

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

7 mars 2013 (*)

«Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Articles 62, 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 – Inclusion dans la notion de fait générateur tant des opérations taxables que des opérations exonérées – 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-19/12,

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 9 janvier 2012, parvenue à la Cour le 16 janvier 2012, dans la procédure

Efir OOD

contre

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

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. E. Jarašič (rapporteur), président de chambre, Mme C. Toader et M. C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, par M. V. Apostolov, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement bulgare, par M. T. Ivanov et Mme E. Petranova, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios et M. V. Savov, en qualité d'agents,

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 62 et 63 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 Efir OOD (ci-après «Efir») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution» pour la ville de Plovdiv, près l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques) au sujet d'un avis d'imposition rectificatif soumettant Efir au paiement d'un supplément de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le considérant 24 de la directive TVA énonce:

«Les notions de fait générateur et d'exigibilité de la taxe devraient être harmonisées pour que la mise en application et les modifications ultérieures du système commun de TVA prennent effet à la même date dans tous les États membres.»

4 L'article 62 de cette directive 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.»

5 Aux termes de l'article 63 de ladite 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.»

6 L'article 65 de cette même directive précise:

«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.»

7 Selon l'article 73 de la directive TVA:

«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.»

8 L'article 80, paragraphe 1, de cette 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 qu'il énumère.

Le droit bulgare

9 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 dans l'affaire au principal (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.

[...]

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.

[...]»

10 L'article 26, paragraphe 7, du ZDDS dispose:

«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 L'article 130 du ZDDS précise:

«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

13 Par actes notariés des 22 février et 4 novembre 2007, plusieurs personnes physiques (ci-après les «propriétaires fonciers») ont constitué, au profit d'Efir, des droits de superficie sur des terrains leur appartenant. En vertu de ces droits de superficie, Efir s'est vu conférer le droit de construire des bâtiments sur lesdits terrains et de devenir le propriétaire exclusif de biens immeubles indépendants, encore à construire, décrits dans lesdits actes. En contrepartie desdits droits, Efir s'est engagée à concevoir et à bâtir, moyennant l'apport de ses moyens financiers, de sa main-d'œuvre et de ses matériaux, les immeubles décrits dans les actes notariés, jusqu'à leur achèvement complet, ainsi qu'à livrer aux propriétaires fonciers certains de ces biens immeubles, tels que décrits dans les actes notariés, sur lesquels ces propriétaires conservaient un droit de superficie. Au moment de la constitution des droits de superficie, les travaux de construction ou de montage des différentes installations n'étaient pas encore réalisés.

14 Par documents datant des mois de février et de mars 2009, dressés au terme de l'achèvement du gros œuvre, Efir a facturé aux propriétaires fonciers la TVA sur les prestations de construction réalisées en contrepartie des droits de superficie, à hauteur respectivement de 37 856,31 BGN et de 31 794,86 BGN.

15 Le 27 avril 2009, à la suite d'un contrôle fiscal, le service des recettes de la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes fiscales de la ville de Kardzhali a émis un avis d'imposition rectificatif pour les périodes fiscales des mois de février et de novembre 2007. Par cet avis, Efir s'est vu imposer un supplément de TVA de 30 379,63 BGN, majoré de 23 403,47 BGN au titre des intérêts de retard.

16 Ledit service des recettes a considéré que, conformément à l'article 130 du ZDDS, les dates de constitution des droits de superficie au profit d'Efir coïncidaient avec les dates auxquelles sont intervenus les faits générateurs de la TVA sur les services de construction fournis par Efir au profit des propriétaires fonciers. Un expert ayant estimé la valeur des services de construction devant être fournis par Efir à, respectivement, 209 113 BGN et 291 041 BGN, ces sommes ont été retenues comme constituant les bases d'imposition desdites prestations de services. Le supplément de TVA imposé par l'avis d'imposition rectificatif correspondait ainsi à la différence entre la taxe établie par l'expert au regard des bases d'imposition estimées et la TVA qui avait été facturée par Efir, majorée d'intérêts de retard.

17 Efir a formé un recours administratif contre l'avis d'imposition rectificatif devant le Direktor na Direksia «Obzhavane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite. Ce recours ayant été rejeté par décision du 1er juillet 2009, Efir a introduit un recours contentieux contre ledit avis devant l'Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv), qui l'a rejeté par décision du 14 octobre 2010. Efir s'est pourvue en cassation contre cette dernière décision devant la juridiction de renvoi.

18 Cette juridiction relève que, suivant le sens littéral de l'article 62, paragraphe 1, de la directive TVA, le fait générateur de la TVA intervient au moment où est réalisée une opération imposable. Elle fait toutefois observer que l'article 25, paragraphe 5, point 2, du ZDDS étend la portée de la notion de fait générateur, telle que définie par cette disposition de la directive TVA, en y incluant les opérations exonérées, alors que, selon le considérant 24 de ladite directive, la notion de fait générateur doit être harmonisée dans l'ensemble des États membres.

19 Elle souligne, par ailleurs, que, dans l'affaire dont elle est saisie, il existe des opérations corrélatives, à savoir, d'une part, la constitution de droits de superficie, exonérée jusqu'à l'achèvement du gros œuvre, et, d'autre part, la fourniture de services de construction. Elle indique que, dans un tel cas, en vertu de l'article 130, paragraphe 2, du ZDDS, tel qu'il était en vigueur au moment des faits au principal, le fait générateur de la taxe pour les deux opérations intervient à la date à laquelle intervient le fait générateur de l'opération réalisée en premier lieu.

20 La juridiction de renvoi précise également que, par la décision de renvoi du 27 octobre 2011 – qui a depuis donné lieu à l'arrêt du 19 décembre 2012, *Orfey Bulgaria* (C-549/11, non encore publié au Recueil) –, elle a déjà saisi la Cour de questions concernant, notamment, l'interprétation des articles 65, 73 et 80 de la directive TVA, questions qui sont, selon elle, également pertinentes pour la présente affaire.

21 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) Les dispositions de l'article 62, paragraphes 1 et 2, de la directive [TVA] doivent-elles être interprétées en ce sens que la notion de 'fait générateur de la taxe' est applicable tant aux opérations imposables qu'aux opérations exonérées?

2) En cas de réponse négative à [la première] question, une règle nationale telle que [l'article 25, paragraphe 5, point 2, du ZDDS], prévoyant comme date d'intervention du fait générateur de la taxe également la date de réalisation pour les opérations exonérées, est-elle valable?

3) Les articles 62 et 63 de la directive [TVA] sont-ils d'application directe?»

Sur les questions préjudicielles

Considérations liminaires

22 Il ressort du dossier soumis à la Cour que la juridiction de renvoi est saisie d'un recours tendant à la cassation d'un jugement confirmant un avis d'imposition rectificatif soumettant Efir au paiement d'un supplément de TVA, majoré d'intérêts de retard, afférent à des prestations de services de construction futures. Il ressort également de ce dossier qu'Efir invoque, au soutien de son pourvoi, une prétendue contrariété dudit avis avec les dispositions du ZDDS, lequel, en substance, transpose en droit bulgare les dispositions de la directive TVA. Il s'agit dès lors, dans le litige au principal, de déterminer si l'imposition de ce supplément de TVA et d'intérêts de retard est conforme aux exigences de la directive TVA.

23 Dans ce contexte, la juridiction de renvoi s'interroge, par ses trois questions, d'une part, sur la possibilité, au regard de l'article 62 de la directive TVA, d'appliquer la notion de fait générateur à une opération exonérée et, d'autre part, sur la possibilité pour un particulier de se prévaloir devant elle des dispositions des articles 62 et 63 de la même directive afin de s'opposer à l'application de dispositions nationales qui seraient incompatibles avec lesdites dispositions de cette directive.

24 Elle semble considérer que, dans l'hypothèse où la notion de fait générateur ne pourrait pas être appliquée à une opération exonérée telle que la constitution d'un droit de superficie, laquelle est exonérée en vertu du droit bulgare jusqu'à l'achèvement du gros œuvre de l'édifice, les autorités fiscales n'auraient pas été fondées à considérer que le fait générateur de la TVA due sur les services de construction à fournir par Efir était intervenu dès les mois de février et de novembre 2007, lors de la constitution des droits en cause dans l'affaire au principal, motif pris de

ce que les travaux de construction n'étaient pas encore réalisés à cette date. Cette juridiction paraît ainsi lier l'existence du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA afférente aux services de construction à fournir par Efir au statut fiscal des opérations de constitution des droits de superficie.

25 En l'occurrence, il n'y a cependant pas lieu de prendre position sur ces interrogations. Il suffit en effet de rappeler que, aux fins de déterminer si les conditions d'exigibilité de la TVA due sur une prestation de services future 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 (arrêt *Orfey Bulgaria*, précité, point 39). Le statut fiscal des opérations qui constituent les contreparties des futures prestations de services de construction qu'Efir s'est engagée à fournir aux propriétaires fonciers et, donc, le fait de savoir si et, le cas échéant, à quel moment le fait générateur de la TVA afférente aux opérations de constitution des droits de superficie intervient et la TVA sur celles-ci devient exigible sont, dès lors, sans incidence sur la solution du litige au principal au regard du droit de l'Union.

26 Dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour, il appartient toutefois à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises (voir, notamment, arrêts du 17 juillet 1997, *Krüger*, C?334/95, Rec. p. I?4517, points 22 et 23, ainsi que du 4 octobre 2012, *Byankov*, C?249/11, non encore publié au Recueil, point 57 et jurisprudence citée).

27 À ces fins, la Cour peut extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les normes et les principes du droit de l'Union qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige au principal (voir en ce sens, notamment, arrêts du 29 novembre 1978, *Redmond*, 83/78, Rec. p. 2347, point 26; du 23 octobre 2003, *Inizan*, C?56/01, Rec. p. I?12403, point 34, et *Byankov*, précité, point 58). En vue de fournir à la juridiction qui lui a adressé une question préjudicielle une réponse utile, la Cour peut ainsi être amenée à prendre en considération des normes du droit de l'Union auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans l'énoncé de sa question (arrêts du 27 mars 1990, *Bagli Pennacchiotti*, C?315/88, Rec. p. I?1323, point 10, et du 3 avril 2008, *Militzer & Münch*, C?230/06, Rec. p. I?1895, point 19).

28 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que la juridiction saisie du litige au principal doit, afin d'apprécier la validité de l'avis d'imposition rectificatif en cause, déterminer, premièrement, si la TVA afférente aux services de construction à fournir par Efir est devenue exigible dès les dates auxquelles les droits de superficie ont été constitués à son profit, deuxièmement, la base d'imposition sur laquelle il convient d'appliquer la TVA afférente auxdits services, étant entendu qu'il ressort de la décision de renvoi que celle-ci a été considérée comme constituée par la valeur normale des prestations de services à fournir par Efir, et, troisièmement, si les dispositions pertinentes de la directive TVA ont un effet direct.

29 Dans ces conditions, il y a lieu de comprendre les première et deuxième questions posées comme tendant, en substance, à savoir, d'une part, si les articles 63 et 65 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, lorsque des droits de superficie sont constitués au profit d'une société en vue de l'édification de bâtiments, en contrepartie de services de construction de certains biens immeubles que ladite société s'engage à livrer clés en main aux personnes ayant constitué ces droits de superficie, ces articles s'opposent à ce que la TVA sur ces services de construction devienne exigible dès le moment auquel les droits de superficie sont constitués, c'est-à-dire avant que ces prestations de services ne soient effectuées, et, d'autre part, 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.

30 En outre, il y a lieu de comprendre la troisième question comme visant, en substance, à savoir si les articles 63, 65 et 73 de la directive TVA ont un effet direct.

Sur les première et deuxième questions telles que reformulées

31 En premier lieu, 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 Goldsbrough Developments, C?419/02, Rec. p. I?1685, point 45, ainsi que Orfey Bulgaria, précité, point 27).

32 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 (arrêts BUPA Hospitals et Goldsbrough Developments, précité, point 48; du 3 mai 2012, Lebara, C?520/10, non encore publié au Recueil, point 26, ainsi que Orfey Bulgaria, précité, point 28). 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 Goldsbrough Developments, précité, point 50; du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, Rec. p. I?13179, point 31, ainsi que Orfey Bulgaria, précité, point 28).

33 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.

34 Toutefois, il est de jurisprudence constante qu'un texte de 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 (voir arrêts du 21 mars 1991, Rauh, C?314/89, Rec. p. I?1647, point 17; du 10 juillet 2008, Bertelsmann et Sony Corporation of America/Impala, C?413/06 P, Rec. p. I?4951, point 174 et jurisprudence citée, ainsi que Orfey Bulgaria, précité, point 32).

35 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; du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, Rec. p. I?10567, point 44, ainsi que Orfey Bulgaria, précité, point 33).

36 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, arrêts du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, point 67 et jurisprudence citée, ainsi que Orfey Baltaria, précité, point 34).

37 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 (arrêt Orfey Baltaria, précité, point 35, ainsi que, en ce sens, arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, points 23 et 25).

38 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 32 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 (arrêt Orfey Baltaria, précité, point 36, ainsi que, en ce sens, arrêt du 3 juillet 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec. p. I-5163, point 17 et jurisprudence citée).

39 Le fait que les constitutions des droits de superficie en cause au principal représentent les contreparties intégrales, et non uniquement partielles, des services de construction auxquels Efir 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 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], 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» (arrêts précités BUPA Hospitals et Goldsbrough Developments, point 49, ainsi que Orfey Baltaria, point 37). Or, tel est également le cas lorsque le versement anticipé se monte à la totalité de la contrepartie convenue.

40 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre, en premier lieu, aux première et deuxième questions telles que reformulées 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, lorsque des droits de superficie sont constitués au profit d'une société en vue de l'édification de bâtiments, en contrepartie de services de construction de certains biens immeubles que ladite société s'engage à livrer clés en main aux personnes ayant constitué ces droits de superficie, ces articles ne s'opposent pas à ce que la TVA sur ces services de construction devienne exigible dès le moment auquel les droits de superficie sont constitués, c'est-à-dire avant que ces prestations de services ne soient effectuées, dès lors que, au moment de la constitution de ces droits, tous les éléments pertinents de ces futures prestations de services sont déjà connus et donc, en particulier, les services en cause sont désignés avec précision, et que la valeur desdits droits est susceptible d'être exprimée en argent, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

41 En second lieu, 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 celle réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs. En outre, ladite contrepartie doit pouvoir être exprimée en argent (arrêt Orfey Balcaria, précité, point 44, ainsi que, en ce sens, arrêt du 29 juillet 2010, Astra Zeneca UK, C?40/09, Rec. p. I?7505, point 28 et jurisprudence citée).

42 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 (arrêts du 2 juin 1994, Empire Stores, C?33/93, Rec. p. I?2329, point 19, et Orfey Balcaria, précité, point 45).

43 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.

44 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, ainsi que Orfey Balcaria, précité, point 47).

45 En l'occurrence, il ne ressort pas de la décision de renvoi que les opérations en cause au principal auraient été effectuées 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, cet article ne saurait être interprété comme autorisant que la valeur normale desdites opérations en constitue la base d'imposition.

46 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre, en second lieu, aux première et deuxième questions telles que reformulées que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, dans lesquelles les opérations ne sont pas réalisées 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 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 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 troisième question telle que reformulée

47 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, non encore publié au Recueil, point 37).

48 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 s'agissant de l'article 65 de la directive TVA (arrêt Orfey Balcaria, précité, point 53) et de l'article 73 de cette directive (arrêt Balkan and Sea Properties et Provalidinvest, précité, point 61).

49 Il s'ensuit qu'il y a lieu de répondre à la troisième question telle que reformulée que les articles 63, 65 et 73 de la directive TVA ont un effet direct.

Sur les dépens

50 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, lorsque des droits de superficie sont constitués au profit d'une société en vue de l'édification de bâtiments, en contrepartie de services de construction de certains biens immeubles que ladite société s'engage à livrer clés en main aux personnes ayant constitué ces droits de superficie, ces articles ne s'opposent pas à ce que la taxe sur la valeur ajoutée sur ces services de construction devienne exigible dès le moment auquel les droits de superficie sont constitués, c'est-à-dire avant que ces prestations de services ne soient effectuées, dès lors que, au moment de la constitution de ces droits, tous les éléments pertinents de ces futures prestations de services sont déjà connus et donc, en particulier, les services en cause sont désignés avec précision, et que la valeur desdits droits est susceptible d'être exprimée en argent, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.**

Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, dans lesquelles les opérations ne sont pas réalisées 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 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 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.

2) **Les articles 63, 65 et 73 de la directive 2006/112 ont un effet direct.**

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.