ORDONNANCE DE LA COUR (cinquième chambre)

6 juillet 2006 *

Dans les affaires jointes C-18/05 et C-155/05,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduites par la Commissione tributaria provinciale di Napoli (C-18/05) et par la Commissione tributaria regionale di Firenze (C-155/05) (Italie), par décisions des 15 juillet 2004 et 23 mars 2005, parvenues à la Cour les 20 janvier 2005 et 6 avril 2005, dans les procédures

Casa di cura privata Salus SpA (C-18/05)

contre

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Napoli 4,

et

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1 (C-155/05)

contre

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

* Langue de procédure: l'italien.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. Makarczyk (rapporteur), président de chambre, MM. R. Schintgen et L. Bay Larsen, juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M. R. Grass,

les juridictions de renvoi ayant été informées que la Cour se propose de statuer par voie d'ordonnance motivée conformément à l'article 104, paragraphe 3, second alinéa, de son règlement de procédure,

les intéressés visés à l'article 23 du statut de la Cour de justice ayant été invités à présenter leurs observations éventuelles à ce sujet,

l'avocat général entendu,

rend la présente

Ordonnance

1 Les demandes de décision préjudicielle portent à titre principal sur l'interprétation de la première partie de l'article 13, B, sous c), 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, ci-après la «sixième directive»).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 Aux termes de l'article 13 de la sixième directive:

«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:

[...]

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;

[...]

B. *Autres exonérations*

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:

[...]

c) les livraisons de biens qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée en vertu du présent article ou en vertu de l'article 28 paragraphe 3 sous b), si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction, ainsi que les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphe 6;

[...]»

3 L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit:

«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 taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée 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;

b) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens importés;

[...]»

La réglementation nationale

4 Aux termes de l'article 10 du décret du président de la République n° 633, portant institution et réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), du 26 octobre 1972 (supplément ordinaire n° 1 à la *GURI* n° 292 du 11 novembre 1972, ci-après le «décret présidentiel 633/1972»), sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»):

«[...]

18) les prestations médicales de diagnostic, soin et rééducation fournies aux personnes dans le cadre de l'exercice des professions de santé réglementées, au sens de l'article 99 du texte unique des lois sur la santé, approuvé par le décret royal du 27 juillet 1934 n° 1265, tel que modifié par la suite, ou prévues par décret du ministre de la Santé en accord avec le ministre des Finances;

19) les prestations de soins hospitaliers et médicaux fournies par des établissements hospitaliers ou par des cliniques et des établissements de soins conventionnés ainsi que par des sociétés de secours mutuel ayant la personnalité juridique et par des

[organisations à but non lucratif], y compris l'administration de médicaments, les instruments médicaux et la nourriture ainsi que les prestations de soins fournies par des établissements thermaux».

5 L'article 1er, paragraphe 4, du décret législatif n° 313, du 2 septembre 1997 (ci-après le «décret législatif 313/1997»), a inséré à l'article 10 du décret présidentiel 633/1972 un point 27 quinquies qui prévoit d'exonérer de la TVA «les livraisons ayant pour objet des biens acquis ou importés sans le droit à déduction totale de la taxe y afférente au sens des articles 19, 19-bis 1 et 19-bis 2».

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Affaire C-18/05

6 La Casa di cura privata Salus SpA (ci-après «Salus») est un établissement de soins exerçant ses activités sanitaires dans le cadre de conventions conclues avec le Servizio Sanitario Nazionale (Service national de santé). Lesdites activités sont exonérées de la TVA en vertu de la réglementation nationale qui a transposé l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

7 Soutenant que l'article 13, B, sous c), de la sixième directive impose aux États membres d'exonérer également les livraisons de biens exclusivement affectés aux activités exonérées, Salus a demandé à l'Agenzia delle Entrate — Ufficio di Napoli 4 (bureau des recettes de Naples 4) le remboursement de la somme de 2 880 535 000 lires italiennes (1 487 672,17 euros) qu'elle a acquittée au titre de la TVA au cours des années 1998 à 2000. À la suite de la décision implicite de rejet de l'administration fiscale, Salus a formé, le 13 mars 2003, un recours devant la Commissione tributaria provinciale di Napoli.

8 La juridiction de renvoi fait état de divergences dans la jurisprudence italienne en ce qui concerne l'application de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous c), de la sixième directive aux livraisons de biens affectés à une activité exonérée.

9 En effet, la jurisprudence majoritaire interprète cette disposition comme prévoyant une exonération à caractère objectif, applicable du seul fait que les biens acquis sont employés pour des activités exonérées, de sorte que les demandes de remboursement de la taxe non déduite dans des cas semblables à celui de l'espèce sont accueillies.

10 En revanche, selon une tendance jurisprudentielle minoritaire à laquelle la juridiction de renvoi se rattache, ladite disposition vise uniquement à l'exonération de la vente de biens effectuée par des sujets ne bénéficiant pas du droit à déduction en raison de l'exonération de leur activité dans la mesure où le bien cédé était destiné exclusivement à une activité exonérée.

11 Dans ces conditions, la Commissione tributaria provinciale di Napoli a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'exonération prévue à l'article 13, B, sous c), de la [sixième directive] se rapporte-t-elle à la [TVA] payée en amont lors de l'acquisition de biens destinés à des opérations exonérées ou bien à l'hypothèse dans laquelle la personne qui a acquis les biens destinés à l'exercice de telles opérations décide par la suite de les vendre à d'autres personnes?

2) Cette même disposition contient-elle des règles inconditionnelles et suffisamment précises pour être d'application immédiate en droit interne?

3) Quelle importance faut-il accorder, en ce qui concerne l'effet direct de la directive, à la circonstance [que l'article 13, B, de la sixième directive] prévoit que les États membres, en transposant [les règles énoncées sous c)], doivent fixer les conditions 'en vue de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels'?»

Affaire C-155/05

12 Le 16 septembre 2002, Villa Maria Beatrice Hospital Srl (ci-après «VMB Hospital») a introduit auprès de l'Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1 (bureau des recettes de Florence 1) neuf demandes de remboursement portant, d'une part, sur la somme de 1 799 779,46 euros, majorée des intérêts échus ou à échoir, au titre de la TVA indûment versée au cours des années 1998 à 2000, et, d'autre part, sur la somme totale de 1 987 090,64 euros acquittée au titre de la TVA au cours des années 1992 à 1997. Lesdites demandes ayant fait l'objet de décisions implicites de rejet, VMB Hospital a formé un recours le 15 avril 2003 devant la Commissione tributaria provinciale di Firenze.

13 VMB Hospital a fait valoir que son activité principale consiste dans la fourniture de prestations de soins hospitaliers et médicaux sous un régime d'accréditation auprès du Servizio Sanitario Nazionale, soit une activité exonérée de la TVA en vertu de la réglementation nationale qui a transposé l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

14 VMB Hospital soutenait en particulier que les livraisons de biens affectés exclusivement aux activités visées à l'article 13 de la sixième directive n'ont pas été exonérées par le législateur italien, de sorte qu'elle n'a pas pu déduire pleinement la TVA pour les livraisons concernées au cours des années 1992 à 2000. Par ailleurs, VMB Hospital avançait que le décret législatif 313/1997, adopté à la suite de l'arrêt de la Cour du 25 juin 1997, Commission/Italie (C-45/95, Rec. p. I-3605), n'a pas assuré la transposition complète de la sixième directive en droit national.

15 Par jugement des 3 décembre 2003 — 19 janvier 2004, la Commissione tributaria provinciale di Firenze a accueilli le recours.

16 Le 20 mai 2004, l'Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1 a interjeté appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi, soutenant notamment que la juridiction de première instance avait fait une interprétation erronée de l'article 13, B, sous c), de la sixième directive.

17 La juridiction de renvoi estime que la modification de l'article 10 du décret présidentiel 633/1972 par le décret législatif 313/1997 n'introduit pas une exonération généralisée pour tous les biens exclusivement affectés à une activité exonérée ou exclus du droit à déduction, comme énoncé dans l'arrêt Commission/Italie, précité, mais limite l'exonération aux seules livraisons ayant pour objet des biens acquis ou importés sans droit à déduction totale de la taxe correspondante. L'exonération ne concernerait donc que les biens acquis avec une TVA non déductible, utilisés pour des opérations exonérées et revendus par la suite.

18 Dans ces conditions, la Commissione tributaria regionale di Firenze a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«À la suite de l'introduction du point 27 quinquies à l'article 10 du décret présidentiel 633/1972, la République italienne doit-elle encore être considérée comme manquant aux obligations imposées par la [sixième directive] et, notamment, par l'article 13, B, sous c) [de celle-ci]?»

Sur la jonction des affaires C-18/05 et C-155/05

19 Étant donné la connexité de ces deux affaires, il y a lieu, conformément à l'article 43 du règlement de procédure, lu en combinaison avec l'article 103 de ce même règlement, de les joindre aux fins de l'ordonnance.

Sur la première question préjudicielle dans l'affaire C-18/05 et sur la question préjudicielle dans l'affaire C-155/05

20 Considérant que la réponse à ces questions ne laisse place à aucun doute raisonnable, la Cour a, en application de l'article 104, paragraphe 3, second alinéa, de son règlement de procédure, informé la juridiction de renvoi qu'elle se proposait de statuer par voie d'ordonnance motivée et a invité les intéressés visés à l'article 23 du statut de la Cour de justice à présenter leurs observations éventuelles à ce sujet.

21 Dans leurs observations, Salus et VMB Hospital maintiennent leurs positions respectives et proposent de répondre à la question posée en ce sens que l'article 13, B, sous c), de la sixième directive doit être interprété comme signifiant que les biens cédés à une personne exerçant à titre exclusif une activité exonérée, s'ils n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction, doivent être eux aussi exonérés de la taxe ou ouvrir un droit à déduction.

Observations liminaires

22 À titre liminaire, s'agissant de la question posée par la juridiction de renvoi dans l'affaire C-155/05, il convient de rappeler que, dans le cadre de l'article 234 CE, la Cour n'est compétente pour se prononcer ni sur l'interprétation de dispositions législatives ou réglementaires nationales ni sur la conformité de telles dispositions avec le droit communautaire (voir, en ce sens, arrêts du 18 novembre 1999, Teckal, C-107/98, Rec. p. I-8121, point 33, et du 4 mars 2004, Barsotti e.a., C-19/01, C-50/01 et C-84/01, Rec. p. I-2005, point 30).

23 Cependant, en présence de questions formulées de manière impropre ou dépassant le cadre des fonctions qui sont dévolues à la Cour par l'article 234 CE, il appartient à celle-ci d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction de renvoi, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments de droit communautaire qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige (voir, en ce sens, arrêts du 29 novembre 1978, Pigs Marketing Board, 83/78, Rec. p. 2347, point 26; du 17 juin 1997, Codiesel, C-105/96, Rec. p. I-3465, point 13, et du 26 mai 2005, António Jorge, C-536/03, Rec. p. I-4463, point 16).

24 À la lumière de la décision de renvoi dans l'affaire C-155/05, il y a lieu de considérer que la juridiction nationale sollicite l'interprétation de la première partie de l'article 13, B, sous c), de la sixième directive.

Sur les questions préjudicielles

25 Par leurs questions, les juridictions de renvoi souhaitent savoir, en substance, si l'exonération de la TVA prévue à la première partie de l'article 13, B, sous c), de la

sixième directive concerne la TVA payée en amont lors de l'acquisition de biens destinés à être exclusivement affectés à l'une des activités visées au même article ou si cette exonération s'applique uniquement dans le cas de la revente de tels biens.

26 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de service ou livraison de bien effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, en ce sens, notamment, arrêts du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 29, et du 9 février 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-1385, point 13).

27 Lesdites exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre et doivent, dès lors, recevoir une définition communautaire (voir, en ce sens, arrêts du 20 novembre 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, point 37; du 18 novembre 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, point 16, et du 1er décembre 2005, Ygeia, C-394/04 et C-395/04, Rec. p. I-10373, point 15).

28 S'agissant, en particulier, de la première partie de l'article 13, B, sous c), de la sixième directive, elle impose aux États membres d'exonérer les livraisons de biens qui étaient exclusivement affectés à une activité exonérée en vertu de ce même article, si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction (voir, en ce sens, arrêt Commission/Italie, précité, point 12).

29 De surcroît, la Cour a jugé que l'article 13, B, sous c), de la sixième directive vise à éviter une double imposition contraire au principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (arrêt Commission/Italie, précité, point 15).

30 La première partie de l'article 13, B, sous c), de la sixième directive permet ainsi, par l'exonération qu'elle prévoit, d'éviter que la revente de biens fasse l'objet d'une nouvelle imposition, alors que ceux-ci ont été préalablement acquis par un assujetti pour les besoins d'une activité exonérée en vertu du même article et que, partant, lors de cette acquisition, la TVA a été acquittée de manière définitive, sans possibilité de la déduire.

31 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question posée dans l'affaire C-18/05 et à la question unique posée dans l'affaire C-155/05 que la première partie de l'article 13, B, sous c), de la sixième directive doit être interprétée en ce sens que l'exonération qu'elle prévoit s'applique uniquement à la revente de biens préalablement acquis par un assujetti pour les besoins d'une activité exonérée en vertu dudit article, dans la mesure où la TVA acquittée à l'occasion de l'acquisition initiale desdits biens n'a pas fait l'objet d'un droit à déduction.

Sur les deuxième et troisième questions dans l'affaire C-18/05

32 Il résulte de la décision de renvoi que, eu égard à la réponse apportée à la première question dans l'affaire C-18/05, les deuxième et troisième questions posées dans cette affaire ne sont plus pertinentes pour la solution du litige au principal. Dès lors, il n'y a pas lieu de répondre à ces dernières.

Sur les dépens

33 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant les juridictions de renvoi, il appartient à celles-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 (cinquième chambre) dit pour droit:

La première partie de l'article 13, B, sous c), 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, doit être interprétée en ce sens que l'exonération qu'elle prévoit s'applique uniquement à la revente de biens préalablement acquis par un assujetti pour les besoins d'une activité exonérée en vertu dudit article, dans la mesure où la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion de l'acquisition initiale desdits biens n'a pas fait l'objet d'un droit à déduction.

Signatures