Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

26 avril 2012 *

«TVA — Directive 2006/112/CE — Articles 73 et 80, paragraphe 1 — Vente de biens immobiliers entre sociétés liées — Valeur de la transaction — Législation nationale prévoyant, pour les transactions entre personnes liées, que la base imposable aux fins de la TVA est constituée par la valeur normale de l'opération»

Dans les affaires jointes C-621/10 et C-129/11,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par l'Administrativen sad Varna (Bulgarie), par décisions des 17 décembre 2010 et 1er mars 2011, parvenues à la Cour respectivement les 29 décembre 2010 et 14 mars 2011, dans les procédures

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Provadinvest OOD (C-129/11)

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), président de chambre, MM. U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev et C. G. Fernlund, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement bulgare, par M. T. Ivanov et Mme E. Petranova (C-621/10), en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par Mmes S. Petrova et L. Lozano Palacios (C-621/10) ainsi que par cette dernière et M. V. Savov (C-129/11), en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 janvier 2012,

* Langue de procédure: le bulgare.

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de l'article 80, paragraphe 1, 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 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant respectivement Balkan and Sea Properties ADSITS (ci-après «Balkan and Sea Properties») et Provadinvest OOD (ci-après «Provadinvest») au Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et gestion de l'exécution», pour la ville de Varna, de l'administration centrale de l'agence des recettes publiques, ci-après le «Direktor») à propos d'un avis de redressement fiscal leur refusant le bénéfice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Il résulte du troisième considérant de la directive TVA que, «[p]our assurer que les dispositions sont présentées d'une façon claire et rationnelle, compatible avec le principe de mieux légiférer, il est opportun de procéder à la refonte de la structure et du libellé de la 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)] bien que cela ne doive, en principe, pas provoquer des changements de fond dans la législation existante. […]».

4 Le vingt-sixième considérant de la même directive précise que, «[p]our garantir que le recours à des parties liées aux fins de bénéficier d'avantages fiscaux n'engendre pas de pertes de recettes fiscales, il devrait être possible pour les États membres, dans des circonstances spécifiques limitées, d'intervenir sur la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services ainsi que des acquisitions intracommunautaires de biens».

5 L'article 12 de ladite directive énonce:

«1. Les États membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe l, deuxième alinéa, et notamment une seule des opérations suivantes:

a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation;

b) la livraison d'un terrain à bâtir.

2. Aux fins du paragraphe 1, point a), est considérée comme 'bâtiment' toute construction incorporée au sol.

Les États membres peuvent définir les modalités d'application du critère visé au paragraphe 1, point a), aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Les États membres peuvent appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans.

3. Aux fins du paragraphe l, point b), sont considérés comme 'terrains à bâtir' les terrains nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres.»

6 L'article 73 de la directive TVA prévoit que «[p]our 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 de ladite directive dispose:

«1. 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 suivants:

a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177;

b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177 et que la livraison ou la prestation fait l'objet d'une exonération en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 375, 376 et 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390;

c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu des articles 167 à 171 et des articles 173 à 177.

Aux fins du premier alinéa, les liens juridiques peuvent inclure la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches.

2. Lorsqu'ils font usage de la faculté prévue au paragraphe 1, les États membres peuvent définir les catégories de fournisseurs, prestataires, acquéreurs ou preneurs auxquelles les mesures s'appliquent.

3. Les États membres informent le comité de la TVA de l'introduction des mesures nationales adoptées en application des dispositions du paragraphe 1, dans la mesure où il ne s'agit pas de mesures qui ont fait l'objet d'une autorisation du Conseil avant le 13 août 2006 conformément à l'article 27, paragraphes 1 à 4, de la directive 77/388/CEE et qui sont maintenues en vertu du paragraphe 1 du présent article.»

8 Aux termes de l'article 135, paragraphe 1, sous j) et k), de la directive TVA, les États membres exonèrent les opérations suivantes:

«j) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a);

k) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b)».

9 L'article 273 de ladite directive prévoit:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.»

Le droit national

10 L'article 12, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, du 4 août 2006, ci-après le «ZDDS») énonce:

«Constitue une opération imposable toute livraison de bien ou prestation de service au sens des articles 6 et 9 lorsqu'elle est effectuée par un assujetti en vertu de la présente loi et que son lieu d'exécution se trouve sur le territoire national, ainsi que toute opération soumise au taux zéro effectuée par un assujetti, sauf dans les cas où la présente loi en dispose autrement».

11 L'article 27, paragraphe 3, point 1, du ZDDS prévoit que, lors d'une livraison entre personnes liées, la base imposable est la valeur normale.

12 Aux termes de l'article 45, paragraphe 1, du ZDDS, «constitue une opération exonérée le transfert du droit de propriété sur un terrain, la constitution ou le transfert de droits réels limités sur un terrain, ainsi que son affermage ou sa location».

13 Ledit article 45 précise, à son paragraphe 5, point 2, que «le paragraphe 1 ne s'applique pas au transfert d'un droit de propriété ou d'autres droits réels ni à la location d'équipements, de machines, d'installations et de constructions durablement fixées au sol ou construites sous la surface du sol».

14 L'article 67, paragraphe 1, du ZDDS dispose que «le montant de la taxe est déterminé en multipliant la base d'imposition par le taux d'imposition».

15 Aux termes de l'article 70, paragraphe 5, du ZDDS, «une taxe illégalement facturée ne donne pas droit à un crédit d'impôt».

16 Le paragraphe 1, point 3, des dispositions complémentaires du code de procédure des impôts et de la sécurité sociale (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nº 105, du 29 décembre 2005) précise qu'il y a lieu d'entendre par «personnes liées»:

«a) les époux, les parents en ligne directe, en ligne collatérale — jusqu'au troisième degré inclus — et les parents par alliance — jusqu'au deuxième degré inclus — et, aux fins de l'article 123, paragraphe 1, point 2, lorsqu'ils font partie du foyer familial;

b) l'employeur et l'employé;

c) les associés;

d) les personnes dont l'une participe à la direction de l'autre ou de sa filiale;

e) les personnes dans l'organe de direction ou de contrôle desquelles participe une seule et même personne, y compris lorsque la personne physique représente une autre personne;

f) la société et la personne qui détient plus de 5 % des parts ou actions conférant un droit de vote dans la société;

g) les personnes dont l'une exerce un contrôle sur l'autre;

h) les personnes dont l'activité est contrôlée par une troisième personne ou par sa filiale;

i) les personnes qui contrôlent ensemble une troisième personne ou sa filiale;

j) les personnes dont l'une est un agent commercial de l'autre;

k) les personnes dont l'une a fait une donation à l'autre;

l) les personnes qui participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une ou de plusieurs autres personnes, ce qui leur permet de convenir de conditions différentes des conditions habituelles.»

17 Selon le paragraphe 1, point 4, desdites dispositions complémentaires, il y a «contrôle» lorsque celui qui contrôle:

«a) détient directement ou indirectement ou en vertu d'un accord avec une autre personne plus de la moitié des voix à l'assemblée générale de l'autre personne; ou

b) a la possibilité de déterminer directement ou indirectement plus de la moitié des membres de l'organe de direction ou de contrôle d'une autre personne; ou

c) a la possibilité de diriger l'activité d'une autre personne, y compris par l'intermédiaire d'une filiale ou avec celle-ci, en vertu du statut ou d'un contrat; ou

d) en tant qu'actionnaire ou associé dans une société, contrôle à lui seul, en vertu d'une transaction avec d'autres associés ou actionnaires de cette même société, plus de la moitié des voix à l'assemblée générale de la société; ou

e) peut, par un autre moyen, exercer une influence déterminante sur les décisions concernant l'activité de la société.»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

L'affaire C-621/10

18 Balkan and Sea Properties est une société par actions qui se livre à une activité d'investissement de fonds collectés en émettant des titres de placement immobilier.

19 Par actes notariés, Balkan and Sea Properties a acheté, en mars 2009, des biens immobiliers à la société Ravda tur EOOD pour un montant total de 21 318 852 BGN. Cette société est détenue par la Holding Varna AD, qui elle-même détient 27,98 % du capital de Balkan and Sea Properties.

20 La TVA a été déduite lors de la conclusion du contrat définitif et de l'établissement des factures finales.

21 La législation nationale prévoyant que, en cas de vente entre personnes liées, la base imposable correspond à la valeur normale des biens, deux expertises ont été commandées, l'une par Balkan and Sea Properties et l'autre par les services de l'administration fiscale. Cette dernière a conclu que la valeur normale des biens était inférieure au prix de vente effectif de ceux-ci, étant estimée à 21 216 300 BGN.

22 L'administration fiscale a alors considéré que la TVA calculée sur un prix supérieur à la valeur normale des biens constituait une taxe illégalement facturée ne pouvant être déduite et, partant, que, pour la période d'imposition afférente au mois de juillet 2009, Balkan and Sea Properties n'avait pas le droit de déduire la TVA payée en amont sur la différence entre cette valeur normale et le prix de vente effectif des biens en cause.

23 L'avis d'imposition rectificatif a fait l'objet d'un recours administratif devant le Direktor. Ce dernier a confirmé le refus de déduire la TVA.

24 Balkan and Sea Properties a saisi l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna).

25 Ladite société soutient, notamment, que les dispositions du ZDDS ne sont pas conformes à l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA et demande l'application directe de cette disposition du droit de l'Union.

26 C'est dans ce contexte que l'Administrativen sad Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il d'interpréter l'article 80, paragraphe 1, sous c), de la directive [TVA] en ce sens que, lors d'une livraison entre personnes liées, lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur vénale, la base imposable est la valeur [normale] de la transaction seulement lorsque le fournisseur n'a pas le droit de déduire en totalité la TVA payée sur l'achat/la vente des marchandises faisant l'objet de la livraison?

2) Convient-il d'interpréter l'article 80, paragraphe 1, sous c), de la directive [TVA] en ce sens que, lorsque le fournisseur a exercé le droit de déduire en totalité la TVA payée pour les marchandises et services qui font l'objet d'une livraison ultérieure entre des personnes liées à un prix supérieur à la valeur [normale] et que ce droit à déduction n'est pas corrigé en vertu des articles 173 à 177 de la directive, alors, l'État membre ne peut pas prendre de mesures prévoyant que la base imposable est uniquement la valeur [normale]?

3) L'article 80, paragraphe 1, de la directive [TVA] énumère-t-il de manière limitative les cas de figure dans lesquels sont réunies les conditions permettant à l'État membre de prendre des mesures selon lesquelles la base imposable est la valeur [normale] de la transaction?

4) Une disposition de droit national comme celle de l'article 27, paragraphe 3, point l, du ZDDS est-elle admissible dans d'autres circonstances que celles énumérées à l'article 80, paragraphe l, sous a), b) et c), de la directive [TVA]?

5) Dans un cas comme celui en l'espèce, la disposition de l'article 80, paragraphe l, sous c), de la directive [TVA] a-t-elle un effet direct et la juridiction nationale peut-elle l'appliquer directement?»

L'affaire C-129/11

27 Provadinvest est une société à responsabilité limitée ayant pour activité principale la location de terrains agricoles et de constructions en acier utilisées pour des serres en polyéthylène.

28 Par actes notariés, cette société a vendu, en juin 2009, deux terrains destinés à l'exploitation de serres à l'un de ses associés et un terrain à son représentant. Ces terrains ont été vendus avec les constructions en polyéthylène qui y sont érigées et avec toutes les améliorations et cultures permanentes s'y trouvant, au prix de 25 000 BGN chacun.

29 Provadinvest a émis des factures hors TVA pour ces ventes.

30 L'administration fiscale a considéré que les ventes des immeubles incluaient une livraison de terrains exonérée de la TVA, mais également une livraison imposable d'installations, d'améliorations et de cultures permanentes.

31 En vertu de la législation nationale, dans la mesure où les ventes en cause étaient des ventes entre personnes liées, la base d'imposition aux fins de la TVA était la valeur normale telle que fixée par un expert. Celui-ci a estimé la valeur normale globale des seules constructions en polyéthylène se trouvant sur les trois terrains à 392 700 BGN, soit une somme supérieure à celle réellement versée en contrepartie.

32 L'administration fiscale a émis un avis d'imposition rectificatif pour la période fiscale afférente au mois de juin 2009. Ce dernier a fait l'objet d'un recours administratif devant le Direktor, lequel a confirmé le montant de la TVA mis à la charge de Provadinvest.

33 Provadinvest a introduit un recours devant l'Administrativen sad Varna.

34 La juridiction de renvoi considère que la vente des terrains agricoles en cause représente une livraison exonérée en vertu de l'article 45, paragraphe 1, du ZDDS et que la vente des installations érigées sur ces terrains représente une livraison imposable, car celles-ci relèvent des exceptions visées au paragraphe 5, point 2, du même article.

35 Dans ces conditions, l'Administrativen sad Varna a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il d'interpréter l'article 80, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive [TVA] en ce sens que, lors d'une livraison entre personnes liées, lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale, la base d'imposition est la valeur [normale] de l'opération seulement lorsque le fournisseur ou l'acheteur n'ont pas le droit de déduire en totalité une TVA en amont sur l'achat et/ou la création des biens faisant l'objet de la livraison?

2) Convient-il d'interpréter l'article 80, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive [TVA] en ce sens que, lorsque le fournisseur a exercé un droit de déduire une TVA en amont en totalité sur les biens et les services faisant l'objet d'une livraison ultérieure entre des personnes liées d'une valeur inférieure à la valeur [normale], alors que ce droit à une déduction de la TVA en amont n'a pas été corrigé en vertu des articles 173 à 177 de [cette] directive et que la livraison est insusceptible d'exonération en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, paragraphe 2, 379, paragraphe 2, ou 380 à 390 de [ladite] directive, l'État membre ne peut pas prendre de mesures prévoyant que la base d'imposition est seulement la valeur normale?

3) Convient-il d'interpréter l'article 80, paragraphe l, sous a) et b), de la directive [TVA] en ce sens que, lorsque l'acheteur a exercé un droit de déduire une TVA en amont en totalité sur les biens et les services faisant l'objet d'une livraison ultérieure entre des personnes liées d'une valeur inférieure à la valeur [normale], alors que ce droit à déduction d'une TVA en amont n'est pas corrigé en vertu des articles 173 à 177 de la directive, l'État membre ne peut pas prendre de mesures prévoyant que la base d'imposition est uniquement la valeur normale?

4) L'article 80, paragraphe l, sous a) et b), de la directive [TVA], énumère-t-il de manière limitative les cas de figure dans lesquels sont réunies les conditions permettant à l'État membre de prendre des mesures selon lesquelles la base imposable est la valeur [normale] de la transaction?

5) Une disposition de droit national telle que celle de l'article 27, paragraphe 3, point l, du ZDDS est-elle admissible dans d'autres situations que celles énumérées à l'article 80, paragraphe 1, sous a), b) et c), de la directive [TVA]?

6) Dans un cas tel que celui en l'espèce, la disposition de l'article 80, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive [TVA] a-t-elle un effet direct et la juridiction nationale peut-elle l'appliquer directement?»

36 Par ordonnance du président de la Cour du 13 juillet 2011, les deux affaires C-621/10 et C-129/11 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

37 Dans l'affaire C-129/11, la juridiction de renvoi considère nécessaire, pour juger de la légalité de l'avis d'imposition rectificatif qui constitue l'objet du litige au principal, de déterminer, outre le montant de la taxe due, si les conditions requises pour soumettre à la TVA les ventes des terrains agricoles et des installations érigées sur ceux-ci étaient remplies.

38 À cette fin, il y aurait lieu d'apprécier si les livraisons des constructions, à savoir des serres en polyéthylène, et du sol y attenant, en cause dans cette affaire, sont exonérées au titre de l'article 135 de la directive TVA. La réponse à cette question dépend du point de savoir si ces constructions peuvent être qualifiées de «bâtiments» au sens de l'article 12, paragraphe 2, premier alinéa, de la même directive.

39 Dans l'affirmative, si les livraisons desdits biens peuvent être considérées comme antérieures à la première occupation, il s'agit d'une opération imposable, alors que, dans l'hypothèse inverse, l'opération doit être exonérée conformément à l'article 135, paragraphe 1, sous j), de cette directive, sous réserve d'un éventuel droit d'opter pour la taxation.

40 Si lesdites constructions et le sol y attenant ne pouvaient être qualifiés de «bâtiments» au sens de l'article 12, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, il conviendrait de distinguer selon qu'il s'agit de livraisons distinctes de terrains et d'autres éléments ou d'une opération unique composée principalement de la livraison de terrains (voir, en ce sens, arrêt du 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, points 35 à 38). Il importerait, en outre, de vérifier si les terrains en cause relèvent de la notion de «terrains à bâtir» au sens de l'article 12, paragraphe 3, de la directive TVA. Si tel était le cas, les livraisons seraient imposables. Dans la situation inverse, les livraisons seraient exonérées conformément à l'article 135, paragraphe 1, sous k), de ladite directive, sous réserve d'un éventuel droit d'opter pour la taxation.

41 De telles appréciations de fait relèvent de la compétence de la juridiction de renvoi dans le cadre de la procédure instituée à l'article 267 TFUE (voir, en ce sens, arrêts du 16 mars 1978, Oehlschläger, 104/77, Rec. p. 791, point 4; du 2 juin 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Rec. p. I-2305, points 16 et 17, ainsi que du 22 juin 2000, Fornasar e.a., C-318/98, Rec. p. I-4785, points 31 et 32).

Sur les première à quatrième questions dans l'affaire C-621/10 et les première à cinquième questions dans l'affaire C-129/11

42 Par ces questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les conditions qu'il énonce sont exhaustives ou s'il peut être admis que la base d'imposition est la valeur normale de l'opération entre personnes liées dans des cas autres que ceux expressément prévus à cette disposition, notamment lorsque l'assujetti dispose d'un droit à déduction intégrale.

43 Conformément à la règle générale énoncée à l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service, effectuées à titre onéreux, est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet par l'assujetti. Cette contrepartie constitue la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs (voir, en ce sens, arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, point 13; du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, point 21, et du 9 juin 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rec. p. I-5059, point 28).

44 L'article 73 de ladite directive est l'expression d'un principe fondamental dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, point 15).

45 En permettant dans certains cas de considérer que la base d'imposition est la valeur normale de l'opération, l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA institue une exception à la règle générale prévue à l'article 73 de celle-ci qui, en tant que telle, doit être interprétée de manière stricte (voir arrêts du 21 juin 2007, Ludwig, C-453/05, Rec. p. I-5083, point 21, ainsi que du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas, C-41/09, Rec. p. I-831, point 58 et jurisprudence citée).

46 Il convient de rappeler que, conformément aux termes du vingt-sixième considérant de la directive TVA, l'article 80, paragraphe 1, de celle-ci a pour objectif de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales.

47 Or, ainsi que l'a relevé M[me] l'avocat général au point 30 de ses conclusions, lorsque des biens ou des services sont fournis à un prix artificiellement bas ou élevé entre des parties qui, l'une comme l'autre, ont le droit de déduire entièrement la TVA, il ne saurait y avoir, à ce stade, une fraude ou une évasion fiscales. Ce n'est qu'au niveau du consommateur final, ou dans le cas d'un assujetti mixte qui ne dispose que d'un droit de déduction au prorata, qu'un prix artificiellement bas ou élevé peut entraîner des pertes fiscales.

48 Partant, ce n'est que lorsque la personne concernée par l'opération ne bénéficie pas d'un droit à déduction intégrale qu'il existe un risque de fraude ou d'évasion fiscales, que l'article 80, paragraphe 1, de cette directive permet aux États membres de prévenir.

49 Un tel constat ne préjuge en rien de la possibilité pour les États membres de prévoir d'autres obligations afin d'éviter la fraude sur le fondement et dans le respect des conditions prévues à l'article 273 de la directive TVA.

50 Cette interprétation est corroborée par la rédaction de l'article 11, A, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006 (JO L 221, p. 9), dont les dispositions sont reprises en substance à l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA (voir troisième considérant de celle-ci), selon lequel la dérogation prévue «ne s'applique que dans les cas suivants».

51 Il ressort de ce qui précède que les conditions d'application établies à l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA sont exhaustives et, partant, une législation nationale ne peut prévoir, sur le fondement de cette disposition, que la base d'imposition est la valeur normale de l'opération dans des cas autres que ceux énumérés à ladite disposition, notamment lorsque le prestataire, le fournisseur ou l'acheteur a le droit de déduire entièrement la TVA.

52 Il convient, par conséquent, de répondre aux première à quatrième questions dans l'affaire C-621/10 et aux première à cinquième questions dans l'affaire C-129/11 que l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les conditions d'application qu'il énonce sont exhaustives et que, partant, une législation nationale ne peut prévoir, sur le fondement de cette disposition, que la base d'imposition est la valeur normale de l'opération dans des cas autres que ceux énumérés à ladite disposition, notamment lorsque, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier, l'assujetti bénéficie du droit de déduire entièrement la TVA.

Sur la cinquième question dans l'affaire C-621/10 et la sixième question dans l'affaire C-129/11

53 Par ces questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA a un effet direct et si la juridiction nationale peut, en conséquence, l'appliquer directement aux litiges au principal.

54 Il appartient à la juridiction de renvoi de donner à une disposition de droit interne, dans toute la mesure où une marge d'appréciation lui est accordée par le droit national, une interprétation et une application conformes aux exigences du droit de l'Union et, si une telle interprétation n'est pas possible, de laisser inappliquée toute disposition du droit interne qui serait contraire à ces exigences (voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 2007, Frigerio Luigi & C., C-357/06, Rec. p. I-12311, point 28, ainsi que du 10 juin 2010, Bruno e.a., C-395/08 et C-396/08, Rec. p. I-5119, point 74).

55 Ainsi que constaté aux points 42 à 51 du présent arrêt, l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA ne permet de déroger à la règle générale établie à l'article 73 de cette directive que dans les cas y énumérés.

56 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 la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir arrêts du 17 juillet 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Rec. p. I-5999, point 23, et du 3 mars 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Rec. p. I-1083, point 61).

57 Il ressort, en outre, de la jurisprudence de la Cour que la circonstance qu'une disposition d'une directive offre une faculté de choix aux États membres n'exclut pas nécessairement que puisse être déterminé avec une précision suffisante, sur la base des seules dispositions de cette directive, le contenu des droits ainsi conférés aux particuliers (voir arrêts Flughafen Köln/Bonn, précité, point 30, et du 12 février 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-731, point 61).

58 L'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA établit, sans équivoque et d'une manière exhaustive, les conditions à remplir pour qu'un État membre puisse prévoir, dans sa législation, la possibilité de correction de la base d'imposition d'une opération entre personnes liées.

59 Cela étant, si les opérations en cause dans les affaires au principal, qui relèvent de l'article 27, paragraphe 3, du ZDDS, correspondent à l'une ou l'autre des situations prévues audit article 80, paragraphe 1, l'État membre concerné doit être considéré comme ayant fait usage de la faculté prévue à ce même paragraphe 1.

60 Au contraire, si lesdites opérations ne correspondent pas à celles envisagées à l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA, cet article doit être interprété comme conférant à des sociétés telles que les requérantes au principal le droit de s'en prévaloir directement en vue de s'opposer à l'application, par la juridiction de renvoi, de dispositions de la législation interne qui lui sont contraires (voir, par analogie, arrêt Flughafen Köln/Bonn, précité, point 33). Dans cette hypothèse, pour autant qu'une interprétation des dispositions pertinentes du ZDDS en conformité avec l'article 80, paragraphe 1, de cette directive, s'avérerait impossible, la juridiction nationale devrait laisser inappliquées ces dispositions en ce que celles-ci sont incompatibles avec ledit article 80, paragraphe 1.

61 La conséquence en serait que l'article 73 de la directive TVA trouverait à s'appliquer, en vue d'établir que, sous réserve des dérogations prévues par la même directive, la base d'imposition des opérations en cause au principal est constituée par la contrepartie réellement perçue. Ainsi que la Cour l'a jugé à propos de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2006/69, devenu l'article 73 de la directive TVA, cette disposition a un effet direct (voir, en ce sens, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, points 34 à 36, ainsi que du 11 juillet 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, point 47).

62 Il convient ainsi de répondre à la cinquième question dans l'affaire C-621/10 et à la sixième question dans l'affaire C-129/11 que, dans des circonstances telles que celles des affaires au principal, l'article 80, paragraphe 1, de la directive TVA confère aux sociétés concernées le droit de s'en prévaloir directement en vue de s'opposer à l'application de dispositions nationales incompatibles avec cette disposition. À défaut de pouvoir procéder à une interprétation de la législation interne en conformité avec cet article 80, paragraphe 1, la juridiction de renvoi devrait laisser inappliquée toute disposition de cette législation qui lui est contraire.

Sur les dépens

63 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 80, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que les conditions d'application qu'il énonce sont exhaustives et que, partant, une législation nationale ne peut prévoir, sur le fondement de cette disposition, que la base d'imposition est la valeur normale de l'opération dans des cas autres que ceux énumérés à ladite disposition, notamment lorsque, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, l'assujetti bénéficie du droit de déduire entièrement la taxe sur la valeur ajoutée.**

2) **Dans des circonstances telles que celles des affaires au principal, l'article 80, paragraphe 1, de la directive 2006/112 confère aux sociétés concernées le droit de s'en prévaloir directement en vue de s'opposer à l'application de dispositions nationales incompatibles avec cette disposition. À défaut de pouvoir procéder à une interprétation de la législation interne en conformité avec cet article 80, paragraphe 1, la juridiction de renvoi devrait laisser inappliquée toute disposition de cette législation qui lui est contraire.**

Signatures