

ORDONNANCE DE LA COUR (huitième chambre)

21 mars 2013 (*)

«Article 99 du règlement de procédure – TVA – Directive 2006/112/CE – Articles 62, 63, 65, 73 et 80 – Constitution d'un droit de superficie par des personnes physiques non assujetties et non redevables au profit d'une société en échange de la construction d'un bien immeuble par cette société au profit de ces personnes physiques – Contrat d'échange – TVA afférente aux prestations relatives à l'édification du bien immeuble – Fait générateur – Exigibilité – Versement anticipé de la totalité de la contrepartie – Acompte – Base d'imposition en cas de contrepartie constituée de biens ou de services»

Dans l'affaire C-153/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad – Varna (Bulgarie), par décision du 22 mars 2012, parvenue à la Cour le 30 mars 2012, dans la procédure

Sani treydz EOOD

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. E. Jarašiūnas (rapporteur), président de chambre, M. A. Ó Caoimh et Mme C. Toader, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de statuer par voie d'ordonnance motivée, conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

Ordonnance

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 62, 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 Sani treyd EOOD (ci-après «Sani treyd») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution» pour la ville de Varna, près l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques, ci-après le «Direktor») au sujet d'un avis d'imposition rectificatif mettant à sa charge un rappel 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 Aux termes de l'article 63 de la même directive:

«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 L'article 65 de ladite directive prévoit:

«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 est libellé comme suit:

«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 ladite directive 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 énumérés à ce même paragraphe.

Le droit bulgare

8 La loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, du 4 août 2006), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le «ZDDS»), dispose 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.

[...]

5) À la date d'intervention du fait générateur, conformément aux paragraphes 2, 3 et 4:

1. la taxe au sens de la présente loi devient exigible pour les opérations imposables et l'obligation, pour l'assujetti enregistré, de liquider la taxe intervient, ou

2. se réalise le fondement pour l'exonération de la liquidation de la taxe pour les opérations exonérées et pour celles dont le lieu d'exécution est situé à l'extérieur du territoire national.

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. [...]»

9 L'article 26, paragraphe 7, du ZDDS précise:

«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.»

10 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.»

11 L'article 130 du ZDDS énonce:

«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.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 Par acte notarié du 16 septembre 2008, deux personnes physiques (ci-après les «propriétaires fonciers») ont constitué un droit de superficie au profit de Sani treyd sur un terrain leur appartenant. En vertu de ce droit de superficie, cette société a obtenu le droit de construire un bâtiment sur ledit terrain et de devenir propriétaire de 75 % de ce bâtiment. En contrepartie dudit droit, Sani treyd devait concevoir le plan dudit bâtiment, construire celui-ci par ses propres moyens

financiers, en utilisant sa main-d'œuvre et ses matériaux, et céder aux propriétaires fonciers la propriété de 25 % de la surface bâtie totale en état d'achèvement complet, dans un délai déterminé. Dans ledit acte, ces derniers s'engageaient également à céder à Sani treyd, dans les 30 jours de l'achèvement du gros œuvre, le droit de propriété sur la quote-part de la propriété foncière devant correspondre aux installations entrant dans le patrimoine de Sani treyd. La valeur fiscale du droit de superficie a été établie à 57 375 BGN.

13 Le 29 juillet 2010, à la suite d'un contrôle fiscal, le service des recettes publiques a adressé à Sani treyd un avis d'imposition rectificatif pour le mois de septembre 2008, mettant à la charge de cette dernière un rappel de TVA d'un montant de 30 925,10 BGN, majoré de 6 637,22 BGN d'intérêts de retard. Ledit service a considéré qu'il y avait eu une opération d'échange au sens de l'article 130 du ZDDS et que, en application du paragraphe 2 de cet article, le fait générateur de la TVA pour la prestation des services de construction était intervenu à la date de la constitution du droit de superficie. Sani treyd n'avait toutefois pas adressé de facture fiscale aux propriétaires fonciers et la TVA sur ladite prestation n'avait pas été acquittée. Une expertise réalisée lors de ce contrôle fiscal a fixé à 618 502 BGN la valeur normale des opérations que Sani treyd s'était engagée à réaliser. L'avis d'imposition rectificatif a ainsi fixé la base d'imposition à 154 625,50 BGN, soit 25 % de la valeur normale totale, correspondant à la quote-part devant être cédée aux propriétaires fonciers après la construction du bâtiment.

14 Sani treyd a formé un recours administratif contre ledit avis devant le Direktor. Celui-ci ayant rejeté ce recours par décision du 1er octobre 2010, Sani treyd a introduit un recours contentieux contre ce même avis devant l'Administrativen sad – Varna (tribunal administratif de Varna). Par jugement du 1er mars 2011, ce dernier a partiellement annulé l'avis d'imposition rectificatif, en considérant que la base d'imposition devait correspondre au montant qui ressortait de l'évaluation fiscale du droit de superficie.

15 Le Direktor s'est pourvu en cassation contre ce jugement devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême), lequel a cassé ce jugement et a renvoyé l'affaire devant la juridiction de renvoi. Le Varhoven administrativen sad a notamment estimé que l'Administrativen sad – Varna avait déterminé la base d'imposition de manière erronée. En vue du réexamen de l'affaire, il a enjoint à la juridiction de renvoi d'ordonner un complément d'expertise aux fins de déterminer la valeur normale de 25 % de la surface bâtie totale du bâtiment à la date du 16 septembre 2008.

16 Devant la juridiction de renvoi, Sani treyd soutient qu'il ne saurait être exigé qu'elle acquitte la TVA afférente à l'opération qu'elle s'est engagée à effectuer en contrepartie du droit de superficie, au motif que cette opération ne peut être individualisée à la date de la constitution de ce droit et qu'il n'est pas possible de déterminer la valeur normale de ladite opération conformément à la règle prévue à l'article 26, paragraphe 7, du ZDDS. Elle fait valoir, à titre subsidiaire, que la base d'imposition doit être la valeur normale de la contrepartie obtenue, soit celle du droit de superficie.

17 Selon la juridiction de renvoi, les questions posées par le litige dont elle est saisie sont relatives à l'existence d'un échange au sens de l'article 130, paragraphe 1, du ZDDS, au moment auquel intervient le fait générateur pour les deux opérations corrélatives, à la date à laquelle Sani treyd est devenue redevable de la TVA et à la base d'imposition devant être retenue.

18 Sur les deux premiers points, elle indique qu'elle est liée par les motifs de l'arrêt du Varhoven administrativen sad qui lui a renvoyé l'affaire, selon lesquels, d'une part, il y a eu échange et, d'autre part, le fait générateur pour les deux opérations en cause est intervenu à la date de la constitution du droit de superficie. En outre, elle souligne qu'elle est tenue, en vertu de cet arrêt, d'appliquer strictement l'article 26, paragraphe 7, du ZDDS selon lequel, en cas

d'échange, la base d'imposition correspond à la valeur normale du bien livré ou du service fourni.

19 Toutefois, la juridiction de renvoi indique qu'elle doute de la compatibilité des articles 130, paragraphe 2, et 26, paragraphe 7, du ZDDS avec les articles 62, 63, 65, 66, 73 et 80 de la directive TVA. À cet égard, elle précise qu'elle a connaissance des demandes de décision préjudicielle déjà adressées à la Cour par le Varhoven administrativen sad dans deux affaires antérieures, qui ont depuis lors donné lieu aux arrêts du 19 décembre 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, non encore publié au Recueil), ainsi que du 7 mars 2013, Efir (C-19/12). Elle reconnaît que les questions examinées dans ces deux arrêts sont pertinentes pour résoudre le litige dont elle est saisie. Elle souligne cependant que, dans les affaires ayant donné lieu auxdits arrêts, n'a pas été abordée la question des opérations réalisées par des personnes physiques qui n'ont pas la qualité d'assujettis ni celle de redevables et qui n'exercent pas d'activité économique.

20 C'est dans ces circonstances que l'Administrativen sad – Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La notion de fait générateur de la taxe au sens de l'article 62, paragraphe 1, de la [directive TVA] doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle comprend également les opérations exonérées, y compris dans le chef d'une personne qui n'a pas la qualité d'assujetti au sens du titre III de [ladite] directive, ni celle de redevable au sens du titre XI, chapitre 1, section 1, de [la] même directive?

2) Les articles 62 et 63 de la [directive TVA] s'opposent-ils à une disposition nationale qui retient en tant que date d'intervention du fait générateur la date de réalisation de l'opération exonérée au lieu de la date à compter de laquelle celle-ci doit être soumise à la TVA?

3) L'article 63 de la [directive TVA] s'oppose-t-il à une disposition et à une jurisprudence nationales selon lesquelles la date du fait générateur de la TVA pour une livraison de certaines parties d'un édifice intervient non pas lors du transfert de propriété, mais bien antérieurement, à savoir lors de la réalisation de la contrepartie convenue sous la forme d'une opération exonérée, effectuée par une personne qui n'a pas la qualité d'assujetti ni celle de redevable?

4) L'article 65 de la [directive TVA] s'oppose-t-il à une disposition nationale qui lie le point de départ de l'exigibilité de la TVA à la réalisation d'un paiement prévu intégralement ou partiellement en biens ou en services?

5) Les articles 73 et 80 de la [directive TVA] s'opposent-t-ils à une disposition nationale selon laquelle, lorsque la contrepartie de la livraison et/ou de la prestation est prévue intégralement ou partiellement en biens ou en services, la base d'imposition de la livraison et/ou de la prestation correspond, en tout état de cause, à la valeur normale de l'opération?»

Sur les questions préjudicielles

21 Conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence, la Cour peut à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.

22 La Cour estime que tel est le cas dans la présente affaire. En effet, les réponses aux questions posées par la juridiction de renvoi peuvent être clairement déduites de la jurisprudence de la Cour, en particulier des arrêts précités Orfey Bulgaria et Efir.

Sur les première à quatrième questions

23 Par ses quatre premières 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 dont elle deviendra propriétaire à hauteur de 75 % de la surface bâtie totale, en contrepartie de la construction des 25 % restants, que cette société s'engage à livrer en état d'achèvement complet aux personnes ayant constitué ce droit de superficie, ils s'opposent à ce que la TVA sur la prestation de 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. Dans ce contexte, la juridiction de renvoi se demande également si la circonstance que la constitution du droit de superficie est une opération exonérée réalisée par des personnes qui n'ont pas la qualité d'assujettis ou de redevables au sens de la directive TVA est susceptible d'avoir une incidence sur les réponses aux questions posées.

24 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 (arrêts du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, C-419/02, Rec. p. I-1685, point 45; Orfey Bulgaria, précité, point 27, ainsi que Efir, précité, point 31).

25 Ainsi, afin que la TVA puisse devenir exigible sans que la livraison de biens ou la prestation de services 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. 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 précités BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, point 45; Orfey Bulgaria, point 28, ainsi que Efir, point 32).

26 En outre, il y a lieu de relever qu'il est certes vrai 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.

27 Toutefois, il est de jurisprudence constante qu'un acte 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 précités Orfey Bulgaria, point 32 et jurisprudence citée, ainsi que Efir, point 34).

28 Il ressort également d'une jurisprudence constante de la Cour 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 précités Orfey Bulgaria, point 33 et jurisprudence citée, ainsi que Efir, point 35).

29 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 (arrêts du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, point 67; Orfey Balgaria, précité, point 34, et Efir, précité, point 36).

30 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 (arrêts du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, points 23 et 25; Orfey Balgaria, précité, point 35, ainsi que Efir, précité, point 37).

31 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 25 de la présente ordonnance sont remplies. Il est cependant nécessaire que la valeur de cet acompte puisse être exprimée en argent. En effet, si, selon une jurisprudence constante de la Cour, 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 la condition que la valeur de cette dernière puisse être exprimée en argent (arrêts du 3 juillet 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec. p. I-5163, point 17; Orfey Balgaria, précité, point 36, et Efir, précité, point 38).

32 Le fait que la constitution du droit de superficie en cause au principal représente, le cas échéant, la contrepartie intégrale, et non uniquement partielle, de l'opération à laquelle Sani treyd s'est engagée à l'égard des propriétaires fonciers 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, le cas échéant, à la totalité de la contrepartie de l'opération 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, du 20 juin 1973 [COM(73) 950 final, *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 13], directive qui est désormais remplacée par la directive TVA, la Commission des Communautés européennes 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». Or, tel est également le cas lorsque le versement anticipé se monte à la totalité de la contrepartie convenue (arrêts précités BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, point 49; Orfey Balgaria, point 37, ainsi que Efir, point 39).

33 Enfin, il convient de rappeler que, aux fins de déterminer si les conditions d'exigibilité de la TVA due sur une opération future sont satisfaites, il importe peu de savoir si la contrepartie de cette future opération constitue elle-même une opération soumise à la TVA (arrêts précités Orfey Balgaria, point 39, et Efir, point 25). En effet, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence rappelée aux points 25 et 31 de la présente ordonnance, il suffit, pour que la TVA due sur une telle opération future devienne exigible dans des circonstances telles que celles au principal, que tous les éléments pertinents de cette future opération soient déjà connus et que la valeur de sa

contrepartie puisse être exprimée en argent (voir, en ce sens, arrêt *Orfey Balcia*, précité, point 39).

34 Dès lors, le statut fiscal de l'opération qui constitue la contrepartie de l'opération future que *Sani treyd* s'est engagée à effectuer et, donc, le fait de savoir si et, le cas échéant, à quel moment le fait générateur de la TVA afférente à l'opération de constitution du droit de superficie intervient et la TVA sur celle-ci devient exigible, tout comme le fait que ladite opération est réalisée par des personnes qui n'ont pas la qualité d'assujettis ou de redevables au sens de la directive TVA, sont sans incidence sur l'interprétation des articles 63 et 65 de la directive TVA dans des circonstances telles que celles en cause au principal (voir, en ce sens, arrêt *Efir*, précité, point 25).

35 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il y a lieu de répondre aux quatre premières 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 dont elle deviendra propriétaire à hauteur de 75 % de la surface bâtie totale, en contrepartie de la construction des 25 % restants, que cette société s'engage à livrer en état d'achèvement complet aux personnes ayant constitué ce droit de superficie, ils ne s'opposent pas à ce que la TVA sur la prestation de 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, pour autant 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. Il est sans incidence à cet égard que la constitution dudit droit de superficie soit une opération exonérée réalisée par des personnes qui n'ont pas la qualité d'assujettis ou de redevables au sens de la directive TVA.

Sur la cinquième question

36 Par sa cinquième question, la juridiction de renvoi demande 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 livraison de biens ou d'une prestation de services est entièrement constituée de biens ou de services, la base d'imposition de la livraison ou de la prestation est, en tout état de cause, constituée par la valeur normale des biens livrés ou des services fournis.

37 À cet égard, il convient de rappeler qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour 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 celle réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs. En outre, ladite contrepartie doit pouvoir être exprimée en argent (arrêts du 29 juillet 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Rec. p. I-7505, point 28; *Orfey Balcia*, précité, point 44, et *Efir*, précité, point 41).

38 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 elle doit correspondre à la somme qu'il est disposé à dépenser à cette fin (arrêts du 2 juin 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, point 19; *Orfey Balcia*, précité, point 45, et *Efir*, précité, point 42).

39 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 énumérés à cette disposition.

40 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 (arrêts du 26 avril 2012, *Balkan and Sea Properties et Provadinvest*, C-621/10 et C-129/11, non encore publié au Recueil, point 51; *Orfey Bulgaria*, précité, point 47, ainsi que *Efir*, précité, point 44).

41 En l'occurrence, il ne ressort pas de la décision de renvoi que l'opération en cause au principal aurait été effectuée par des 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, cette disposition ne saurait être interprétée comme autorisant que la base d'imposition de l'opération que *Sani treyd* s'est engagée à réaliser soit constituée par sa valeur normale.

42 Enfin, dans la mesure où la juridiction de renvoi indique, dans sa demande de décision préjudicielle, qu'elle est tenue, en vertu de l'arrêt du *Varhoven administrativen sad* qui lui a renvoyé l'affaire dont elle est saisie au principal, d'appliquer strictement l'article 26, paragraphe 7, du ZDDS, alors même qu'elle doute de la compatibilité de cette disposition avec la directive TVA et qu'elle a interrogé la Cour à cet égard, il importe de rappeler qu'il résulte d'une jurisprudence constante de cette dernière qu'un arrêt rendu à titre préjudiciel par la Cour lie le juge national, quant à l'interprétation ou à la validité des actes des institutions de l'Union en cause, pour la solution du litige au principal (arrêts du 5 octobre 2010, *Elchinov*, C-173/09, Rec. p. I-8889, point 29 et jurisprudence citée, ainsi que du 20 octobre 2011, *Interedil*, C-396/09, non encore publié au Recueil, point 36).

43 Dès lors, le juge national, ayant exercé la faculté que lui confère l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, est lié, pour la solution du litige au principal, par l'interprétation des dispositions en cause donnée par la Cour et doit, le cas échéant, écarter les appréciations de la juridiction supérieure s'il estime, eu égard à cette interprétation, que celles-ci ne sont pas conformes au droit de l'Union (arrêts *Elchinov*, précité, point 30; *Interedil*, précité, point 37, ainsi que du 15 janvier 2013, *Križan e.a.*, C-416/10, non encore publié au Recueil, point 69).

44 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la cinquième 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, paragraphe 1, de la directive TVA, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier, les articles 73 et 80 de cette 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 livraison de biens ou d'une prestation de services est entièrement constituée de biens ou de services, la base d'imposition de la livraison ou de la prestation est, en tout état de cause, constituée par la valeur normale des biens livrés ou des services fournis.

Sur les dépens

45 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 dont elle deviendra propriétaire à hauteur de 75 % de la surface bâtie totale, en contrepartie de la construction des 25 % restants, que cette société s'engage à livrer en état d'achèvement complet aux personnes ayant constitué ce droit de superficie, ils ne s'opposent pas à ce que la taxe sur la valeur ajoutée sur la prestation de 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, pour autant 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. Il est sans incidence à cet égard que la constitution dudit droit de superficie soit une opération exonérée réalisée par des personnes qui n'ont pas la qualité d'assujettis ou de redevables au sens de ladite directive.

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, paragraphe 1, de la directive 2006/112, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier, les articles 73 et 80 de cette 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 livraison de biens ou d'une prestation de services est entièrement constituée de biens ou de services, la base d'imposition de la livraison ou de la prestation est, en tout état de cause, constituée par la valeur normale des biens livrés ou des services fournis.

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.