Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 4 septembre 2014 [1]

Affaires jointes C-144/13, C-154/13 et C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
contre
Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),
Staatssecretaris van Financiën
contre
X BV (C-154/13)
et
Staatssecretaris van Financiën
contre
Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13)

[demandes de décision préjudicielle formées par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)]

«Droit fiscal — TVA — Exonérations des acquisitions intracommunautaires de biens — Article 140, sous a) et b), de la directive 2006/112/CE — Exonération des importations de biens — Article 143, sous a), de la directive 2006/112 — Applicabilité des exonérations aux prothèses dentaires dont la livraison est exonérée conformément à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112 — Déduction de la taxe d'amont — Article 17, paragraphe 2, sous a), dans la version de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE — Effet direct — Droit à la déduction de la taxe d'amont en cas d'opérations exonérées par le droit national en violation du droit de l'Union»

I – **Introduction**

1. La Cour est appelée une fois encore [2] à s'intéresser à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») applicable aux prothèses dentaires. L'application de la TVA présente des particularités dans la mesure où, si la livraison de prothèses dentaires est exonérée dans certains cas, il existe néanmoins encore des États membres qui imposent toutes les livraisons de prothèses dentaires en vertu d'une réglementation transitoire.

2. La Cour a déjà examiné les effets de ces particularités sur la déduction de la taxe d'amont et sur les conditions de la concurrence entre les fournisseurs de prothèses dentaires dans les différents États membres [3]. Les présentes demandes préjudicielles portent elles aussi sur ces conditions de la concurrence, mais elles s'inscrivent cette fois dans le contexte des exonérations applicables à l'acquisition intracommunautaire et à l'importation en provenance de pays tiers. En effet, la Cour n'a pas encore fourni d'éclaircissements sur l'applicabilité de ces exonérations aux prothèses dentaires.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Voir arrêts Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) et VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Arrêt Eurodental (EU:C:2006:763).

3. Dans le prolongement de son premier arrêt VDP Dental Laboratory [4], la Cour devra en outre se pencher à nouveau sur les conséquences qu'une exonération accordée en violation du droit de l'Union entraîne pour le droit à la déduction de la taxe d'amont. Sur ce point, cependant, l'arrêt MDDP qu'elle a rendu tout récemment [5] devrait avoir répondu à toutes les questions.

II – **Cadre juridique**

A – *Le droit de l'Union*

4. Les procédures au principal concernent la perception de la TVA pour les exercices des années 2006 et 2008. C'est la raison pour laquelle les directives applicables en l'espèce sont aussi bien 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 [6], dans sa version en vigueur en 2006 (ci-après la «sixième directive»), que la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [7], directive entrée en vigueur le 1er janvier 2007, dans sa version applicable en 2008 (ci-après la «directive TVA»). C'est pourquoi, ci-après, nous allons reproduire les règles soit dans la version de la directive TVA, soit dans celle de la sixième directive en fonction de l'exercice d'imposition pour lequel leur interprétation est demandée.

1. Les faits imposables

5. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, sont soumises à la taxe les opérations suivantes:

«a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre:

i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel […];

[…]

c) […]

d) les importations de biens.»

6. La «livraison de biens» est définie à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA comme étant «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

7. L'«acquisition intracommunautaire de biens» est définie à l'article 20, premier alinéa, de la directive TVA comme étant «l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien».

4 — EU:C:2006:792.
5 — C-319/12, EU:C:2013:778.
6 — JO L 145, p. 1.
7 — JO L 347, p. 1.

8. L'article 30, premier alinéa, de la directive TVA définit «l'importation de biens» comme étant «l'introduction dans la Communauté d'un bien qui n'est pas en libre pratique au sens de l'article 24 du traité».

2. Exonération des prothèses dentaires

9. Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, sous e), les États membres exonèrent les opérations suivantes:

«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».

10. La section 1, intitulée «Dérogations pour les États faisant partie de la Communauté au 1er janvier 1978», du chapitre 1 du titre XIII de la directive TVA énonce cependant une dérogation à cette exonération, le titre de ce chapitre 1 précisant «jusqu'à l'introduction du régime définitif». Voici ce que dit l'article 370:

«Les États membres qui, au 1er janvier 1978, taxaient les opérations dont la liste figure à l'annexe X, partie A, peuvent continuer à les taxer.»

11. Le point 1 de l'annexe X, partie A, dispose que les États membres peuvent continuer à taxer «les prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, ainsi que les livraisons de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes».

3. Exonération des acquisitions intracommunautaires de biens et des importations de biens

12. Conformément à l'article 140 de la directive TVA, les États membres exonèrent les opérations suivantes:

«a) les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison par des assujettis est, en tout état de cause, exonérée sur leur territoire respectif;

b) les acquisitions intracommunautaires de biens dont l'importation est, en tout état de cause, exonérée en vertu des dispositions de l'article 143, paragraphe 1, points a), b), c) et e) à l).

[…]»

13. Aux termes de l'article 143, sous a), de la directive TVA, les États membres exonèrent:

«les importations définitives de biens dont la livraison par des assujettis est, en tout état de cause, exonérée sur leur territoire respectif».

4. Exonération des livraisons intracommunautaires de biens et exonération à l'exportation

14. Pour les livraisons transfrontalières à l'intérieur de l'Union qui correspondent à des acquisitions intracommunautaires, l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit l'exonération suivante:

«Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.»

15. De la même manière, voici ce que l'article 146 de la directive TVA prévoit pour les exportations:

«1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

a) les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de la Communauté;

b) les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acquéreur non établi sur leur territoire respectif, ou pour son compte, en dehors de la Communauté […]

[…]»

5. Le droit à déduction

16. Les règles qui, pour l'exercice fiscal de l'année 2006, régissaient le droit pour un assujetti de déduire la taxe d'amont afférente à des biens ou services acquis par lui (ci-après les «opérations d'amont») figurent à l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, dans la version de l'article 28 septies, paragraphe 1, de la sixième directive:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

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 taxe sur la valeur ajoutée 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;

b) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens importés à l'intérieur du pays;

c) […]

d) la taxe sur la valeur ajoutée due conformément à l'article 28 bis paragraphe 1 point a).

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

[…]

b) de ses opérations exonérées conformément à […] l'article 15 […] et à l'article 28 *quater* points A et C;

[…]»

17. L'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive énonce les conditions d'imposition des acquisitions intracommunautaires conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA [8]. L'article 15 de la sixième directive énonce les règles des exonérations à l'exportation, qui sont désormais prévues à l'article 146 de la directive TVA [9]. L'article 28 quater, A, de la sixième directive prévoyait l'exonération des livraisons intracommunautaires, qui figure désormais à l'article 138 de la directive TVA [10].

18. Les dispositions concernant la déduction de la taxe d'amont qui figurent à l'article 17, paragraphes 1 à 3, dans la version de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive ont désormais leur pendant aux articles 167 et 168 de la directive TVA.

B – *Le droit néerlandais*

19. Le droit néerlandais contenait, en substance, des dispositions correspondant à celles du droit de l'Union.

20. En 2006, cependant, l'exonération que l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA prévoyait pour les prothèses dentaires avait été transposée à l'article 11, paragraphe 1, sous g), point 1, du code néerlandais de la TVA (Wet op de omzetbelasting) de 1968 d'une manière incompatible avec le droit de l'Union [11] en ce sens qu'il n'exigeait pas que le fournisseur des prothèses dentaires ait la qualité de dentiste ou de mécanicien-dentiste.

III – **La procédure au principal**

21. Les trois procédures au principal concernent des assujettis néerlandais qui font fabriquer des prothèses dentaires à l'étranger afin de les revendre en tant qu'intermédiaires ou de les utiliser eux-mêmes dans le cadre de leur activité de dentiste. Le point en litige dans toutes les procédures est celui de savoir si l'acquisition de prothèses dentaires en provenance de l'étranger est exonérée de la TVA.

A – *Affaire C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. L'affaire C-144/13 concerne la société néerlandaise VDP Dental Laboratory NV (ci-après «VDP»). VDP faisait fabriquer les prothèses dentaires que lui commandaient des dentistes par des laboratoires de mécanique dentaire établis aussi bien dans l'Union européenne qu'en dehors de celle-ci. Le litige au principal porte sur la dette de TVA que VDP a contractée à l'égard des Pays-Bas au premier trimestre de l'année 2006 et au troisième trimestre de l'année 2008.

23. Il résulte de la décision de renvoi qu'en 2006, VDP ne pouvait pas encore être considérée comme un mécanicien-dentiste au sens de l'exonération fiscale mise en place par l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA. Elle se fondait cependant sur l'article 11, paragraphe 1, sous g), point 1, du code néerlandais de la TVA pour livrer ses prothèses dentaires hors TVA. Dans le même temps, elle se prévalait, en dépit de cette exonération, d'un droit à déduction pour ses opérations d'amont en invoquant cette fois le droit de l'Union. Le fisc néerlandais lui a toutefois contesté ce droit et refusé la déduction.

8 — Voir point 5 des présentes conclusions.

9 — Voir point 15 des présentes conclusions.

10 — Voir point 14 des présentes conclusions.

11 — Voir arrêt VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

24. Depuis l'année 2008, VDP a, selon les indications de la juridiction de renvoi, acquis la qualité de mécanicien-dentiste au sens de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA. VDP a donc livré ses prothèses dentaires hors TVA et n'a donc plus déduit la taxe d'amont. Elle n'entend cependant pas non plus déclarer les prothèses dentaires achetées à l'étranger comme des acquisitions intracommunautaires ou comme des importations en provenance de pays tiers. Selon elle, en effet, elle aurait droit, pour celle-ci, à l'exonération prévue à l'article 140, sous a), ou à l'article 143, sous a), de la directive TVA.

B – *Affaire C-154/13 (X)*

25. Le litige en cause dans l'affaire C-154/13 concerne la dette de TVA que X BV (ci-après «X») a contractée à l'égard du fisc néerlandais pour les trois premiers trimestres de l'année 2008. Dans le cabinet dentaire qu'elle exploitait au cours de cette période, X a réalisé des opérations exonérées de la TVA conformément à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, de sorte qu'elle n'avait pas le droit de déduire une taxe d'amont à ce titre.

26. Pour les besoins de son cabinet, X se procurait des prothèses dentaires auprès d'un mécanicien-dentiste établi en Allemagne. Elle considère qu'en application de l'exonération prévue à l'article 140 de la directive TVA, elle ne doit pas acquitter la TVA pour ses acquisitions intracommunautaires. Le fisc néerlandais ne l'entend pas de cette oreille et considère que cette exonération n'est pas applicable en l'espèce en raison du fait, notamment, que, contrairement aux Pays-Bas, l'Allemagne n'exonère pas de la TVA les livraisons de prothèses dentaires parce qu'elle a fait usage de la possibilité prévue à l'article 370 de la directive TVA lu en combinaison avec son annexe X, partie A, point 1.

C – *Affaire C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. La troisième affaire oppose la société néerlandaise Nobel Biocare Nederland BV (ci-après «Nobel») à l'administration fiscale à propos d'une dette de TVA afférente au mois de décembre 2008. Au cours de cette période, Nobel a fourni à des laboratoires de mécanique dentaire aux Pays-Bas des prothèses dentaires qu'elle faisait fabriquer par sa société mère en Suède.

28. Considérant qu'il s'agissait d'acquisitions intracommunautaires, le fisc néerlandais entendait soumettre à la TVA les prothèses dentaires que Nobel achetait en Suède. Nobel estime, en revanche, qu'à ce titre, l'exonération prévue à l'article 140, sous a), de la directive TVA leur est applicable.

IV – **La procédure devant la Cour**

29. Le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), saisi de ces trois affaires, a, les 21, 27 et 28 mars 2013, adressé à la Cour, conformément à l'article 267 TFUE, trois demandes préjudicielles comportant au total cinq questions. Ces questions concernent deux domaines distincts.

30. Premièrement, le juge de renvoi pose, dans l'affaire C-144/13 (VDP Dental Laboratory), une question qui porte sur le droit à la déduction de la taxe d'amont pour l'exercice de l'année 2006:

«L'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'il confère un droit à déduction à l'assujetti même lorsqu'une disposition légale nationale prévoit une exonération non prévue par la directive (exonération qui exclut le droit à déduction)?»

31. Deuxièmement, la question suivante concernant l'exonération des acquisitions intracommunautaires peut être déduite des décisions de renvoi dans les trois affaires:

«L'article 140, lettres a) et b), de la directive TVA doit-il être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe qu'il prévoit ne s'applique pas à l'acquisition intracommunautaire de prothèses dentaires? En cas de réponse négative, le bénéfice des exonérations est-il soumis à la condition que les prothèses dentaires soient livrées au départ de l'étranger par un dentiste ou un mécanicien-dentiste ou qu'elles soient livrées à un dentiste ou à un mécanicien-dentiste?»

32. Dans l'affaire C-144/13 (VDP Dental Laboratory), la portée de la question est étendue à l'interprétation de l'article 143, sous a), de la directive TVA, qui a trait à l'exonération de la taxe en cas d'importation en provenance de pays tiers.

33. Dans l'affaire C-154/13 (X), cette question préjudicielle est en outre complétée de la manière suivante:

«Si l'exonération de TVA visée à l'article 140, lettres a) et b), de la directive TVA (que ce soit ou non dans les conditions décrites à la première question) s'applique à l'acquisition intracommunautaire de prothèses dentaires: dans les pays qui, comme les Pays-Bas, se sont conformés à l'exonération visée à l'article 132 de la directive TVA, l'exonération s'applique-t-elle également à l'acquisition intracommunautaire de prothèses dentaires en provenance d'un État membre qui a fait usage du régime dérogatoire et transitoire de l'article 370 de la directive TVA?»

34. La Cour a ordonné une jonction des trois affaires en vue d'un traitement et d'une décision communs. Lui ont présenté des observations écrites VDP, Nobel, la République d'Estonie, le Royaume des Pays-Bas et la Commission européenne. Ont participé à l'audience du 19 mai 2014 Nobel, le Royaume des Pays-Bas et la Commission.

V – **Appréciation juridique**

A – *Sur le droit à la déduction de la taxe d'amont*

35. Il apparaît de l'exposé des motifs de la demande de l'affaire C-144/13 que le juge de renvoi a posé sa question préjudicielle concernant le droit à la déduction de la taxe d'amont afin que la Cour lui précise, en substance, si un assujetti peut se prévaloir d'un droit à la déduction de la taxe d'amont au titre de l'article 17 dans la version de l'article 28 septies, point 1), de la sixième directive même lorsqu'il n'a pas acquitté la taxe sur ses opérations parce que le droit national a prévu une exonération en violation des dispositions du droit de l'Union.

36. Dans l'affaire C-319/12 (MDDP), dans laquelle elle n'a statué qu'après l'introduction de la présente demande préjudicielle, la Cour a déjà examiné cette question à propos de l'interprétation de la directive TVA.

37. Dans son arrêt, elle a constaté que l'article 168 de la directive TVA ne permet pas à un assujetti de bénéficier d'une exonération, certes prévue par le droit national, mais incompatible avec la directive TVA, tout en prétendant au droit à déduction [12]. Lorsqu'il doit faire face à une telle situation, l'assujetti devra soit appliquer l'exonération nationale et renoncer au droit à déduction, soit soumettre ses opérations à la TVA en application du droit de l'Union et se prévaloir ensuite du bénéfice de la déduction de la taxe d'amont.

12 — Arrêt MDDP (EU:C:2013:778, point 45).

38. Aucun des participants à la présente procédure n'ayant exposé d'arguments qui n'aient déjà été abordés dans le cadre de l'affaire MDDP[13], il n'y a aucune raison de remettre en question la conclusion de cet arrêt MDDP.

39. Le fait que, comme la Commission l'a expliqué lors de l'audience, la situation en cause dans la présente affaire se distingue de celle dont il s'agissait dans l'affaire MDDP en ce que VDP doit invoquer son droit à déduction de la taxe d'amont a posteriori n'y change rien. Certes, la Commission a raison d'affirmer que VDP devrait affronter le problème d'obtenir a posteriori de ses acheteurs un prix majoré de la TVA pour ses prothèses dentaires parce que, pour pouvoir bénéficier de la déduction de la taxe d'amont, elle devrait soumettre à la TVA les opérations qu'elle avait effectuées hors TVA à l'origine. Dans le cadre de l'affaire MDDP, nous avons toutefois déjà signalé qu'un assujetti peut éventuellement réclamer des dommages-intérêts à l'État membre concerné dans la mesure où il ne peut plus répercuter sur ses clients la TVA qui a été perçue a posteriori[14].

40. Il convient donc de répondre à la première question préjudicielle que l'article 17 dans la version de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive ne confère aucun droit à la déduction de la taxe d'amont à un assujetti qui n'a pas appliqué la taxe à ses opérations parce que le droit national a prévu une exonération incompatible avec les dispositions du droit de l'Union.

B – *Sur les exonérations prévues à l'article 140, sous a) et b), et à l'article 143, sous a), de la directive TVA*

41. La juridiction de renvoi souhaite que la Cour précise, à propos des exonérations des acquisitions intracommunautaires de biens prévues à l'article 140, sous a) et b), et des exonérations à l'importation de biens en provenance de pays tiers prévues à l'article 143, sous a), de la directive TVA, si, et dans l'affirmative, à quelles conditions ces exonérations s'appliquent aux prothèses dentaires. En effet, ces deux dispositions subordonnent l'exonération à la condition que la livraison d'un bien identique à l'intérieur du territoire de l'État membre concerné eût également été exonérée.

42. Les livraisons de prothèses dentaires sont exonérées de la taxe par l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA. Cette exonération ne s'applique cependant qu'à la condition que la livraison soit effectuée par un dentiste ou un mécanicien-dentiste. L'article 140, sous a) et b), et l'article 143, sous a), de la directive TVA exigent toutefois pour l'exonération des acquisitions intracommunautaires et des importations de biens en provenance de pays tiers que la livraison au niveau national soit «en tout état de cause» exonérée. C'est la raison pour laquelle le Royaume des Pays-Bas, qui s'oppose ainsi aux autres parties à la procédure, considère que ni l'article 140, sous a) et b), ni l'article 143, sous a), de la directive TVA ne s'appliquent aux prothèses dentaires.

43. Nous croyons qu'il convient de répondre à cette question de façon différenciée. Comme nous allons le démontrer, l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA ne s'applique pas à l'importation de prothèses dentaires en provenance de pays tiers (section 1). Il en va de même de celle que prévoit l'article 140, sous b), de la directive TVA (section 2). En revanche, il faut interpréter l'exonération énoncée à l'article 140, sous a), différemment, car, aux conditions formulées à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, elle s'applique également à l'acquisition intracommunautaire de prothèses dentaires (section 3). Que l'État membre d'origine fasse usage de la règle transitoire énoncée à l'article 370 de la directive TVA lu en combinaison avec son annexe X, partie A, point 1, et n'applique donc pas l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de cette directive n'y change rien (section 4).

13 — Voir, à ce sujet, points 37 à 51 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire MDDP (EU:C:2013:421).

14 — Ibidem (point 72).

1. Exonération des importations de biens conformément à l'article 143, sous a), de la directive TVA

44. Aux termes de l'article 143, initio et sous a), de la directive TVA, les États membres exonèrent les importations définitives de biens «dont la livraison par des assujettis est, en tout état de cause, exonérées sur leur territoire respectif».

45. La formule «sur leur territoire respectif» se réfère à l'État membre d'importation. C'est ce qui ressort d'une comparaison avec des dispositions telles que l'article 88, l'article 207 ou l'article 214, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, qui contiennent la même formule. Comme VDP l'a souligné à bon escient, la livraison du bien doit donc être exonérée dans l'État membre de destination, c'est-à-dire dans l'État membre dans lequel le bien est importé.

46. Au moyen de la formule «en tout état de cause», l'article 143, sous a), de la directive TVA indique que la livraison du bien importé doit toujours être exonérée de la TVA, c'est-à-dire sans autre condition. En revanche, lorsque l'exonération de la livraison d'un bien est subordonnée à des conditions supplémentaires, telles que la condition concernant la qualité du fournisseur énoncée à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, la livraison d'un bien ne serait donc précisément pas exonérée «en tout état de cause».

47. La genèse de l'article 143, sous a), de la directive TVA corrobore cette interprétation de son libellé. À l'article 143, sous a), de la directive TVA correspondait, dans la sixième directive, l'article 14, paragraphe 1, sous a), aux termes duquel étaient exonérées les importations définitives de biens «dont la livraison par des assujettis est, en tout état de cause, exonérée à l'intérieur du pays». L'article 14, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive émane de l'article 15, point 1, de la proposition de la Commission [15]. Contrairement à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, que le Conseil a finalement adopté, l'article 15, point 1, de la proposition de la Commission se référait encore explicitement à des exonérations déterminées. À une exception près [16], ce renvoi concernait exclusivement les exonérations qui devaient s'appliquer uniquement en fonction de l'objet de la livraison et sans autre condition. Aucun renvoi n'était fait à l'exonération de la livraison de prothèses dentaires par des dentistes ou mécaniciens-dentistes [17].

48. Dans ce contexte, la meilleure façon d'expliquer que l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive a finalement été formulée différemment est que la seule exonération à laquelle l'article 15, point 1, de la proposition de la Commission se référait et qui dépendait d'autres conditions que le seul objet de la livraison n'a pas été reprise dans la directive finalement adoptée. La solution la plus simple était donc d'utiliser la formule «en tout état de cause» pour résumer le renvoi aux seules exonérations qui désormais devaient s'appliquer sans autre condition.

49. L'interprétation systématique nous amène au même résultat. En effet, l'article 143, sous k), de la directive TVA prévoit, en effet, l'exonération des «importations d'or effectuées par les banques centrales». Les «livraisons d'or aux banques centrales» sont exonérées à l'article 152 de la directive TVA. Il s'agit donc d'une exonération qui ne s'applique pas aux livraisons d'or en tout état de cause, mais uniquement lorsqu'elles sont destinées à un destinataire déterminé, à savoir une banque centrale. Néanmoins si l'on interprétait l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA en ce sens que, pour l'ensemble des exonérations des livraisons de biens, elle s'appliquerait lorsque ses

15 — Proposition de la sixième directive du Conseil, du 20 juin 1973, 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].

16 — Voir article 14, B, sous c), de la proposition de sixième directive (citée à la note 15), qui exonérait de la taxe les livraisons faites aux «organismes chargés de la construction, de l'aménagement et de l'entretien des cimetières, des sépultures et des monuments commémoratifs des victimes de la guerre»; voir sur ce point désormais annexe X, partie B, point 6, de la directive TVA.

17 — Article 14, A, paragraphe 1, sous e), de la proposition de sixième directive (citée à la note 15).

conditions sont remplies, l'importation d'or par les banques centrales devrait alors déjà être exonérée conformément à cette disposition lue en combinaison avec l'article 152 de la directive TVA. Cette interprétation rendrait superflu l'article 143, sous k), de la directive TVA, qui prévoit précisément une telle exonération.

50. Enfin, la finalité de l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA ne fournit, elle non plus, aucun argument en faveur d'une interprétation large de son champ d'application.

51. Alors que, dans sa proposition de sixième directive encore, la Commission avait constaté que cette exonération ne nécessitait «aucune explication particulière» [18], elle a indiqué au cours de la présente procédure qu'elle viserait à instaurer l'égalité de traitement entre les opérations transfrontalières et les opérations purement internes. Cette explication paraît plausible dans un premier temps. Cependant, si l'on considère également les effets de la déduction de la taxe d'amont dans la chaîne de livraison, il ne peut plus, en définitive, y avoir d'égalité de traitement.

52. Si l'on ne tient pas compte de la déduction de la taxe d'amont dans la chaîne de livraison, une application large de l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA a pour conséquence que l'acquéreur ne doit acquitter aucune TVA lorsqu'il achète un bien, indépendamment du point de savoir si celui-ci provient du territoire national ou d'un pays tiers. Ce résultat est obtenu grâce au fait que le bénéfice de l'exonération applicable aux livraisons à l'intérieur du pays est étendu aux importations en provenance de pays tiers.

53. Le tableau change lorsqu'on prend en compte la déduction de la taxe d'amont par le fournisseur. L'exonération des livraisons d'un bien à l'intérieur du territoire d'un État membre a, en effet, pour conséquence que, conformément à l'article 168 de la directive TVA [19], le fournisseur n'a pas non plus le droit de déduire la taxe d'amont pour les prestations qui lui ont été fournies en vue de la fabrication du bien. La TVA non déductible qui obère ces prestations d'amont pèse ainsi définitivement sur la livraison exonérée du bien en ce qu'elle augmente le coût de sa fabrication.

54. Il en va cependant habituellement autrement lors de l'importation d'un bien en provenance d'un pays tiers. En pareil cas, le fournisseur établi dans ce pays tiers a, en principe, un droit à déduction. La pratique fiscale internationale veut, en effet, que les biens qui sont exportés soient exonérés de toute TVA. Lorsque des biens sont exportés en dehors de l'Union, ce résultat est obtenu au moyen de l'exonération des exportations prévues à l'article 146 et de l'octroi concomitant de la déduction de la taxe d'amont prévue à l'article 169, sous b), de la directive TVA [20].

55. Permettre au fournisseur de déduire la taxe d'amont pour les opérations transfrontalières et lui refuser le bénéfice de ce droit pour les opérations purement internes fait que l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA entraîne généralement un avantage concurrentiel pour les biens en provenance de pays tiers. C'est donc à bon escient que le Royaume des Pays-Bas a indiqué que, s'il fallait appliquer l'article 143, sous a), de la directive TVA aux importations de prothèses dentaires en provenance de pays tiers également, des fournisseurs établis dans des pays tiers pourraient livrer des prothèses dentaires sans acquitter la moindre TVA, ce que les fournisseurs nationaux ne peuvent pas faire.

56. La seule façon d'empêcher de telles distorsions de la concurrence est que le pays tiers refuse lui aussi le droit de déduire la taxe d'amont pour les livraisons à l'exportation, mais, comme cela ne sera généralement pas le cas, seule la perception de la taxe à l'importation d'un bien permettra de corriger, fût-ce imparfaitement, l'avantage concurrentiel dont bénéficient les fournisseurs établis dans des pays tiers. Taxer l'importation, en effet, grèvera de la TVA le bien provenant d'un pays tiers également.

18 — Proposition de sixième directive (citée à la note 15, p. 17).

19 — Ou de l'article 17, paragraphe 2, dans la version de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive.

20 — Ou article 17, paragraphe 3, sous b), dans la version de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive.

Cette imposition est aussi définitive dans la mesure où l'acquéreur n'a pas le droit de déduire la taxe d'amont en application de l'article 168, sous e), de la directive TVA [21]. Tel est le cas en particulier lorsque l'acheteur est le consommateur du bien ou lorsqu'il revend celui-ci hors taxe à l'intérieur du territoire national. Telle est la situation qui se présente dans les trois procédures au principal. Aucun des assujettis n'a le droit de déduire la taxe d'amont pour les prothèses dentaires qu'ils ont acquises parce qu'ils les revendent hors taxe en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA.

57. La TVA qui grèvera les biens en provenance de pays tiers sera cependant souvent plus élevée que celle qu'un bien livré à l'intérieur du territoire national devra supporter. Alors que l'impôt frappant ces livraisons internes dépend de la valeur des prestations d'amont [22], la taxe qui frappe les biens à l'importation est fonction de la valeur du produit fini [23]. C'est pourquoi, en fin de compte, refuser l'exonération des livraisons à l'importation prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA entraîne généralement un désavantage concurrentiel au détriment des prothèses dentaires en provenance de pays tiers.

58. Ni l'exonération ni l'imposition des biens en provenance de pays tiers dont la livraison est exonérée dans l'État membre de destination n'offrent donc de solution neutre en termes de concurrence. Ni la première ni la seconde méthode ne sont en mesure de créer des conditions de concurrence identiques pour les biens nationaux et pour les biens originaires de pays tiers. La directive TVA n'a pas la possibilité de résoudre le problème de manière neutre en termes de concurrence parce qu'une telle solution exigerait qu'elle puisse influencer le droit qu'un fournisseur a de déduire la taxe d'amont dans un pays tiers [24].

59. L'on se souviendra, à ce propos, de la jurisprudence constante suivant laquelle les exonérations mises en place par la sixième directive sont d'interprétation stricte parce qu'elles dérogent au principe général conformément auquel toute livraison de biens et toute prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti est soumise à la TVA [25]. Ce principe s'applique également aux exonérations à l'importation. Appliquer une interprétation stricte en l'espèce ne priverait pas non plus l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA de ses effets [26], étant donné que, comme nous l'avons vu, l'objectif de l'égalité de traitement, si l'on tient compte des effets de la déduction de la taxe d'amont par le fournisseur, ne peut pas être réalisé plus efficacement au moyen d'une interprétation large de cette disposition.

60. Enfin, les difficultés pratiques considérables qu'aussi bien le Royaume des Pays-Bas que la Commission ont évoquées à bon escient militent contre une interprétation large de l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA. Retenir une telle interprétation en l'espèce, en effet, obligerait régulièrement, par exemple, à démontrer, au moment du passage de la frontière, que le vendeur établi dans un pays tiers est dentiste ou mécanicien-dentiste. Appliquer l'exonération prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA uniquement lorsque la livraison d'un bien importé est toujours exonérée, c'est-à-dire uniquement en raison des caractéristiques du bien, permet d'éviter pareilles difficultés. En effet, il est normalement simple d'établir le profil du bien au moment de son passage en douane.

21 — Ou article 17, paragraphe 2, sous b), dans la version de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive.

22 — Voir article 73 de la directive TVA.

23 — Voir article 85 de la directive TVA lu en combinaison avec l'article 29 du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1).

24 — Voir points 55 et 56 des présentes conclusions.

25 — Voir, notamment, arrêts Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, point 19) et Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, point 25).

26 — Voir, notamment, à propos de cette exigence, arrêts Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, point 42) et Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, point 27).

61. En conclusion, seule l'importation de biens en provenance de pays tiers dont la livraison est toujours exonérée dans l'État membre de destination, c'est-à-dire sans autre condition, est libérée de la taxe conformément à l'article 143, sous a), de la directive TVA. C'est la raison pour laquelle il convient de répondre à la question préjudicielle concernant l'article 143, sous a), de la directive TVA que cette exonération ne s'applique pas à l'importation de prothèses dentaires.

2. Exonération des acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 140, sous b), de la directive TVA

62. Il nous faut ensuite examiner l'exonération des acquisitions intracommunautaires de biens prévue à l'article 140, sous b), de la directive TVA. Cette disposition se rattache à l'exonération des importations de biens énoncée à l'article 143, sous a), de la directive TVA. En effet, l'article 140, sous b), de la directive TVA exonère notamment «les acquisitions intracommunautaires de biens dont l'importation est, en tout état de cause, exonérée en vertu des dispositions de l'article 143, point a) […]».

63. Comme l'exonération à laquelle se réfère cette disposition ne s'applique pas à l'importation des prothèses dentaires [27], l'acquisition intracommunautaire de prothèses dentaires n'est pas exonérée en vertu de l'article 140, sous b), de la directive TVA.

3. Exonération des acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 140, sous a), de la directive TVA

64. Les acquisitions intracommunautaires de prothèses dentaires pourraient cependant être exonérées aux conditions formulées à l'article 140, sous a), de la directive TVA. Cette exonération concerne les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison par des assujettis est «en tout état de cause» exonérée dans l'État membre de destination.

65. Bien que la formulation de l'exonération des importations de biens en provenance de pays tiers prévue à l'article 143, sous a), de la directive TVA soit manifestement calquée sur celle de l'article 140, sous a), de la même directive, ces deux dispositions ne peuvent pas être interprétées de la même façon. Bien au contraire l'acquisition intracommunautaire de prothèses dentaires est exonérée lorsque la livraison est effectuée par un dentiste ou un mécanicien-dentiste [28]. À l'instar de VDP, de Nobel, de la République d'Estonie et de la Commission, nous proposons une interprétation qui s'écarte de celle que nous avons préconisée pour l'article 143, sous a), de la directive TVA, et cela pour deux raisons.

66. Premièrement, interpréter ces deux dispositions de façon identique priverait de tout contenu autonome l'exonération des acquisitions intracommunautaires prévues à l'article 140, sous a), de la directive TVA. En effet, elle n'irait pas alors au-delà du contenu normatif de l'exonération énoncée à la lettre b) de ce même article dans la mesure où cette dernière renvoie à l'exonération que prévoit l'article 143, sous a), de la directive TVA.

67. Deuxièmement, les articles 90 CE et 93 CE (devenus articles 110 TFUE et 113 TFUE) imposent une interprétation qui s'écarte de l'article 143, sous a), de la directive TVA. En effet, un acte de droit de l'Union tel que la directive TVA doit être interprété d'une façon conforme à l'ensemble du droit primaire [29].

27 — Voir points 44 à 61 des présentes conclusions.

28 — Voir déjà point 44 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:537).

29 — Voir arrêts Sturgeon e.a. (C-402/07 et C-432/07, EU:C:2009:716, point 48); Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, point 43) et Réexamen Commission/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, point 40).

68. Aux termes de l'article 90 CE (devenu article 110 TFUE), les États membres ne peuvent frapper les produits des autres États membres d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires. Cette disposition a pour objectif d'assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans des conditions normales de concurrence par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard des produits originaires d'autres États membres [30].

69. L'article 93 CE (devenu article 113 TFUE), sur la base duquel la directive TVA a été adoptée, a lui aussi pour ratio legis de garantir l'égalité des conditions de la concurrence. Selon ses termes, l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et, en particulier, pour éviter les distorsions de la concurrence.

70. Il résulte de ces deux dispositions du traité que l'article 140, sous a), de la directive TVA doit autant que possible être interprété d'une manière qui empêche toute distorsion de la concurrence entre les États membres. La situation de la concurrence à l'intérieur de l'Union se distingue à deux égards de celle qui prévaut dans les relations avec les pays tiers.

71. D'une part, les exonérations dans l'Union sont, en principe, réglées de façon uniforme par la directive TVA. Toute exonération doit ainsi normalement s'appliquer de la même manière dans l'État membre d'origine et dans l'État membre de destination.

72. D'autre part, la livraison transfrontalière d'un bien exonérée dans les relations internes de l'État membre de destination ne donne pas, elle non plus, droit à déduction. Dans son arrêt Eurodental, en effet, la Cour a dit pour droit que les opérations exonérées conformément à l'article 13 de la sixième directive ne donnent pas droit à la déduction de la TVA payée en amont même lorsque ces opérations revêtent un caractère intracommunautaire [31]. Une livraison intracommunautaire exonérée conformément à l'article 138 de la directive TVA n'ouvre donc pas, comme ce serait autrement le cas conformément à l'article 169, sous b), de la directive TVA [32], un droit à déduire la taxe d'amont lorsqu'une telle livraison bénéficie d'une exonération spéciale, notamment celle prévue à l'article 132 actuel de la directive TVA.

73. Cette règle permet de garantir la neutralité de la TVA en termes de concurrence dans le commerce des prothèses dentaires dans l'Union. En effet, les conditions de déduction de la taxe d'amont par le fournisseur sont identiques, qu'il s'agisse d'opérations intranationales ou intracommunautaires. Il ne peut déduire la taxe d'amont ni dans l'un ni dans l'autre cas lorsque les exonérations s'appliquent uniformément dans l'Union. C'est la raison pour laquelle les prothèses dentaires achetées aussi bien à l'intérieur du pays que dans un autre État membre sont frappées dans les mêmes cas d'une taxe d'amont non déductible acquittée au stade de la production [33]. Dans ces conditions, et contrairement à ce qui se passe dans le cas d'importations en provenance de pays tiers [34], exonérer l'acquisition intracommunautaire d'un bien sert effectivement à aligner le traitement des opérations internes sur celui des opérations transfrontalières lorsque la livraison interne du bien serait également exonérée.

30 — Voir arrêt Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, point 30) concernant l'article 90 CE.

31 — Arrêt Eurodental (EU:C:2006:763, point 37).

32 — Ou article 17, paragraphe 3, sous b), dans la version de l'article 28 septies, point 1), de la sixième directive.

33 — Il ne peut plus y avoir de différence dans la mesure où la taxe d'amont est susceptible de varier selon l'origine des prestations antérieures en raison de taux d'imposition différents dans les États membres. En effet, les taux d'imposition ne sont que partiellement harmonisés en application des articles 96 à 105 de la directive TVA.

34 — Voir points 53 à 55 des présentes conclusions.

74. Eu égard à ce qui précède, il n'est pas étonnant que, dans son arrêt Eurodental, la Cour ait déjà suggéré que l'exonération prévue à l'article 140, sous a), de la directive TVA puisse s'appliquer aux prothèses dentaires également [35] ni que le comité consultatif pour la TVA se soit déjà prononcé dans le même sens auparavant [36].

75. Cette exonération implique que le fournisseur soit dentiste ou mécanicien-dentiste dans son État membre d'origine parce qu'une égalité de traitement entre livraisons nationales et intracommunautaires n'est garantie qu'à cette condition. Certes, cela entraîne certaines difficultés pratiques lorsqu'il s'agit de constater effectivement que les conditions d'exonération soient remplies. Un contrôle est cependant plus facile à effectuer à l'intérieur de l'Union qu'au moment de l'importation en provenance de pays tiers [37]. D'une part, en effet, il existe une entraide administrative fiscale dans l'Union [38] et, d'autre part, le contrôle ne doit pas être effectué à la frontière, mais peut être réalisé dans le cadre de la procédure normale d'imposition.

76. Contrairement à l'article 143, sous a), de la directive TVA, l'article 140, sous a), de celle-ci doit être interprété en ce sens qu'il doit s'appliquer à l'acquisition intracommunautaire de prothèses dentaires lorsque le fournisseur est un dentiste ou mécanicien-dentiste au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA.

4. Incidence de la règle dérogatoire énoncée à l'article 370 de la directive TVA

77. Enfin, il nous faut encore trancher la question de savoir si l'article 140, sous a), de la directive TVA doit également s'appliquer lorsque les prothèses dentaires sont livrées au départ d'un État membre qui, s'autorisant de l'article 370 de la directive TVA lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 1, de celle-ci n'applique pas l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous e), mais impose les livraisons de prothèses dentaires dans tous les cas.

78. Le Royaume des Pays-Bas estime à ce propos que, pour éviter toute distorsion de la concurrence, l'exonération ne peut en tout cas pas s'appliquer en pareil cas.

79. Une telle dérogation ne saurait être fondée sur le libellé de l'exonération qui figure à l'article 140, sous a), de la directive TVA. Comme nous l'avons vu, en effet, celui-ci se réfère uniquement à l'existence d'une exonération dans l'État membre de destination, mais pas dans l'État membre d'origine [39].

80. Certes, un État membre qui soumet la livraison de prothèses dentaires à la taxe dans tous les cas en application de l'article 370 de la directive TVA lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 1, de celle-ci se trouve, en définitive, dans la même situation de concurrence qu'un pays tiers. Comme, dans un tel État membre, le fournisseur bénéficie non pas de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, mais uniquement de l'exonération instituée à l'article 138 de celle-ci pour les livraisons intracommunautaires, il peut, conformément à l'article 169, sous b), de la directive TVA [40], invoquer le droit de déduire entièrement la taxe d'amont qu'il a

35 — Voir arrêt Eurodental (EU:C:2006:763, point 40) à propos de la disposition qui a précédé l'article 28 quater, B, sous a), de la sixième directive.

36 — Voir également les lignes directrices définies lors de la 56e séance du comité consultatif pour la TVA des 13 et 14 octobre 1998 sur la disposition qui a précédé l'article 28 quater, B, sous a), de la sixième directive.

37 — Voir point 60 des présentes conclusions.

38 — Voir règlement (UE) nº 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (nouvelle version) (JO L 268, p. 1).

39 — Voir point 45 des présentes conclusions.

40 — Ou article 17, paragraphe 3, sous b), dans la version de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive.

acquittée pour ses opérations d'amont en cas de livraison dans un autre État membre. C'est la raison pour laquelle des prothèses dentaires originaires d'un pareil État membre peuvent être livrées sans aucune TVA. À l'instar de ce qui se passe dans le cas d'une livraison en provenance d'un pays tiers [41], une telle situation confère un avantage concurrentiel aux assujettis établis dans un tel État membre.

81. C'est notamment pour compenser cet avantage concurrentiel que, dans le cadre de l'examen de l'article 143, sous a), de la directive TVA, nous proposons une interprétation stricte de l'exonération des importations en provenance de pays tiers [42]. Nous estimons cependant qu'il n'est pas opportun de transposer cette interprétation stricte à l'exonération des acquisitions intracommunautaires prévue à l'article 140, sous a), de la directive TVA lorsque la livraison de prothèses dentaires n'est pas exonérée dans l'État membre d'origine qui applique la règle dérogatoire énoncée à l'article 370 de la directive TVA.

82. Premièrement, cela défavoriserait les fournisseurs établis dans un État membre pratiquant de la sorte. Comme nous l'avons déjà expliqué à propos des pays tiers [43], en effet, les prothèses dentaires originaires d'un pareil État membre supporteraient souvent, en raison de l'imposition des acquisitions intracommunautaires, un surcroît de TVA par rapport aux prothèses dentaires provenant d'un autre État membre sur lesquelles pèse uniquement une taxe d'amont non déductible. Eu égard à l'interdiction que l'article 90 CE (devenu 110 TFUE) fait à ce sujet [44], cependant, défavoriser ainsi les produits importés soulèverait des problèmes lorsqu'il s'agit d'États membres, mais pas quand il s'agit de pays tiers.

83. Deuxièmement, la Cour a déjà dit pour droit dans son arrêt Eurodental, à propos des distorsions de la concurrence résultant des divergences nationales en matière de droit à la déduction de la taxe d'amont [45], que cette situation est la conséquence d'une harmonisation encore incomplète de la TVA [46]. Les distorsions de la concurrence que le Royaume des Pays-Bas déplore à bon droit découlent donc de la règle dérogatoire énoncée à l'article 370 de la directive TVA et non pas d'une interprétation trop large de l'exonération prévue à l'article 140, sous a), de la directive TVA.

84. Si la source du problème réside donc dans la règle dérogatoire qu'énonce l'article 370 de la directive TVA, c'est dans celle-ci et uniquement dans celle-ci qu'il faut chercher une solution. Nous nous demandons si cette disposition est conforme aux exigences de droit primaire, en particulier au principe de l'égalité de traitement. Cela vaut aussi bien en ce qui concerne le principe de l'égalité de traitement qui est consacré à l'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et qui s'applique à tous les assujettis qu'en ce qui concerne le principe particulier de l'égalité de traitement énoncé à l'article 4, paragraphe 2, TFUE, qui s'applique aux relations entre les États membres. En effet, l'article 370 de la directive TVA ne s'inscrit pas dans le cadre classique d'une harmonisation seulement progressive, qui laisse à tous les États membres la faculté d'appliquer des règles nationales divergentes. Au contraire, cette disposition ne permet qu'à des États membres bien déterminés [47] de déroger aux règles de la directive TVA en matière d'exportation, qui sont néanmoins obligatoires pour les autres États membres [48]. De telles inégalités de traitement entre les États membres ainsi que les inégalités de traitement qui en résultent pour les assujettis établis dans ceux-ci peuvent être justifiées pour une période transitoire en vue de la réalisation d'un objectif

41 — Voir point 55 des présentes conclusions.

42 — Voir point 56 des présentes conclusions.

43 — Voir point 57 des présentes conclusions.

44 — Voir point 68 des présentes conclusions.

45 — Voir point 72 des présentes conclusions.

46 — Arrêt Eurodental (EU:C:2006:763, points 48 à 53).

47 — Voir, sur les conditions strictes auxquelles des États membres qui ont adhéré à l'Union ultérieurement peuvent se prévaloir des règles dérogatoires inscrites dans la directive TVA, arrêt Commission/Pologne (C-49/09, EU:C:2010:644, point 42) à propos de l'article 115 de la directive TVA.

48 — Cette circonstance a été mal interprétée dans l'arrêt Jetair et BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, points 44 à 51), dans lequel la Cour s'est penchée sur l'article 370 de la directive TVA dans un autre contexte.

d'harmonisation [49]. La règle dérogatoire formulée à l'article 370 de la directive TVA n'est cependant assortie d'aucune limitation dans le temps. C'est la raison pour laquelle les compétences différentes dont disposent les États membres en ce qui concerne l'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA existent déjà depuis l'entrée en vigueur de la sixième directive, c'est-à-dire depuis plus de 36 ans [50].

85. La question de la compatibilité de l'article 370 de la directive TVA avec l'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et l'article 4, paragraphe 2, TUE va cependant au-delà de l'objet de la présente procédure préjudicielle. Elle ne pourrait être examinée devant la Cour que dans le cadre d'une procédure présentée différemment. Indépendamment de cela, eu égard aux distorsions de la concurrence dénoncées par le Royaume des Pays-Bas, le législateur de l'Union est invité à se conformer aux exigences de l'article 113 TFUE en aménageant la directive TVA de la façon que celles-ci requièrent.

86. En ce qui concerne la présente question, il nous reste à constater que l'article 140, sous a), de la directive TVA s'applique également lorsque les prothèses dentaires sont livrées au départ d'un État membre qui fait usage de la faculté que lui donne l'article 370 de la directive TVA lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 1, de celle-ci et n'applique pas l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA.

VI – **Conclusion**

87. Eu égard à l'exposé qui précède, nous proposons de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Hoge Raad der Nederlanden:

1) L'article 17 dans la version de l'article 28 septies, point 1, 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, dans sa version en vigueur en 2006, ne confère aucun droit de déduire la taxe d'amont à un assujetti qui n'a pas soumis ses opérations à la taxe parce que le droit national prévoit une exonération incompatible avec les dispositions du droit de l'Union.

2) L'exonération prévue à l'article 140, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version applicable en 2008, s'applique aux acquisitions intracommunautaires de prothèses dentaires lorsque le fournisseur est un dentiste ou un mécanicien-dentiste, comme le veut l'article 132, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112. Il en est ainsi indépendamment de la question de savoir si l'État membre d'origine fait usage de la règle dérogatoire énoncée à l'article 370 de la directive 2006/112 lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 1, de celle-ci.

3) L'article 143, sous a), de la directive 2006/112 ne permet d'exonérer les importations de prothèses dentaires en aucun cas.

4) L'article 140, sous b), de la directive 2006/112 lu en combinaison avec son article 143, sous a), ne permet d'exonérer les acquisitions intracommunautaires de prothèses dentaires en aucun cas.

49 — Voir, sur l'inégalité de traitement des opérateurs économiques, arrêt Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, point 69); voir également, en ce sens, arrêt Eurodental (EU:C:2006:763, point 52).

50 — Voir article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, lu en combinaison avec l'annexe E, point 2, de la sixième directive.