



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

19 décembre 2012 *

«TVA — Directive 2006/112/CE — Articles 63, 65, 73 et 80 — Constitution d'un droit de superficie par des personnes physiques au profit d'une société en échange de services de construction fournis par cette société auxdites personnes physiques — Contrat d'échange — TVA sur les services de construction — Fait générateur — Exigibilité — Versement anticipé de la totalité de la contrepartie — Acompte — Base d'imposition d'une opération en cas de contrepartie constituée de biens ou de services — Effet direct»

Dans l'affaire C-549/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Bulgarie), par décision du 27 octobre 2011, parvenue à la Cour le 2 novembre 2011, dans la procédure

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite

contre

Orfey Bulgaria EOOD,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M^{me} C. Toader, faisant fonction de président de la huitième chambre, M^{me} A. Prechal et M. E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Wahl,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M^{me} I. Andonova, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement bulgare, par M. T. Ivanov et M^{me} E. Petranova, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios et M. V. Savov, en qualité d'agents,

* Langue de procédure: le bulgare.

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63, 65, 73 et 80 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlennie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlennie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution» pour la ville de Burgas, près l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques, ci-après le «Direktor») à Orfey Balgaria EOOD (ci-après «Orfey») au sujet d'un avis d'imposition rectificatif soumettant Orfey au paiement d'un supplément de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 62 de la directive TVA dispose:

«Aux fins de la présente directive sont considérés comme:

1) 'fait générateur de la taxe' le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;

2) 'exigibilité de la taxe' le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.»
- 4 L'article 63 de la directive TVA prévoit:

«Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.»
- 5 Aux termes de l'article 65 de la directive TVA:

«En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé.»
- 6 L'article 73 de la directive TVA énonce:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»
- 7 L'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que, afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, les États membres peuvent prendre des mesures pour que, pour les livraisons de biens et les prestations de services à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens

personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre, la base d'imposition soit constituée par la valeur normale de l'opération dans les cas qu'il énumère.

- 8 L'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA dispose:

«En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.»

Le droit bulgare

- 9 Dans sa version applicable dans l'affaire au principal, la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, du 4 août 2006, et DV n° 113, du 28 décembre 2007, ci-après le «ZDDS») prévoit à son article 25:

«1) Sont des faits générateurs de la TVA au sens de la présente loi: la livraison de biens ou de services effectuée par un assujetti au sens de la présente loi [...].

2) Le fait générateur intervient à la date à laquelle la propriété du bien est transférée ou à celle à laquelle le service est fourni.

[...]

6) Lorsque, avant l'intervention d'un fait générateur au sens des paragraphes 2, 3 ou 4, un paiement anticipé, total ou partiel, est réalisé dans le cadre d'une opération, la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement (sur le montant du paiement), sauf si la réception du paiement est liée à une livraison intracommunautaire. Dans ce cas, la taxe est considérée comme étant incluse dans le montant du paiement.»

- 10 L'article 26, paragraphes 2 et 7, du ZDDS dispose:

«2) La base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur de la part de l'acquéreur, ou d'un tiers, exprimée en lev et centimes, sans la taxe au sens de la présente loi. [...]

[...]

7) Lorsque la contrepartie d'une opération est constituée entièrement ou partiellement de biens ou de services (le paiement est effectué entièrement ou partiellement en biens ou en services), la base d'imposition de cette opération est constituée par la valeur normale du bien ou du service fourni, calculée à la date à laquelle la TVA est devenue exigible.»

- 11 Aux termes de l'article 45 du ZDDS:

«1) Sont des opérations exonérées le transfert du droit de propriété sur un terrain, la constitution ou le transfert de droits réels limités sur un terrain, de même que la location ou l'affermage de ce dernier.

2) La constitution ou le transfert d'un droit de superficie sont considérés comme des opérations exonérées en vertu du paragraphe 1 jusqu'à l'achèvement du gros œuvre de l'édifice pour lequel un droit de superficie a été constitué ou transféré. Le droit de superficie n'inclut pas les travaux de construction ou de montage qui ont été effectués.»

12 Le ZDDS énonce à son article 130:

«1) Toute opération dont la contrepartie est (totalement ou partiellement) constituée de biens ou de services est considérée comme représentant deux opérations corrélatives et chacun des deux prestataires est considéré comme vendeur de ce qu'il fournit et comme acheteur de ce qu'il reçoit.

2) Le fait générateur de la TVA pour les deux opérations en vertu du paragraphe 1 intervient à la date d'intervention du fait générateur de l'opération réalisée en premier.»

13 La loi relative à la propriété (Zakon za sobstvenostta, DV n° 92, du 16 novembre 1951), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après le «ZZS»), dispose à son article 63, paragraphe 1:

«Le propriétaire foncier peut céder à autrui le droit de construire un édifice sur un terrain lui appartenant, cette autre personne devenant propriétaire de la construction.»

14 L'article 67, paragraphe 1, du ZZS prévoit:

«S'il n'est pas exercé pendant cinq ans, le droit de construire un édifice sur le terrain d'autrui (article 63, paragraphe 1) s'éteint au bénéfice du propriétaire du terrain par l'effet de la prescription.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 Par acte notarié du 3 avril 2008, quatre personnes physiques (ci-après les «propriétaires fonciers») ont constitué un droit de superficie au profit d'Orfey, en vertu duquel cette dernière s'est vu conférer le droit de construire un bâtiment sur le terrain appartenant auxdits propriétaires et de devenir le propriétaire exclusif de certains des biens immeubles qu'elle aura construits. En contrepartie de ce droit de superficie, Orfey s'engageait à concevoir le plan de ce bâtiment, à le construire entièrement à ses frais, jusqu'à son achèvement complet, et à livrer «clé en main» aux propriétaires fonciers certains biens immeubles se trouvant dans ce bâtiment sans qu'ils soient tenus de réaliser un quelconque paiement complémentaire, biens sur lesquels ceux-ci conservaient et se constituaient mutuellement un droit de superficie. Orfey s'engageait à achever la construction du bâtiment et à obtenir l'autorisation d'exploitation de celui-ci dans un délai de 21 mois à compter de la date d'ouverture du chantier.

16 Le 5 avril 2008, Orfey a adressé à chacun des propriétaires fonciers une facture se rapportant à l'opération «droit de superficie constitué en vertu de l'acte notarié». Ces quatre factures s'élevaient à un montant total de 302 721,36 BGN, plus un montant total de 60 544,27 BGN de TVA.

17 Lors d'un contrôle fiscal, il a été constaté que la base d'imposition de l'opération avait été déterminée en fonction de la valeur fiscale du droit de superficie conformément à l'acte notarié, soit 684 000 BGN, et non en fonction de la valeur normale des biens immeubles octroyés aux propriétaires fonciers. Il a également été constaté qu'Orfey n'avait pas mentionné lesdites factures dans son journal des ventes pour la période fiscale correspondante, à savoir le mois d'avril 2008, ni pour la période suivante, à savoir le mois de mai 2008, et qu'elle n'avait pas non plus pris ces mêmes factures en compte pour les déclarations de TVA concernées.

18 Le 28 avril 2009, le service des recettes publiques a adressé à Orfey un avis d'imposition rectificatif pour le mois d'avril 2008, bien qu'à cette date la construction du bâtiment n'ait pas été achevée et celui-ci n'ait pas été mis en exploitation. Il a estimé qu'Orfey fournissait des services de construction et que, en vertu de l'article 130 du ZDDS, le fait générateur de la TVA sur cette opération était intervenu à la date de la constitution du droit de superficie. Sur la base du rapport d'expert établi dans le cadre du contrôle fiscal, il a été considéré que la valeur normale du droit de superficie constitué équivalait à la valeur des services de construction du bâtiment par Orfey, soit 1 984 130 BGN. La TVA due sur l'opération a dès lors été fixée par ledit avis à un montant de 396 826 BGN, majoré d'intérêts.

- 19 Orfey a formé un recours administratif contre l'avis d'imposition rectificatif devant le Direktor. Ce recours ayant été rejeté par décision du 6 juillet 2009, Orfey a introduit un recours contentieux contre ledit avis devant l'Administrativen sad – Burgas (tribunal administratif de Burgas). Par décision du 30 avril 2010, cette juridiction a fait droit au recours d'Orfey et a annulé l'avis d'imposition rectificatif. Le Direktor s'est pourvu en cassation contre cette décision devant la juridiction de renvoi.
- 20 Devant cette dernière, le Direktor soutient, en substance, que la législation nationale est conforme à la directive TVA. Orfey soutient, quant à elle, avoir perdu son droit de superficie, le bâtiment n'ayant pas été construit dans le délai imparti.
- 21 La juridiction de renvoi indique que, pour trancher le litige dont elle est saisie, il lui appartient de déterminer, tout d'abord, le moment auquel intervient le fait générateur de la TVA pour les services de construction fournis par Orfey. À cet égard, elle relève, d'une part, que, selon elle, le fait générateur de la TVA afférente à la constitution du droit de superficie est intervenu à la signature de l'acte notarié, quand bien même cette opération était alors exonérée. D'autre part, elle indique douter de la compatibilité avec la directive TVA de l'article 130, paragraphe 2, du ZDDS, qui fait intervenir le fait générateur avant la réalisation de l'opération.
- 22 Elle ajoute que, s'il s'avérait que cette disposition du ZDDS est conforme à la directive TVA, elle devrait, ensuite, apprécier la légalité de la détermination de la base d'imposition des services de construction. Sur ce point, elle s'interroge sur la compatibilité avec l'article 73 de la directive TVA de l'article 26, paragraphe 7, du ZDDS, qui conduit à retenir en l'espèce la valeur normale des services de construction telle qu'évaluée par un expert.
- 23 Elle se demande, enfin, s'il est possible de considérer le droit de superficie en cause comme un paiement anticipé pour les futurs services de construction qui seront effectués par Orfey, compte tenu du fait que ce droit de superficie constitue la totalité de la contrepartie reçue par Orfey pour ces services et qu'une interprétation stricte de l'article 65 de la directive TVA voudrait que le paiement anticipé soit effectué en argent. Elle fait observer à cet égard que, en vertu de l'article 67, paragraphe 1, du ZZS, le droit de superficie conféré à Orfey est susceptible de s'éteindre si la prescription extinctive prévue à cette disposition est expressément invoquée.
- 24 C'est dans ces circonstances que le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Faut-il interpréter l'article 63 de la directive [TVA] en ce sens qu'il s'oppose à une exception en vertu de laquelle, pour la prestation d'un service de construction en vue de l'édification de certains biens immeubles indépendants dans un édifice, le fait générateur de la TVA intervient antérieurement à la date de la prestation effective dudit service et en vertu de laquelle ce fait générateur est lié à la date du fait générateur de l'opération corrélative, à savoir la constitution d'un droit de superficie sur d'autres biens immeubles dans ledit édifice, qui est également la contrepartie du service de construction?
- 2) Une disposition nationale prévoyant que, dès lors que la contrepartie d'une opération est constituée entièrement ou partiellement de biens ou de services, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens ou des services fournis, est-elle compatible avec les articles 73 et 80 de la directive [TVA]?
- 3) Convient-il d'interpréter l'article 65 de la directive [TVA] en ce sens qu'il s'oppose à ce que la TVA sur la valeur du paiement anticipé devienne exigible lorsque le paiement n'a pas été effectué en argent, ou bien convient-il de donner à cette disposition une interprétation extensive et de considérer que, même dans ce cas, la TVA devient exigible et doit être facturée sur l'équivalent en argent de l'opération corrélative?

- 4) Si la réponse apportée à la troisième question retient la seconde branche de l'alternative suggérée, est-il possible, en l'espèce, au vu des circonstances, de considérer le droit de superficie constitué comme un paiement anticipé au sens de l'article 65 de la directive [TVA]?
- 5) Les articles 63, 65 et 73 de la directive [TVA] ont-ils un effet direct?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première, troisième et quatrième questions

- 25 Par ses première, troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 63 et 65 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'un droit de superficie est constitué au profit d'une société en vue de l'édification d'un bâtiment, en contrepartie de services de construction de certains biens immeubles qui se trouveront dans ce bâtiment et que ladite société s'engage à livrer clefs en main aux personnes ayant constitué ce droit de superficie, ils s'opposent à ce que la TVA sur ces services de construction devienne exigible dès le moment auquel le droit de superficie est constitué, c'est-à-dire avant que cette prestation de services ne soit effectuée.
- 26 Le Direktor, le gouvernement bulgare et la Commission européenne font valoir, en substance, que cette question appelle une réponse négative. Le Direktor et le gouvernement bulgare estiment, notamment, que la notion de «versements d'acomptes» figurant à l'article 65 de la directive TVA ne saurait être limitée aux seuls paiements en argent et que, aux fins de l'application de cette disposition, il suffit que la valeur du versement effectué soit susceptible d'être évaluée.
- 27 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 63 de la directive TVA prévoit que le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. L'article 65 de la même directive, aux termes duquel, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, constitue une dérogation à la règle énoncée à l'article 63 et, en tant que telle, doit faire l'objet d'une interprétation stricte (arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, C-419/02, Rec. p. I-1685, point 45).
- 28 Ainsi, afin que la TVA puisse devenir exigible sans que la livraison ou la prestation ait encore été effectuée, il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison ou de la future prestation, soient déjà connus et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, les biens ou les services soient désignés avec précision (arrêts BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, précité, point 48, ainsi que du 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, point 26). Ne sauraient donc être soumis à la TVA des acomptes versés pour des livraisons de biens ou des prestations de services non encore clairement identifiées (arrêts BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, précité, point 50, ainsi que du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Rec. p. I-13179, point 31).
- 29 Par conséquent, il n'est pas exclu que, en application de l'article 65 de la directive TVA, la taxe due sur des services de construction devienne exigible dès le moment auquel le droit de superficie, qui constitue la totalité de la contrepartie de ces services, est constitué au profit de la société devant fournir lesdits services, dès lors que, à ce moment, tous les éléments pertinents de cette future prestation de services sont déjà connus et donc, en particulier, les services en cause sont désignés avec précision.

- 30 La juridiction de renvoi s'interroge toutefois sur la possibilité d'appliquer ladite disposition lorsque l'acompte versé consiste en un paiement en nature.
- 31 À cet égard, il y a lieu de relever qu'il est certes vrai, comme l'indique notamment la Commission, que le libellé de l'article 65 de la directive TVA semble suggérer, en particulier dans ses versions en langues bulgare et française, que cette disposition ne viserait que les versements d'acomptes consistant en une somme d'argent.
- 32 Toutefois, il est de jurisprudence constante qu'un texte du droit dérivé de l'Union doit être interprété, dans la mesure du possible, dans le sens de sa conformité avec les dispositions des traités et les principes généraux du droit de l'Union (arrêts du 21 mars 1991, Rauh, C-314/89, Rec. p. I-1647, point 17, ainsi que du 10 juillet 2008, Bertelsmann et Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Rec. p. I-4951, point 174 et jurisprudence citée).
- 33 Il ressort également d'une jurisprudence constante que le principe d'égalité de traitement, dont le principe de neutralité fiscale est une expression particulière au niveau du droit dérivé de l'Union et dans le secteur particulier de la fiscalité, exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée (arrêts du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, points 49 et 51, ainsi que du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 44).
- 34 Ainsi, le principe de neutralité fiscale, principe fondamental du système commun de la TVA, s'oppose, d'une part, à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA et, d'autre part, à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (voir, notamment, arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, point 67 et jurisprudence citée).
- 35 Or, la Cour a déjà jugé que les contrats d'échange, dans lesquels la contrepartie est par définition en nature, et les opérations pour lesquelles la contrepartie est monétaire sont, du point de vue économique et commercial, deux situations identiques (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, points 23 et 25).
- 36 Il s'ensuit que le principe d'égalité de traitement serait méconnu si l'application de l'article 65 de la directive TVA était tributaire de la forme que revêt la contrepartie perçue par l'assujetti. Ledit principe commande donc d'interpréter cet article 65 en ce sens qu'il s'applique également lorsque l'acompte est versé en nature, dès lors que les conditions rappelées au point 28 du présent arrêt sont remplies. Il est cependant nécessaire que la valeur de cet acompte puisse être exprimée en argent. En effet, si, selon une jurisprudence constante, la contrepartie d'une prestation de services peut consister en une livraison de biens et en constituer la base d'imposition au sens de l'article 73 de la directive TVA lorsqu'il existe un lien direct entre la prestation de services et la livraison de biens, c'est à condition que la valeur de cette dernière puisse être exprimée en argent (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec. p. I-5163, point 17 et jurisprudence citée).
- 37 Le fait que la constitution du droit de superficie en cause au principal représente la contrepartie intégrale, et non uniquement partielle, des services de construction auxquels Orfey s'est engagée n'est pas susceptible de remettre en cause une telle interprétation. D'une part, ledit article 65 prévoit que la taxe devient exigible «à concurrence du montant encaissé». Le libellé de cette disposition ne s'oppose donc pas à ce que le montant encaissé corresponde à la totalité de la contrepartie de la prestation de services sur laquelle la TVA devient exigible. D'autre part, ainsi que la Cour l'a déjà relevé, dans l'exposé des motifs accompagnant la proposition de la sixième directive du Conseil 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, COM(73) 950 final, du 20 juin 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 13), désormais remplacée par la

directive TVA, la Commission indiquait que «l'encaissement de[s] [...] acomptes rend la taxe exigible, puisque les cocontractants annoncent ainsi leur intention de tirer, par anticipation, toutes les conséquences financières liées à la réalisation du fait générateur» (arrêt BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, précité, point 49). Or, tel est également le cas lorsque le versement anticipé se monte à la totalité de la contrepartie convenue.

- 38 Dans ce cadre, la juridiction de renvoi s'interroge également sur la pertinence, aux fins de l'interprétation des articles 63 et 65 de la directive TVA, du fait que le droit de superficie constitué au profit d'Orfey est susceptible de s'éteindre. À cet égard, il suffit de relever que ladite juridiction indique que le droit de superficie en cause ne saurait s'éteindre que si la prescription extinctive prévue à l'article 67, paragraphe 1, du ZZS est expressément invoquée. Dès lors, il convient de considérer que cette possibilité constitue une simple condition résolutoire au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA. Partant, comme le font justement valoir le gouvernement bulgare et la Commission, le fait qu'une telle condition puisse éventuellement être exercée dans le futur ne saurait remettre en cause le fait que l'opération est réalisée au moment de la constitution du droit de superficie dès lors que, à ce moment, comme il a été indiqué au point 29 du présent arrêt, tous les éléments pertinents de la future prestation de services sont déjà connus et donc, en particulier, les services en cause sont désignés avec précision. Par suite, une telle éventualité est sans effet sur ladite interprétation.
- 39 Enfin, il convient de relever que, aux fins de déterminer si les conditions d'exigibilité de la TVA due sur une telle future prestation de services sont satisfaites, il importe peu de savoir si la contrepartie de cette future prestation de services constitue elle-même une opération soumise à la TVA. En effet, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence rappelée aux points 28 et 36 du présent arrêt, il suffit, pour que la TVA due sur une telle future prestation de services devienne exigible dans des circonstances telles que celles au principal, que tous les éléments pertinents de cette future prestation de services soient déjà connus et que la valeur de sa contrepartie puisse être exprimée en argent.
- 40 Il découle de tout ce qui précède qu'il y a lieu de répondre aux première, troisième et quatrième questions que les articles 63 et 65 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, lorsqu'un droit de superficie est constitué au profit d'une société en vue de l'édification d'un bâtiment, en contrepartie de services de construction de certains biens immeubles qui se trouveront dans ce bâtiment et que ladite société s'engage à livrer clefs en main aux personnes ayant constitué ce droit de superficie, ils ne s'opposent pas à ce que la TVA sur ces services de construction devienne exigible dès le moment auquel le droit de superficie est constitué, c'est-à-dire avant que cette prestation de services ne soit effectuée, dès lors que, au moment de la constitution de ce droit, tous les éléments pertinents de cette future prestation de services sont déjà connus et donc, en particulier, les services en cause sont désignés avec précision, et que la valeur dudit droit est susceptible d'être exprimée en argent, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur la deuxième question

- 41 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 73 et 80 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsque la contrepartie d'une opération est entièrement constituée de biens ou de services, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens ou des services fournis.
- 42 Le gouvernement bulgare fait valoir, notamment, que la contrepartie doit être évaluée en tenant compte des mécanismes du marché et que seul le recours à la valeur normale permet de garantir un traitement égal entre les opérateurs économiques payant en nature et ceux payant en argent.

- 43 La Commission considère, en revanche, que, lorsque l'opération taxée est effectuée en échange de biens livrés ou de services fournis par anticipation, la TVA due sur l'opération doit être calculée sur la base de la valeur en argent des biens livrés ou des services fournis en contrepartie de ladite opération.
- 44 Il résulte d'une jurisprudence constante que la base d'imposition pour la livraison de biens ou la prestation de services, effectuées à titre onéreux, est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet par l'assujetti. Cette contrepartie constitue la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs. En outre, ladite contrepartie doit pouvoir être exprimée en argent (voir, en ce sens, arrêt du 29 juillet 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Rec. p. I-7505, point 28 et jurisprudence citée).
- 45 À défaut de consister en une somme d'argent convenue entre les parties, cette valeur, pour être subjective, doit être celle que le bénéficiaire de la prestation de services, qui constitue la contrepartie de la livraison de biens, attribue aux services qu'il entend se procurer et correspondre à la somme qu'il est disposé à dépenser à cette fin (arrêt du 2 juin 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, point 19).
- 46 Par ailleurs, il convient de rappeler que l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que, afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, les États membres peuvent prendre des mesures pour que, pour les livraisons de biens et les prestations de services à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre, la base d'imposition soit constituée par la valeur normale de l'opération dans certains cas qu'il énumère.
- 47 Or, les conditions d'application établies à ladite disposition sont exhaustives et, partant, une législation nationale ne peut prévoir, sur le fondement de cette même disposition, que la base d'imposition est la valeur normale de l'opération dans des cas autres que ceux qui y sont énumérés (arrêt du 26 avril 2012, *Balkan and Sea Properties*, C-621/10 et C-129/11, point 51).
- 48 En l'occurrence, il ne ressort pas de la décision de renvoi que l'opération en cause au principal aurait été effectuée entre personnes entre lesquelles il existe des liens tels que ceux visés à l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier. Dans de telles circonstances, ledit article ne saurait être interprété comme autorisant que la valeur normale de ladite opération en constitue la base d'imposition.
- 49 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre à la deuxième question que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, dans lesquelles l'opération n'est pas réalisée entre parties liées au sens de l'article 80 de la directive TVA, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier, les articles 73 et 80 de ladite directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsque la contrepartie d'une opération est entièrement constituée de biens ou de services, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens ou des services fournis.

Sur la cinquième question

- 50 Par sa cinquième question, la juridiction de renvoi demande si les articles 63, 65 et 73 de la directive TVA ont un effet direct.
- 51 En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais cette directive en droit national, soit

lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (arrêts du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a., C-397/01 à C-403/01, Rec. p. I-8835, point 103, ainsi que du 12 juillet 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 et C-58/11, point 37).

- 52 La Cour a ainsi déjà jugé que l'article 10, paragraphe 2, de la sixième 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 (JO L 145, p. 1), devenu l'article 63 de la directive TVA, répond à ces critères (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 1993, Balocchi, C-10/92, Rec. p. I-5105, points 34 et 35). Elle a jugé de même à propos de l'article 73 de la directive TVA (arrêt *Balkan and Sea Properties*, précité, point 61).
- 53 En outre, force est de constater que l'article 65 de la directive TVA établit de manière claire et inconditionnelle les circonstances dans lesquelles la TVA devient exigible avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée et la hauteur du montant sur lequel elle devient ainsi exigible. Cette disposition répond donc également auxdits critères.
- 54 Il s'ensuit qu'il y a lieu de répondre à la cinquième question que les articles 63, 65 et 73 de la directive TVA ont un effet direct.

Sur les dépens

- 55 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit:

- 1) **Les articles 63 et 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, lorsqu'un droit de superficie est constitué au profit d'une société en vue de l'édification d'un bâtiment, en contrepartie de services de construction de certains biens immeubles qui se trouveront dans ce bâtiment et que ladite société s'engage à livrer clefs en main aux personnes ayant constitué ce droit de superficie, ils ne s'opposent pas à ce que la taxe sur la valeur ajoutée sur ces services de construction devienne exigible dès le moment auquel le droit de superficie est constitué, c'est-à-dire avant que cette prestation de services ne soit effectuée, dès lors que, au moment de la constitution de ce droit, tous les éléments pertinents de cette future prestation de services sont déjà connus et donc, en particulier, les services en cause sont désignés avec précision, et que la valeur dudit droit est susceptible d'être exprimée en argent, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.**
- 2) **Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, dans lesquelles l'opération n'est pas réalisée entre parties liées au sens de l'article 80 de la directive 2006/112, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier, les articles 73 et 80 de ladite directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsque la contrepartie d'une opération est entièrement constituée de biens ou de services, la base d'imposition de l'opération est la valeur normale des biens ou des services fournis.**
- 3) **Les articles 63, 65 et 73 de la directive 2006/112 ont un effet direct.**

Signatures