

Affaire C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

contre

Staatssecretaris van Financiën

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le Hoge Raad der Nederlanden)

«Sixième directive TVA — Exonérations — Article 13, A, paragraphe 1, sous e) — Portée de l'exonération — Fabrication et réparation de prothèses dentaires par un intermédiaire n'ayant pas la qualité de dentiste ou de mécanicien-dentiste — Sous-traitance à un mécanicien-dentiste»

Conclusions de l'avocat général Mme J. Kokott, présentées le 7 septembre 2006

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 14 décembre 2006

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Exonérations prévues par la sixième directive

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, e))

L'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 95/7, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'applique pas aux livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien-dentiste, mais qui a acquis de telles prothèses auprès d'un mécanicien-dentiste.

En effet, les termes «dentistes» et «mécaniciens-dentistes» figurant audit article de la sixième directive sont dépourvus d'ambiguïté et, sous peine de modifier radicalement le texte de cette disposition et de rendre caduque la condition relative à la qualité du fournisseur, lesdits termes ne sauraient, de toute évidence, être compris comme incluant des intermédiaires qui ne sont précisément ni dentistes ni mécaniciens-dentistes. En conséquence, dès lors que le législateur communautaire n'avait pas l'intention d'étendre le bénéfice de l'exonération visée à cette disposition aux livraisons de prothèses dentaires qui ne sont pas effectuées par des dentistes ou des mécaniciens-dentistes, ni les objectifs poursuivis par ladite exonération ni le principe de neutralité fiscale ne sauraient imposer une interprétation extensive de l'article 13, A, de la sixième directive sur ce point. Bien au contraire, compte tenu du libellé précis des conditions de l'exonération prévue audit article, toute interprétation qui élargirait le texte de cette disposition devrait être considérée comme incompatible avec la finalité de celle-ci telle que conçue par le législateur communautaire.

(cf. points 35-37, 42 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

14 décembre 2006 (*)

«Sixième directive TVA – Exonérations – Article 13, A, paragraphe 1, sous e) – Portée de l'exonération – Fabrication et réparation de prothèses dentaires par un intermédiaire n'ayant pas la qualité de dentiste ou de mécanicien?dentiste – Sous?traitance à un mécanicien?dentiste»

Dans l'affaire C-401/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays?Bas), par décision du 11 novembre 2005, parvenue à la Cour le 14 novembre 2005, dans la procédure

VDP Dental Laboratory NV

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus et A. Ó Caoimh (rapporteur), juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour VDP Dental Laboratory NV, par M. R. Oorthuizen, belastingadviseur,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mmes H. G. Sevenster et M. de Mol, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement hellénique, par MM. S. Spyropoulos et K. Boskovits ainsi que par Mme O. Patsopoulou, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Triantafyllou et A. Weimar, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 septembre 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 13, A, paragraphe 1, sous e), 17, paragraphe 3, sous a), et 28 quater, A, sous a), 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), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant VDP Dental Laboratory NV (ci-après «VDP») au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) en ce qui concerne le droit pour cette entreprise de déduire, au titre des années 1996 à 1998, la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») ayant grevé en amont les livraisons de prothèses dentaires effectuées à des dentistes établis aux Pays-Bas et dans d'autres États membres.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti en tant que tel».

4 L'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de ladite directive dispose:

«Exonérations à l'intérieur du pays

A. Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

e) les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes».

5 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de ladite directive, tel que modifié par l'article 28 septies, point 1, de cette même directive, prévoit, sous l'intitulé «naissance et étendue du droit à déduction»:

«2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti».

La réglementation nationale

6 Dans sa version en vigueur avant le 1er décembre 1997, l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting), du 28 juin 1968 (Stb. 1968, n° 329, ci-après la «loi de 1968 relative à la TVA»), prévoyait que sont exonérés de la TVA:

«les fournitures et les services effectués par les dentistes et les mécaniciens?dentistes [...]»

7 Depuis le 1er décembre 1997, l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA dispose que sont exonérés de la TVA:

«les services fournis par les psychologues et les mécaniciens?dentistes; les fournitures de prothèses dentaires [...]»

8 L'article 15, paragraphe 2, de ladite loi prévoit:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des prestations visées [à l'article] 11 [...], le droit à déduction n'est ouvert que pour les prestations indiquées à l'article [11] cité, sous i), j) et k), pourvu que le destinataire desdites prestations soit domicilié ou établi en dehors de la Communauté ou que ces prestations concernent directement des biens destinés à être exportés en dehors de la Communauté.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 VDP est une entreprise établie aux Pays-Bas dont l'activité consiste à faire effectuer, à la demande de dentistes établis dans ce même État membre, dans d'autres États membres ainsi que dans des pays tiers, des travaux de technique dentaire, tels que des couronnes, des incrustations et des bridges. Après avoir vérifié si les empreintes au plâtre de la dentition effectuées par les dentistes sont utilisables pour la fabrication d'une prothèse dentaire, VDP adresse lesdites empreintes à un laboratoire situé le plus souvent en dehors de la Communauté, auquel il est demandé de fabriquer une prothèse dentaire sur cette base. Dès que cette prothèse est terminée, le laboratoire la livre à VDP qui en acquitte le prix à celui-ci et, le cas échéant, la fait importer dans la Communauté. VDP livre ensuite ladite prothèse contre paiement au dentiste qui l'a commandée. VDP n'emploie pas de mécaniciens?dentistes ou de dentistes.

10 Dans ses déclarations de TVA au titre de la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 1998, VDP a estimé que les livraisons effectuées par ses soins à des dentistes établis aux Pays-Bas étaient exonérées de la TVA et, en conséquence, en vertu de l'article 15, paragraphe 2, de la loi de 1968 relative à la TVA, elle n'a pas déduit la TVA en amont relative à ces livraisons, à l'exception de celle relative aux livraisons effectuées à des dentistes établis en dehors des Pays-Bas.

11 Un avis de redressement a été adressé à VDP en ce qui concerne cette période. En effet, selon l'inspecteur du service des impôts, dès lors que VDP n'effectue que des prestations visées à l'article 11 de la loi de 1968 relative à la TVA, elle n'est pas autorisée à déduire cette taxe, même en ce qui concerne les livraisons effectuées à des dentistes établis en dehors des Pays-Bas, sauf dans le cas où l'absence de déduction aboutirait à une double imposition, à savoir, d'une part, lorsque les produits sont exportés vers un pays tiers et, d'autre part, en cas de livraison intracommunautaire à condition que VDP mentionne le numéro d'identification TVA de l'acheteur et qu'elle effectue une déclaration de livraison intracommunautaire. Ces dernières conditions n'étaient toutefois pas remplies en l'espèce.

12 Par arrêt du 13 janvier 2003, le Gerechtshof te Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam) a jugé, contrairement à ce que l'inspecteur du service des impôts avait estimé, que les prestations

de VDP relatives à la période allant du 1er janvier 1996 au 30 novembre 1997 n'étaient pas exonérées au titre de l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA dans sa version en vigueur jusqu'au 1er décembre 1997, de sorte que le redressement dont VDP avait fait l'objet n'était pas justifié pour cette période.

13 En revanche, s'agissant de la période du 1er décembre 1997 au 31 janvier 1998, le Gerechtshof te Amsterdam a estimé que les activités de VDP remplissaient bien les conditions prévues par cette disposition dans sa version en vigueur depuis le 1er décembre 1997. En effet, bien que les activités de VDP ne puissent pas être considérées comme une livraison de prothèses dentaires par un mécanicien?dentiste au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive, puisqu'aucune des personnes employées par VDP ne dispose d'un diplôme de mécanicien?dentiste et que VDP se limite à recevoir la commande, à évaluer l'empreinte au plâtre, à transmettre l'ordre de fabrication de la prothèse dentaire à un tiers et à livrer cette dernière au client, il n'en demeure pas moins, selon cette juridiction, que l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA, à l'inverse de cette disposition de la sixième directive, n'impose aucune condition quant à la qualité du fournisseur qui effectue la livraison. Partant, le Gerechtshof te Amsterdam a rejeté les déductions opérées par VDP pour cette période, au motif que, l'application de l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA étant indissolublement liée à l'exclusion du droit de déduire la TVA, VDP ne pouvait pas invoquer simultanément l'exonération prévue à cet article et, aux fins de déduire la TVA, la disposition de la sixième directive au titre de laquelle ses prestations ne sont pas exonérées.

14 Dans son pourvoi en cassation introduit auprès du Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas), VDP soutient qu'elle était en droit de déduire la TVA en ce qui concerne les livraisons effectuées en France et en Italie. Dès lors que, selon les législations nationales sur la TVA de ces deux États membres, les livraisons de travaux dentaires qui y ont été effectuées par VDP ne font pas l'objet d'une exonération, les produits et services achetés par celle-ci aux fins de livrer des prothèses dentaires à des dentistes établis dans ces États membres seraient en effet utilisés dans le cadre de livraisons taxées au titre de la sixième directive. L'article 17, paragraphe 2, de cette directive impliquerait dès lors que VDP puisse, dans cette mesure, déduire la TVA.

15 Dans sa décision de renvoi, le Hoge Raad der Nederlanden fait observer qu'il ne peut être déduit ni du libellé de l'article 11, paragraphe 1, sous g), de la loi de 1968 relative à la TVA, dans sa version en vigueur à partir du 1er décembre 1997, ni de la genèse de celle-ci, que l'application de l'exonération serait subordonnée à la condition que le fournisseur ait une qualité déterminée. Cette juridiction s'interroge toutefois sur le point de savoir si cette conclusion constitue une application correcte de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive. D'une part, l'objectif de réduction des coûts des soins de santé pourrait plaider en faveur de l'exonération des prestations litigieuses (voir, en ce sens, arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France, C-76/99, Rec. p. I-249, point 23). D'autre part, cependant, une interprétation plus stricte pourrait amener à décider que, sous les termes «fournitures de prothèses dentaires par des mécaniciens?dentistes», seule est visée la fourniture par le mécanicien?dentiste qui agit en cette qualité.

16 Or, le Hoge Raad der Nederlanden se demande si, lorsqu'une livraison de prothèses dentaires a lieu à partir d'un État membre qui exonère, conformément à la sixième directive, cette livraison vers des États membres, tels que la République française et la République italienne, où la livraison serait taxée en vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive combiné à l'annexe E, point 2, de celle-ci, l'article 17, paragraphe 3, sous a), de cette directive fait obstacle à la déduction de la TVA ou bien si le principe de neutralité fiscale impose à l'État membre d'expédition d'autoriser cette déduction. Cette juridiction relève à cet égard que, si l'article 17, paragraphe 1, de ladite directive n'attache pas de droit à la déduction de la TVA à l'exonération prévue à l'article 13 de celle-ci, l'article 17, paragraphe 3, sous b), de cette même

directive ouvre bien un droit à la déduction en faveur de l'exonération prévue à l'article 28 quater en ce qui concerne les livraisons intracommunautaires.

17 Constatant que la Cour est saisie de cette problématique dans l'affaire Eurodental (C-240/05), pendante devant elle, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 13, A, initio et sous e), de la [sixième directive] doit-il être interprété en ce sens que, sous les termes 'fournitures de prothèses dentaires par des mécaniciens?dentistes', il faut comprendre également la fourniture de prothèses dentaires par un assujetti qui en délègue la fabrication à un mécanicien?dentiste?

2) Au cas où la réponse à la première question est affirmative, l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre, qui a exonéré de [la] TVA les livraisons dont il est question ci-dessus, doit cependant ouvrir un droit à la déduction relativement à ces livraisons dans la mesure où elles ont lieu (notamment sur la base de l'article 28 ter, B, paragraphe 1, initio et premier tiret, de la sixième directive) dans un autre État membre qui les a exclues de l'exonération en application de l'article 28, paragraphe 3, sous a), combiné à l'annexe E, point 2, de la sixième directive?»

Sur les questions préjudicielles

18 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande si l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive s'applique aux livraisons de prothèses dentaires effectuées par un fournisseur qui en a délégué la fabrication à des mécaniciens?dentistes.

19 Il ressort de la décision de renvoi que cette question est posée en ce qui concerne des livraisons effectuées par un fournisseur, VDP, qui n'emploie lui-même ni dentistes ni mécaniciens?dentistes, mais qui exerce des activités commerciales d'intermédiaire dans le cadre desquelles il achète des prothèses dentaires auprès de mécaniciens?dentistes en vue de les revendre à des dentistes ou à des particuliers.

20 Il convient dès lors d'examiner si les livraisons de prothèses dentaires effectuées par un tel intermédiaire commercial qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien?dentiste relèvent des dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive.

21 Selon le gouvernement néerlandais, toutes les fournitures de prothèses dentaires fabriquées par des mécaniciens?dentistes relèvent de l'exonération prévue à cette disposition, que ces prothèses soient livrées directement par des mécaniciens?dentistes ou indirectement par un intermédiaire. En revanche, VDP, le gouvernement hellénique et la Commission des Communautés européennes soutiennent que ladite exonération n'est pas applicable.

22 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA englobant toutes les activités économiques de producteur, de commerçant ou de prestataire de services (voir, notamment, arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. I-1737, point 10).

23 L'article 13 de ladite directive exonère toutefois de la TVA certaines activités. Selon la jurisprudence, les termes employés pour désigner ces exonérations sont cependant d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque livraison de bien ou prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, en ce sens, arrêts du 1er décembre 2005, Ygeia, C-394/04 et

C?395/04, Rec. p. I?10373, point 15; du 9 février 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, Rec. p. I?1385, point 13, et du 8 juin 2006, L.u.P., C?106/05, non encore publié au Recueil, point 24).

24 En outre, l'article 13, A, de la sixième directive exonère de la TVA non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (voir, en ce sens, arrêts du 12 novembre 1998, Institute of the Motor Industry, C?149/97, Rec. p. I?7053, point 18, et du 20 novembre 2003, Unterperntinger, C?212/01, Rec. p. I?13859, point 36).

25 De surcroît, s'il est vrai que ces exonérations profitent à des activités poursuivant certains objectifs, la plupart des dispositions de l'article 13, A, de la sixième directive précisent également les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées et celles-ci ne sont donc pas définies par référence à des notions purement matérielles et fonctionnelles (arrêts du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne, 107/84, Rec. p. 2655, point 13; Stichting Uitvoering Financiële Acties, précité, point 12, et du 7 septembre 1999, Gregg, C?216/97, Rec. p. I?4947, point 13).

26 À cet égard, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence, les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire et doivent dès lors recevoir une définition communautaire. Tel doit être également le cas des conditions spécifiques qui sont exigées pour bénéficier de ces exonérations et, en particulier, de celles qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant des prestations couvertes par l'exonération. En effet, si, en vertu de la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, les États membres fixent les conditions des exonérations afin d'en assurer l'application correcte et simple et de prévenir toute fraude, toute évasion et tous abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues (voir, notamment, arrêt du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C?498/03, Rec. p. I?4427, points 22 à 24 et jurisprudence citée).

27 Or, s'agissant de l'exonération en cause au principal, l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive prévoit, selon les termes mêmes de la seconde partie de sa phrase, l'exonération «des fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens?dentistes».

28 À l'instar de la plupart des exonérations prévues à l'article 13, A, de ladite directive et à la différence de plusieurs de celles prévues à l'article 13, B, de celle-ci (voir, notamment, arrêts du 26 juin 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, Rec. p. I?6729, point 64, et du 4 mai 2006, Abbey National, C?169/04, Rec. p. I?4027, point 66), cette exonération est donc non seulement définie en fonction de la nature des biens livrés, mais également en fonction de la qualité du fournisseur.

29 Cette restriction du champ d'application de l'exonération ressort explicitement de l'ensemble des versions linguistiques de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive (voir, outre la version française, par exemple, les versions danoise – «tandlaegers og tandteknikers levering af tandproteser» –, allemande – «die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker» –, anglaise – «dental prostheses supplied by dentists and dental technicians» –, italienne – «le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici» – et néerlandaise – «het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici»).

30 Elle est également corroborée par le fait que la première partie de la phrase de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive exonère, quant à elle, les prestations de services effectuées par les mêmes mécaniciens?dentistes dans le cadre de leur profession, ladite

exonération s'appliquant ainsi à l'ensemble des activités qui constituent l'objet spécifique de cette profession.

31 Il résulte ainsi clairement du libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive que cette disposition exonère de la TVA non pas toutes les livraisons de prothèses dentaires, mais uniquement celles qui sont effectuées par les membres de deux professions déterminées, à savoir celles de «dentiste» et de «mécanicien?dentiste».

32 En conséquence, les livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire qui n'a pas la qualité de dentiste ou celle de mécanicien?dentiste ne sauraient entrer dans le champ d'application de l'exonération prévue à cette disposition.

33 Partant, l'exonération prévue par la loi de 1968 relative à la TVA, qui, depuis le 1^{er} décembre 1997, s'applique désormais à toutes les livraisons de prothèses dentaires quelle que soit la qualité du fournisseur de ces dernières, est en contradiction avec le libellé des dispositions correspondantes de la sixième directive. L'interprétation large défendue sur ce point par le gouvernement néerlandais se heurte à la jurisprudence de la Cour citée au point 23 du présent arrêt selon laquelle les exonérations prévues à l'article 13 de ladite directive, et notamment les termes «dentistes» et «mécaniciens?dentistes», sont d'interprétation stricte.

34 Ce gouvernement fait toutefois valoir que le principe d'interprétation stricte des exonérations n'est pas le seul pertinent pour définir le champ d'application de ces dernières et qu'il convient également de tenir compte tant de leur objectif que du principe de neutralité fiscale. Or, d'une part, l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive, à l'instar du paragraphe 1, sous b) et c), dudit article, aurait pour objectif d'éviter que les soins médicaux, en l'occurrence les soins dentaires, deviennent inaccessibles en raison de leur coût accru si ces soins étaient soumis à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 11 janvier 2001, Commission/France, C-76/99, Rec. p. I-249, point 23, et du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, point 29). Tel serait cependant le cas si les fournitures de prothèses dentaires effectuées par les intermédiaires n'étaient pas exonérées puisque les dentistes, effectuant eux-mêmes des opérations exonérées, ne pourraient pas déduire la TVA payée en amont et, partant, répercuteraient cette taxe sur leurs patients. D'autre part, les intermédiaires et les mécaniciens?dentistes effectueraient des prestations identiques puisque, pour les dentistes, il serait sans importance que le fournisseur fabrique lui-même les prothèses dentaires ou qu'il donne cette opération en sous-traitance à un mécanicien?dentiste.

35 À cet égard, il convient toutefois de constater que les termes «dentistes» et «mécaniciens?dentistes» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive sont dépourvus d'ambiguïté et que, sous peine de modifier radicalement le texte de cette disposition et de rendre caduque la condition relative à la qualité du fournisseur, lesdits termes ne sauraient, de toute évidence, être compris comme incluant des intermédiaires qui ne sont précisément ni dentistes ni mécaniciens?dentistes.

36 En conséquence, dès lors que le législateur communautaire n'avait pas l'intention d'étendre le bénéfice de l'exonération visée à cette disposition aux livraisons de prothèses dentaires qui ne sont pas effectuées par des dentistes ou des mécaniciens?dentistes, ni les objectifs poursuivis par ladite exonération ni le principe de neutralité fiscale ne sauraient imposer une interprétation extensive de l'article 13, A, de la sixième directive sur ce point.

37 Bien au contraire, compte tenu du libellé précis des conditions de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive, toute interprétation qui élargirait le texte de cette disposition devrait être considérée comme incompatible avec la finalité de celle-ci telle que conçue par le législateur communautaire (voir, en ce sens, arrêt Stichting Uitvoering

Financiële Acties, précité, point 14).

38 En outre, l'interprétation stricte de l'exonération prévue à cette disposition n'est pas de nature à priver celle-ci de ses effets puisque les livraisons effectuées par un mécanicien?dentiste à un intermédiaire tel que celui en cause au principal sont exonérées de la TVA, de sorte que ce dernier ne doit pas acquitter la TVA sur de telles livraisons.

39 Il s'ensuit que les livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire qui n'a pas la qualité de dentiste ou celle de mécanicien?dentiste ne relèvent pas de l'exonération prévue à l'article 13 A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive et que, partant, elles restent soumises à la règle générale d'assujettissement à la TVA prévue à l'article 2, point 1, de ladite directive. En vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, de telles livraisons donnent dès lors droit à déduction de la TVA en amont.

40 À cet égard, il résulte de la jurisprudence que les dispositions de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, lues conjointement avec celles des articles 2 et 13, A, paragraphe 1, sous e), de cette même directive, confèrent aux particuliers des droits qu'ils peuvent faire valoir à l'encontre de l'État membre concerné devant une juridiction nationale (voir, en ce sens, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, points 35 et 36, et du 18 janvier 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, points 32, 33 et 35).

41 Partant, une entreprise telle que VDP, qui s'oppose à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, au motif qu'elle est incompatible avec la sixième directive, peut se fonder directement sur les dispositions de celle-ci en vue d'obtenir l'assujettissement des livraisons de prothèses dentaires concernées à la TVA et, partant, déduire la TVA en amont relative à de telles livraisons.

42 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question préjudicielle que l'article 13, A, paragraphe 1, sous e), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'applique pas aux livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire tel que celui en cause au principal qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien?dentiste, mais qui a acquis de telles prothèses auprès d'un mécanicien?dentiste.

43 Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question préjudicielle.

Sur les dépens

44 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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 13, A, paragraphe 1, sous e), 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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'applique pas aux livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire tel que celui en cause au principal qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien?dentiste, mais qui a acquis de telles prothèses auprès d'un mécanicien?dentiste.

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.