

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

19 decembrie 2012(*)

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 63, 65, 73 și 80 – Constituirea, de către persoane fizice, a unui drept de suprafață în favoarea unei societăți în schimbul unor servicii de construcție furnizate de această societate acelor persoane fizice – Contract de schimb – TVA aplicat serviciilor de construcție – Fapt generator – Exigibilitate – Plata anticipată a întregii contrapartide – Obiectul plății anticipate – Baza de impozitare a unei operațiuni în cazul contrapartidei constituite din bunuri sau din servicii – Efect direct”

În cauza C-549/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Bulgaria), prin decizia din 27 octombrie 2011, primită de Curte la 2 noiembrie 2011, în procedura

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

împotriva

Orfey Bulgaria EOOD,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna C. Toader, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de I. Andonova, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de E. Petranova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de V. Savov, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63, 65, 73 și 80 din

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” pentru orașul Burgas din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de o parte, și Orfey Bulgaria EOOD (denumit în continuare „Orfey”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere rectificativă prin care Orfey este obligat la plata unui supliment la taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 62 din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil;

(2) TVA-ul devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

4 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

5 Potrivit articolului 65 din Directiva TVA:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

6 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau de prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

7 Articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre cazurile pe care le enumeră această dispoziție pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.

8 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este

reduc după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.”

Dreptul bulgar

9 În versiunea aplicabilă în cauza principală, articolul 25 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006 și DV nr. 113 din 28 decembrie 2007, denumită în continuare „ZDDS”) prevede:

„(1) Sunt fapte generatoare ale TVA-ului, în sensul prezentei legi: livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuată de o persoană impozabilă potrivit prezentei legi [...].

(2) Faptul generator intervine la data la care este transferată proprietatea asupra bunului sau la data la care este furnizat serviciul.

[...]

(6) Dacă înainte de intervenirea faptului generator conform alineatului (2), (3) sau (4) are loc o plată anticipată integrală sau parțială în cadrul unei operațiuni, TVA-ul devine exigibil la momentul încasării plății (proporțional cu suma de plată), cu excepția cazului în care plata are loc în contextul unei livrări intracomunitare. În acest caz, se consideră că taxa este inclusă în suma de plată.”

10 Articolul 26 alineatele (2) și (7) din ZDDS prevede:

„(2) Baza de impozitare cuprinde tot ceea ce poate fi cuprins în contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de prestator din partea clientului sau a unui terț, exprimat în leva și în centime, fără taxă, potrivit prezentei legi. [...]

[...]

(7) În cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral sau parțial din bunuri sau din servicii (plata se efectuează integral sau parțial în bunuri sau în servicii), baza de impozitare este valoarea de piață a bunului livrat sau a serviciului prestat, calculată la data la care TVA-ul a devenit exigibil.”

11 Potrivit articolului 45 din ZDDS:

„(1) Livrările scutite de TVA sunt transmiterea dreptului de proprietate asupra unui teren, constituirea sau transmiterea de membruri drepturilor reale asupra unui teren, precum și închirierea sau arendarea acestuia.

(2) Constituirea sau transmiterea dreptului de suprafață se consideră operațiune scutită conform alineatului (1) până la momentul finalizării construcției la roșu a clădirii pentru care se constituie sau se transmite dreptul de suprafață. Dreptul de suprafață nu include lucrările de montare și de instalare efectuate.”

12 Articolul 130 din ZDDS prevede:

„(1) Orice operațiune a cărei contrapartidă este constituită (integral sau parțial) din bunuri sau din servicii este considerată că reprezintă două operațiuni corelative, în care fiecare dintre furnizori este vânzător a ceea ce furnizează și cumpărător a ceea ce obține.

(2) În conformitate cu alineatul (1), faptul generator al TVA-ului intervine pentru ambele

opera?iuni la momentul la care intervine faptul generator al primei dintre cele dou? opera?iuni.”

13 Articolul 63 alineatul (1) din Legea privind regimul propriet?ii (Zakon za sobstvenostta, DV nr. 92 din 16 noiembrie 1951), în versiunea aplicabil? faptelor din litigiul principal (denumit? în continuare „ZZS”), prevede:

„Proprietarul terenului poate ceda unei alte persoane dreptul de a construi o cl?dire pe terenul s?u, această persoan? devenind proprietar al construc?iei.”

14 Articolul 67 alineatul (1) din ZZS prevede:

„Dac? nu este exercitat în decursul unei perioade de cinci ani, dreptul de a construi o cl?dire pe terenul altei persoane [articolul 63 alineatul (1)] se stinge în favoarea proprietarului terenului, ca efect al prescrip?iei.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

15 Prin actul notarial din 3 aprilie 2008, patru persoane fizice (denumite în continuare „proprietarii terenului”) au constituit un drept de suprafa?ă în favoarea Orfey, în temeiul c?ruia acesteia din urm? i s-a transmis dreptul de a construi o cl?dire pe terenul apar?inând proprietarilor men?iona?i ?i de a deveni proprietarul exclusiv al unor bunuri imobile pe care le va construi. În contrapartida acestui drept de suprafa?ă, Orfey s-a angajat s? realizeze planul acestei construc?ii, s? o edifice exclusiv pe cheltuiala sa pân? la recep?ia final? ?i s? livreze „la cheie” proprietarilor terenului anumite bunuri imobile apar?inând acestei cl?diri, f?r? ca proprietarii terenului s? aib? obliga?ia efectu?rii unei pl??i suplimentare, bunuri în raport cu care î?i men?ineau ?i î?i constituiau reciproc un drept de suprafa?ă. Orfey ?i-a asumat obliga?ia de a finaliza construc?ia cl?dirii ?i de a ob?ine autoriza?ia de a o valorifica în termen de 21 de luni de la data începerii ?antierului.

16 La 5 aprilie 2008, Orfey a transmis fiec?ruia dintre proprietarii terenului o factur? în leg?tur? cu opera?iunea „drept de suprafa?ă constituit în temeiul actului notarial”. Valoarea acestor patru facturi se ridică la o sum? total? de 302 721,36 BGN, la care se ad?uga o sum? total? de 60 544,27 BGN reprezentând TVA.

17 În cadrul unui control fiscal, s-a constatat c? baza de impozitare a opera?iunii fusese stabilit? în func?ie de valoarea fiscal? a dreptului de suprafa?ă în conformitate cu actul notarial, respectiv 684 000 BGN, iar nu în func?ie de valoarea de pia?? a imobilelor cedate proprietarilor terenului. De asemenea, s-a constatat c? Orfey nu men?ionase facturile respective în jurnalul de vânz?ri pentru perioada fiscal? aferent?, respectiv luna aprilie 2008, nici pentru perioada urm?toare, respectiv luna mai 2008, ?i c?, în plus, această societate nu luase în considerare facturile respective pentru declara?iile privind TVA-ul avute în vedere.

18 La 28 aprilie 2009, serviciul veniturilor bugetare a adresat Orfey o decizie de impunere rectificativ? pentru luna aprilie 2008, de?i la acea dat? nu fusese finalizat? construc?ia cl?dirii ?i aceasta nu fusese valorificat?. Serviciul respectiv a considerat c? Orfey furniza servicii de construc?ie ?i c?, în temeiul articolului 130 din ZDDS, faptul generator al TVA-ului privind această opera?iune a intervenit la data constituirii dreptului de suprafa?ă. Pe baza raportului de expertiz? întocmit în cadrul controlului fiscal, s-a considerat c? valoarea de pia?? a dreptului de suprafa?ă constituit era echivalent? valorii serviciilor de construc?ie a cl?dirii prestate de Orfey, respectiv 1 984 130 BGN. Prin urmare, în decizia de impunere rectificativ?, s-a stabilit TVA-ul datorat pentru această opera?iune la suma de 396 826 BGN, majorat? cu dobânzi.

19 Împotriva deciziei de impunere rectificative, Orfey a formulat un recurs administrativ la

Direktor. Întrucât acest recurs administrativ a fost respins prin decizia din 6 iulie 2009, împotriva acesteia, Orfey a introdus o acțiune în contencios la Administrativen sad – Burgas (Tribunalul Administrativ Burgas). Prin decizia din 30 aprilie 2010, această instanță a admis acțiunea formulată de Orfey și a anulat decizia de impunere rectificativă. Împotriva acestei decizii, Direktor a formulat recurs la instanța de trimitere.

20 În fața acestei din urmă instanțe, Direktor susține, în esență, că legislația națională se conformează Directivei TVA. La rândul său, Orfey susține că a pierdut dreptul de suprafață, întrucât clădirea nu a fost construită în termenul prevăzut.

21 Instanța de trimitere arată că, pentru a soluționa litigiul cu care este sesizat, are obligația să stabilească, mai întâi, momentul la care intervine faptul generator al TVA-ului pentru serviciile de construcție furnizate de Orfey. În această privință, instanța de trimitere arată, pe de o parte, că, în opinia sa, faptul generator al TVA-ului aferent constituirii dreptului de suprafață a intervenit la semnarea actului notarial, deși la acel moment această operațiune era scutită. Pe de altă parte, instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la compatibilitatea cu Directiva TVA a articolului 130 alineatul (2) din ZDDS, care prevede că faptul generator intervine înainte de realizarea operațiunii.

22 Instanța de trimitere adaugă că, în cazul în care ar rezulta că această dispoziție a ZDDS se conformează Directivei TVA, în continuare, ar trebui să aprecieze legalitatea stabilirii bazei de impozitare a serviciilor de construcție. Cu privire la acest aspect, instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu articolul 73 din Directiva TVA a articolului 26 alineatul (7) din ZDDS, care, în speță, determină reținerea valorii de piață a serviciilor de construcție, astfel cum a fost evaluat de un expert.

23 În sfârșit, instanța de trimitere dorește să afle dacă există posibilitatea să considere dreptul de suprafață în discuție o plată anticipată pentru serviciile de construcție viitoare care vor fi prestate de Orfey, având în vedere că acest drept de suprafață constituie contrapartida integrală primită de Orfey pentru aceste servicii și că o interpretare strictă a articolului 65 din Directiva TVA ar impune ca plata anticipată să fie efectuată în bani. În această privință, instanța de trimitere subliniază că, în temeiul articolului 67 alineatul (1) din ZZS, dreptul de suprafață conferit Orfey poate fi stins dacă este invocat expres prescripția extinctivă prevăzută în această dispoziție.

24 În aceste împrejurări, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 63 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune unei excepții în temeiul căreia, în cazul prestării unui serviciu de construcție în vederea edificării anumitor bunuri imobile independente într-o clădire, faptul generator al TVA-ului intervine înainte de data prestării efective a serviciului respectiv și în temeiul căreia acest fapt generator este raportat la data faptului generator al operațiunii corelative, și anume constituirea unui drept de suprafață asupra altor bunuri imobile din această clădire, care constituie și contrapartida serviciului de construcție?

2) O dispoziție națională care prevede că, de vreme ce contrapartida unei operațiuni este constituită integral sau parțial din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate este compatibilă cu articolele 73 și 80 din Directiva [TVA]?

3) Articolul 65 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune ipotezei ca TVA-ul aferent cuantumului plății anticipate să devină exigibil dacă plata nu s-a efectuat în bani sau această dispoziție trebuie interpretată în sens larg, considerându-se că și în aceste cazuri TVA-ul devine exigibil și trebuie facturat la cuantumul contravalorii în bani a operațiunii corelative?

4) Dacă răspunsul la a treia întrebare reține a doua variantă, având în vedere împrejurările concrete, în speță, dreptul de suprafață constituit poate fi considerat o plată anticipată în sensul articolului 65 din Directiva [TVA]?

5) Articolele 63, 65 și 73 din Directiva [TVA] au un efect direct?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima, la a treia și la a patra întrebare

25 Prin intermediul primei, al celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 63 și 65 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cazul constituirii unui drept de suprafață în favoarea unei societăți în vederea edificării unei clădiri, în contrapartida serviciilor de construcție a anumitor bunuri imobile care se vor afla în acea clădire, pe care societatea respectivă se angajează să le livreze la cheie persoanelor care au constituit acest drept de suprafață, se opun ca TVA-ul aplicat acestor servicii de construcție să devină exigibil din momentul constituirii dreptului de suprafață, cu alte cuvinte, înaintea acestei prestări de servicii.

26 Direktor, guvernul bulgar și Comisia Europeană susțin, în esență, că această întrebare determină un răspuns negativ. Direktor și guvernul bulgar susțin în special că noțiunea „plată făcută înainte” prevăzută la articolul 65 din Directiva TVA nu poate fi limitată doar la plățile în bani și că, în vederea aplicării acestei dispoziții, este suficient ca valoarea plății efectuate să poată fi evaluată.

27 În această privință, trebuie amintit că articolul 63 din Directiva TVA prevede că faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Articolul 65 din aceeași directivă, potrivit căruia, în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea de bunuri sau de prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată, constituie o derogare de la norma prevăzută la articolul 63 și, ca atare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments, C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 45).

28 Astfel, pentru ca TVA-ul să poată deveni exigibil înainte ca livrarea ori prestarea să fi fost încă efectuată, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special ca la momentul plății anticipate bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie (Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments, citată anterior, punctul 48, și Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, punctul 26). Așadar, avansurile plătite pentru livrări de bunuri sau pentru prestări de servicii care nu au fost încă identificate în mod clar nu pot face obiectul plății TVA-ului (Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments, citată anterior, punctul 50, precum și Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Rep., p. I-13179, punctul 31).

29 În consecință, nu se poate exclude ca, în temeiul articolului 65 din Directiva TVA, taxa datorată pentru serviciile de construcție să devină exigibilă la momentul la care dreptul de suprafață, care reprezintă contrapartida integrală a acestor servicii, este constituit în favoarea societății care trebuie să furnizeze serviciile respective, de vreme ce, la acel moment, toate

elementele pertinente ale acestei prestări de servicii viitoare sunt deja cunoscute și, așadar, în special serviciile în discuție sunt determinate cu precizie.

30 Cu toate acestea, instanța de trimitere dorește să afle posibilitatea de a aplica dispoziția menționată atunci când plata anticipată constă într-o plată în natură.

31 În această privință, trebuie arătat că, desigur, este adevărat, astfel cum arată îndeosebi Comisia, că modul de redactare a articolului 65 din Directiva TVA pare să sugereze, în special în versiunile în limbile bulgară și franceză, că această dispoziție ar avea în vedere numai plățile anticipate constând în sume de bani.

32 Cu toate acestea, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă că un text de drept derivat al Uniunii trebuie să fie interpretat, în măsura posibilului, în sensul conformității sale cu dispozițiile tratatelor și cu principiile generale ale dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 martie 1991, Rauh, C-314/89, Rec., p. I-1647, punctul 17, și Hotărârea din 10 iulie 2008, Bertelsmann și Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Rep., p. I-4951, punctul 174 și jurisprudența citată).

33 Tot dintr-o jurisprudență constantă reiese că principiul egalității de tratament, a cărei expresie particulară la nivelul dreptului derivat al Uniunii și în domeniul special al fiscalității o reprezintă principiul neutralității fiscale, impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctele 49 și 51, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 44).

34 Astfel, principiul neutralității fiscale, principiu fundamental al sistemului comun de TVA, se opune, pe de o parte, ca mărfa sau prestări de servicii asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate diferit din punctul de vedere al TVA-ului, precum și, pe de altă parte, ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materia colectării TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 67 și jurisprudența citată).

35 Or, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că aceste contracte de schimb, în care contrapartida este, prin definiție, în natură, și operațiunile pentru care contrapartida este exprimată în bani reprezintă, din punct de vedere economic și comercial, două situații identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec., p. I-3801, punctele 23 și 25).

36 Rezultă că principiul egalității de tratament ar fi încălcat dacă aplicarea articolului 65 din Directiva TVA ar depinde de forma avută de contrapartida primită de persoana impozabilă. Acest principiu impune, așadar, ca articolul 65 să fie interpretat în sensul că se aplică și atunci când plata anticipată se realizează în natură, din moment ce sunt îndeplinite condițiile amintite la punctul 28 din prezenta hotărâre. Totuși, este necesar ca valoarea acestei plăți anticipate să poată fi exprimată în bani. Astfel, deși, potrivit unei jurisprudențe constante, contrapartida unei prestări de servicii poate consta într-o livrare de bunuri și poate constitui baza de impozitare în sensul articolului 73 din Directiva TVA atunci când există o legătură directă între prestarea de servicii și livrarea de bunuri, condiția este ca valoarea livrării de bunuri să fie exprimată în bani (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec., p. I-5163, punctul 17 și jurisprudența citată).

37 Împrejurarea că această constituire a unui drept de suprafață, în discuție în litigiul principal, reprezintă contrapartida integrală, iar nu doar parțială, a serviciilor de construcție la care s-a angajat Orfey nu poate repune în cauză o asemenea interpretare. Pe de o parte, articolul 65 prevede că taxa devine exigibilă „la suma încasată”. Modul de redactare a acestei dispoziții nu se

opune, a?adar, ca suma încasat? s? corespund? întregii contrapartide a prest?rii de servicii pentru care TVA-ul devine exigibil. Pe de alt? parte, astfel cum Curtea a ar?tat deja, în expunerea de motive a Propunerii pentru a ?asea directiv? a Consiliului în materia armoniz?rii legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, COM(73) 950 final din 20 iunie 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, supliment 11/73, p. 13), în prezent înlocuit? prin Directiva TVA, Comisia a ar?tat c? „efectuarea unor pl??i [...] anticipate determin? exigibilitatea taxei, deoarece p?r?ile la contract î?i anun?? astfel inten?ia de a beneficia, anticipat, de toate efectele financiare legate de realizarea faptului generator” (Hot?rârea BUPA Hospitals ?i Goldsborough Developments, citat? anterior, punctul 49). Or, aceast? situa?ie se reg?se?te ?i atunci când valoarea pl??ii anticipate se ridic? la întreaga contrapartid? convenit?.

38 În acest cadru, în vederea interpret?rii articolelor 63 ?i 65 din Directiva TVA, instan?a de trimitere ridic? deopotriv? problema pertinen?ei posibilit??ii stingerii dreptului de suprafa?ă constituit în favoarea Orfey. În aceast? privin?ă, trebuie ar?tat c? instan?a de trimitere men?ioneaz? c? dreptul de suprafa?ă în discu?ie poate fi stins numai dac? este invocat? expres prescrip?ia extinctiv? prev?zut? la articolul 67 alineatul (1) din ZZS. Prin urmare, trebuie s? se considere c? aceast? posibilitate reprezint? o simpl? condi?ie rezolutorie în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA. În consecin?ă, astfel cum sus?in în mod întemeiat guvernul bulgar ?i Comisia, faptul c? o asemenea condi?ie poate interveni eventual în viitor nu poate repune în discu?ie realizarea opera?iunii la momentul constituirii dreptului de suprafa?ă, de vreme ce la acel moment, astfel cum s-a ar?tat la punctul 29 din prezenta hot?râre, toate elementele pertinente ale viitoarei prest?ri de servicii sunt deja cunoscute ?i, a?adar, în special, serviciile în discu?ie sunt determinate cu precizie. Prin urmare, o asemenea eventualitate nu determin? niciun efect asupra interpret?rii respective.

39 În sfâr?it, trebuie ar?tat c?, pentru a stabili dac? sunt îndeplinite condi?iile de exigibilitate a TVA-ului datorat pentru o asemenea prestare de servicii viitoare, este pu?in important dac? aceast? contrapartid? a viitoarei prest?ri de servicii în discu?ie reprezint? în sine o opera?iune supus? pl??ii TVA-ului. Astfel, dup? cum rezult? din jurispruden?a amintit? la punctele 28 ?i 36 din prezenta hot?râre, pentru ca TVA-ul datorat pentru o asemenea prestare de servicii viitoare s? devin? exigibil în împrejur?ri precum cele din litigiul principal este suficient ca toate elementele pertinente ale prest?rii de servicii viitoare s? fie deja cunoscute ?i ca valoarea contrapartidei acesteia s? poat? fi exprimat? în bani.

40 Din toate cele de mai sus rezult? c? la prima, la a treia ?i la a patra întrebare trebuie s? se r?spund? c?, în împrejur?ri precum cele din cauza principal?, atunci când un drept de suprafa?ă este constituit în favoarea unei societ??i în vederea edific?rii unei cl?diri, în contrapartida serviciilor de construc?ie a anumitor bunuri imobile care se vor afla în aceast? cl?dire, pe care societatea respectiv? se angajeaz? s? le livreze la cheie persoanelor care au constituit acest drept de suprafa?ă, articolele 63 ?i 65 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? nu se opun ca TVA-ul aplicat acestor servicii de construc?ie s? devin? exigibil din momentul constituirii dreptului de suprafa?ă, cu alte cuvinte, înaintea acestei prest?ri de servicii, de vreme ce, la momentul constituirii dreptului respectiv, toate elementele pertinente ale acestei prest?ri de servicii viitoare sunt deja cunoscute ?i, a?adar, în special serviciile în discu?ie sunt determinate cu precizie, iar valoarea dreptului respectiv poate fi exprimat? în bani, aspecte care trebuie verificate de instan?a de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

41 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen?ă, s? se stabileasc? dac? articolele 73 ?i 80 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun

unei dispoziții naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate.

42 Guvernul bulgar susține în special că această contrapartidă trebuie apreciată avându-se în vedere mecanismele pieței și că numai recurgerea la valoarea de piață permite garantarea unui tratament egal între operatorii economici care efectuează plata în natură și cei care efectuează plata în bani.

43 Dimpotrivă, Comisia consideră că, atunci când operațiunea supusă plății taxei este efectuată în schimbul unor bunuri livrate sau a unor servicii furnizate anticipat, TVA-ul datorat pentru operațiune trebuie calculat pe baza valorii în bani a bunurilor livrate sau a serviciilor furnizate în contrapartida operațiunii respective.

44 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă că baza de impozitare pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii, efectuată cu titlu oneros, este constituită de contrapartida obținută efectiv în acest sens de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume obținută efectiv, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective. În plus, această contrapartidă trebuie să poată fi exprimată în bani (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rep., p. I-7505, punctul 28 și jurisprudența citată).

45 În lipsa reprezentării într-o sumă de bani convenită de părți, această valoare, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie cea pe care beneficiarul prestării de servicii, care reprezintă contrapartida livrării de bunuri, o atribuie serviciilor pe care intenționează să le procure și trebuie să corespundă sumei pe care acesta este dispus să o cheltuiască în acest scop (Hotărârea din 2 iunie 1994, Empire Stores, C-33/93, Rec., p. I-2329, punctul 19).

46 Pe de altă parte, trebuie amintit că articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre cazurile pe care le enumeră această dispoziție pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.

47 Or, condițiile de aplicare stabilite în dispoziția menționată sunt exhaustive, astfel încât o legislație națională nu poate prevedea, în temeiul aceleiași dispoziții, că baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii în cazuri diferite de cele enumerate în cuprinsul acesteia (Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 și C-129/11, punctul 51).

48 În speță, din decizia de trimitere nu rezultă că operațiunea în discuție în litigiul principal ar fi fost efectuată între persoane între care există legături precum cele prevăzute la articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA, aspect care trebuie însă verificat de instanța de trimitere. În aceste împrejurări, articolul menționat nu poate fi interpretat în sensul că permite ca valoarea de piață a operațiunii respective să constituie baza de impozitare.

49 Din cele de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că, în împrejurări precum cele din cauza principală, în care operațiunea nu se realizează între persoane între care există legături în sensul articolului 80 din Directiva TVA, aspect care trebuie însă verificat de instanța de trimitere, articolele 73 și 80 din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate.

Cu privire la a cincea întrebare

50 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolele 63, 65 și 73 din Directiva TVA au un efect direct.

51 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptați să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a acestei directive în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, Rec., p. I-8835, punctul 103, și Hotărârea din 12 iulie 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 și C-58/11, punctul 37).

52 Curtea s-a pronunțat deja în sensul că articolul 10 alineatul (2) din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), devenit articolul 63 din Directiva TVA, îndeplinește aceste criterii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi, C-10/92, Rec., p. I-5105, punctele 34 și 35). Curtea s-a pronunțat în același sens și în legătură cu articolul 73 din Directiva TVA (Hotărârea Balkan and Sea Properties, citată anterior, punctul 61).

53 În plus, se impune constatarea că articolul 65 din Directiva TVA stabilește în mod clar și necondiționat împrejurările în care TVA-ul devine exigibil înaintea efectuării livrării de bunuri sau a prestării de servicii și cuantumul în privința căruia devine astfel exigibil. Aadar, această dispoziție îndeplinește deopotrivă criteriile menționate.

54 Rezultă că la a cincea întrebare trebuie să se răspundă că articolele 63, 65 și 73 din Directiva TVA au un efect direct.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) În împrejurări precum cele din cauza principală, atunci când un drept de suprafață este constituit în favoarea unei societăți în vederea edificării unei clădiri, în contrapartida serviciilor de construcție a anumitor bunuri imobile care se vor afla în această clădire, pe care societatea respectivă se angajează să le livreze la cheie persoanelor care au constituit acest drept de suprafață, articolele 63 și 65 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca taxa pe valoarea adăugată aplicată acestor servicii de construcție să devină exigibilă din momentul constituirii dreptului de suprafață, cu alte cuvinte,

înaintea acestei prestări de servicii, de vreme ce, la momentul constituirii dreptului respectiv, toate elementele pertinente ale acestei prestări de servicii viitoare sunt deja cunoscute și, așadar, în special serviciile în discuție sunt determinate cu precizie, iar valoarea dreptului respectiv poate fi exprimat în bani, aspecte care trebuie verificate de instanța de trimitere.

2) În împrejurări precum cele din cauza principală, în care operațiunea nu se realizează între persoane între care există legături în sensul articolului 80 din Directiva 2006/112, aspect care trebuie însă verificat de instanța de trimitere, articolele 73 și 80 din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate.

3) Articolele 63, 65 și 73 din Directiva 2006/112 au un efect direct.

Semnături

* Limba de procedură: bulgară.