasivos entre aquellos que realizan ventas de bienes a revendedores que no son sujetos pasivos, a condición de que la diferencia de trato que de ello resulte esté justificada por circunstancias objetivas.

Acerca de la cuestión c)

- 29 En cuanto a la cuestión de validez de la Decisión 85/369 del Consejo, relativa a la autorización de la medida de excepción solicitada por el Reino Unido, en relación con el procedimiento establecido por el artículo 27 de la Sexta Directiva, las partes demandantes en el litigio principal alegan varios motivos. En primer lugar, que la autorización en cuestión no fue solicitada para evitar evasiones fiscales, sino fraudes fiscales. Ponen de manifiesto que en la notificación dirigida por el Reino Unido a la Comisión el 15 de marzo de 1985, de acuerdo con el apartado 2 de dicho artículo 27, se trataba no de «tax avoidance», a saber, evasión fiscal, sino de «tax evasion», a saber, fraude fiscal. Añaden que la versión inglesa del Diario Oficial de 31 de julio de 1985, en el que se publica la Decisión del Consejo de autorizar la medida de excepción solicitada por el Reino Unido, hacía referencia expresa a la «tax evasion», es decir, al fraude fiscal.
- 30 Conviene poner de manifiesto que del contenido de la mencionada notificación, dirigida el 15 de marzo de 1985 por el Reino Unido a la Comisión, resulta que la medida solicitada iba destinada a evitar la falta de sujeción al IVA de ciertas sumas de dinero debido a los métodos de venta de ciertas empresas, que tenían como efecto que el fisco no percibiese el IVA correspondiente al valor añadido pagado por el consumidor final. En dicha notificación figura la siguiente frase: «aunque estas empresas y detallistas no pretendan eludir el pago del impuesto, su organización comercial tiene como efecto evitar el gravamen del valor añadido por el detallista en la venta al consumidor final». Quedaba pues claro que, con independencia de la terminología utilizada por la notificación, los casos a los que se refería eran casos de evasión fiscal y no de fraude.

- 31 La versión francesa, así como la mayor parte de las demás versiones lingüísticas del Diario Oficial antes mencionado, que publica la Decisión tácita del Consejo, mencionaban la evasión fiscal. Si bien es cierto que en el texto inglés del mismo Diario Oficial se trata de «tax evasion», término que corresponde al fraude fiscal, este error, que también se ha producido en los textos griego y neerlandés, no puede modificar el sentido y el espíritu del texto en su conjunto. Este error fue, por otra parte, subsanado por el *corrigendum* publicado por el Consejo en el Diario Oficial, versión inglesa, de 7 de abril de 1987 (DO L 93, p. 17).
- 32 Visto todo lo anterior, el error en cuestión no puede tener como consecuencia la nulidad de la propia autorización.
- 33 La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional pone también en duda la validez de la autorización en cuestión, debido a que el Consejo o los Estados miembros no pudieron apreciar la medida solicitada en relación a los criterios recogidos en el artículo 27, ya citado, al principio de proporcionalidad y a los principios básicos de la Sexta Directiva, así como por el hecho de que no fueron informados de que la medida en cuestión podía ser objeto de tal apreciación.
- 34 Las partes demandantes en el litigio principal alegan en este sentido que la autorización no puede considerarse legalmente concedida según el procedimiento de la aprobación tácita, dado que la apreciación necesaria de los elementos esenciales del problema no pudo realizarse; en cualquier caso, el propio procedimiento de aprobación tácita no fue respetado, porque la Comisión, en su documento de 12 de abril de 1985 dirigido a los demás Estados miembros, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 27 antes mencionado, no llamó su atención, como le solicitó Direct Cosmetics en su carta de 12 de marzo de 1985, sobre los problemas que implicaba la medida solicitada.
- 35 En este sentido, conviene señalar que la disposición antes mencionada, que establece el procedimiento de aprobación tácita de una medida de excepción solicitada por un Estado miembro, no prevé norma especial para un caso como el presente. Por otra parte, la Comisión no estaba obligada, según las disposiciones vigentes, a llamar la atención de los Estados miembros sobre problemas que eventualmente pudieran plantearse en el presente caso y, de cualquier modo, no estaba obligada por el hecho de que lo solicitase una de las empresas interesadas.

- 36 Además, la notificación antes mencionada del Reino Unido a la Comisión hacía referencia suficiente a las necesidades a las cuales debía responder la medida solicitada, e incluía todos los elementos esenciales para identificar el propósito perseguido. Correspondía pues a cada Estado miembro apreciar la importancia de los eventuales problemas planteados en el presente caso, así como la legalidad y la oportunidad de la medida de excepción solicitada por el Reino Unido.
- 37 Por consiguiente, hay que declarar que el examen de la cuestión planteada no ha revelado vicios de procedimiento que puedan afectar a la validez de la Decisión del Consejo que autoriza la medida de excepción solicitada por el Reino Unido.

Acerca de la cuestión d)

- 38 En primer lugar, las partes demandantes en el litigio principal alegan que la autorización concedida al Reino Unido es inválida porque la elección de la excepción a los principios básicos de la Sexta Directiva, realizada de acuerdo con el apartado 1 del artículo 27, ya citado, para enfrentarse a eventuales evasiones fiscales, es desproporcionada en relación al propósito pretendido.
- 39 En efecto, según las partes demandantes en el litigio principal, el objetivo pretendido podría alcanzarse, bien por aplicación del apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva, que da a cada Estado miembro la facultad de considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio que, aunque independientes desde el punto de vista jurídico, están estrechamente vinculadas entre ellas a nivel financiero, económico y de organización, bien por la aplicación del artículo 24 de la misma Directiva, que faculta a los Estados miembros para aplicar a las pequeñas empresas modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del impuesto.
- 40 Esta argumentación olvida, sin embargo, que el apartado 4 del artículo 4 antes mencionado se refiere a la situación en que existe un «vínculo estrecho» entre distintas personas que efectúan operaciones sujetas a gravamen, mientras que no existe tal vínculo estrecho en los presentes casos.

- 41 En cuanto al citado artículo 24, da a los Estados miembros una facultad muy amplia para apreciar si, y en qué condiciones, procede establecer regímenes de estimación objetiva, u otras modalidades simplificadas de liquidación o de ingreso del impuesto para las pequeñas empresas; la circunstancia de que un Estado miembro, por razones propias, no haya utilizado esta facultad no puede, por lo tanto, considerarse como un obstáculo para que recurra a la posibilidad de solicitar la autorización de establecer medidas de excepción de acuerdo con el artículo 27 de la misma Directiva.
- 42 Las partes demandantes en el litigio principal, para alegar la invalidez de la Decisión del Consejo, argumentan luego que la autorización concedida al Reino Unido es muy amplia y constituye en realidad una habilitación nueva, excesiva e inútil, concedida en blanco a los Commissioners.
- 43 Más en particular, según la declaración del Gobierno del Reino Unido recogida en la notificación precitada, de 15 de marzo de 1985, dirigida a la Comisión, la medida solicitada estaba destinada a aplicarse sólo a empresas de «actividad importante»; ello constituye, según las partes demandantes en el litigio principal, una noción vaga, que concede a los Commissioners competencias excesivas.
- 44 Este argumento no puede acogerse. En efecto, la mencionada notificación incluye bastantes precisiones respecto al ámbito de aplicación de la medida de excepción solicitada, a la vez que concede a las autoridades competentes la flexibilidad necesaria para utilizar dicha medida en los casos en que su aplicación se considere oportuna.
- 45 Las partes demandantes en el litigio principal alegan en tercer lugar el argumento en virtud del cual la medida en cuestión es discriminatoria frente a ellas y favorece a las pequeñas empresas en el sentido del artículo 24, ya citado, de la Sexta Directiva, las cuales se benefician de la aplicación de la medida de excepción en cuestión, ya que se ven exentas, aunque perciben el impuesto del consumidor final.
- 46 Este argumento no puede acogerse. Dicho artículo 24, relativo al régimen especial de imposición de las pequeñas empresas, tiene un propósito muy distinto, que hace imposible la comparación con la situación del presente caso.

- 47 Las partes demandantes en el litigio principal alegan luego que la medida de excepción en cuestión implica el gravamen de sumas que no han sido percibidas realmente por el sujeto pasivo; este efecto de la medida considerada falsea la competencia, excede de los objetivos del artículo 27 ya citado y, en cualquier caso, convierte a la medida en desproporcionada en relación con el propósito perseguido.
- 48 En este sentido, conviene señalar que el objetivo de la medida considerada consiste en evitar la pérdida sistemática de ingresos fiscales, provocada por un método de venta particular, practicado de modo constante por empresas de cierto tamaño. Ante este objetivo, no puede pues pretenderse que sea desproporcionada en relación al fin.
- 49 Por lo que se refiere al argumento derivado de la supuesta distorsión de la competencia, debida a la medida en cuestión, hay que señalar que precisamente es la inexistencia de tal medida lo que provocaría una permanente distorsión de la competencia en detrimento de las empresas cuyo sistema de venta está organizado de un modo distinto. Este argumento no puede ser acogido.
- 50 En último lugar, las partes demandantes en el litigio principal alegan que la autorización concedida al Reino Unido no define claramente la base imponible en el régimen de excepción. En efecto, la noción del valor normal adoptado como base imponible en este régimen es tan vaga que no puede constituir una base precisa y ofrece así la posibilidad de una aplicación arbitraria.
- 51 En este aspecto, conviene señalar que la noción de valor normal considerada como base imponible en el régimen de excepción autorizado debe interpretarse en el marco de lo dispuesto por el artículo 27 de la Sexta Directiva, sobre cuya base fue concedida la autorización de esta medida.
- 52 Pero, en este sentido, es esencial que dicho artículo señala, al final de su apartado 1, que «las medidas destinadas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final». Esta disposición, de acuerdo con el principio básico de la Sexta Directiva tal como ha sido expuesto en el marco de la primera

cuestión, es también aplicable por lo que respecta a las medidas destinadas a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales, a propósito de las cuales el Tribunal de Justicia ha señalado que no pueden establecer excepciones al respeto de la base imponible del IVA mencionada por el artículo 11, salvo en los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo (sentencias de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. 1984, p. 1861, y de 13 de febrero de 1985, ya citada).

- 53 Considerando lo anterior, el valor normal en el sentido del régimen de excepción en cuestión debe entenderse como el valor más cercano posible del valor mercantil en la venta al por menor, es decir, del precio real pagado por el consumidor final. Esta interpretación viene confirmada por lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del punto A del artículo 11, de la Sexta Directiva, que se remite a la noción de valor normal respecto a las prestaciones de servicios, y por la letra b), del apartado 1 del punto B del mismo artículo, que se refiere al valor normal en caso de importación de bienes, si no existe precio o si el precio pagado o por pagar no constituye la única contrapartida del bien importado. Por consiguiente, la noción de valor normal no es vaga o imprecisa.
- 54 Hay que declarar, pues, que el examen de la cuestión planteada no ha puesto de manifiesto elementos relativos al contenido de la autorización que puedan afectar a la validez de la Decisión del Consejo que autoriza la medida de excepción solicitada por el Reino Unido.

Costas

- 55 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido, por el Gobierno de la República Federal de Alemania, por el Consejo de las Comunidades Europeas y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el London Value Added Tax Tribunal mediante resoluciones de 15 de mayo de 1986, declara:

- 1) El apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva permite adoptar una medida de excepción a la norma básica recogida en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la misma Directiva, incluso cuando las actividades del sujeto pasivo se ejercen sin ninguna intención de obtener una ventaja fiscal, sino por razones de orden comercial.
- 2) El apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva permite adoptar una medida de excepción, como la discutida en el asunto principal, que afecte sólo a ciertos sujetos pasivos entre los que realizan ventas de bienes a revendedores que no son sujetos pasivos del impuesto, a condición de que la diferencia de trato que de ello resulta se vea justificada por circunstancias objetivas.
- 3) El examen de las cuestiones planteadas no ha puesto de manifiesto elementos que puedan afectar a la validez de la Decisión 85/369 del Consejo, de 13 de junio de 1985, que autoriza una medida de excepción solicitada por el Reino Unido.

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

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de julio de 1988.

El Secretario
J.-G. Giraud

El Presidente
A. J. Mackenzie Stuart