

Affaire C-433/08

Yaesu Europe BV

contre

Bundeszentralamt für Steuern

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Bundesfinanzhof)

«Huitième directive TVA — Modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays — Annexe A — Demande de remboursement — Notion de 'signature' figurant sur ladite demande — Législation nationale exigeant la signature de la propre main de l'assujetti ou de son représentant légal, à l'exclusion de celle d'un fondé de pouvoir»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Remboursement de la taxe aux assujettis non établis à l'intérieur du pays

(Directive du Conseil 79/1072, annexe A)

La notion de «signature» de la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée dans le modèle figurant à l'annexe A de la huitième directive 79/1072, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, constitue une notion de droit communautaire devant être interprétée de manière uniforme en ce sens qu'une telle demande de remboursement ne doit pas impérativement être signée par l'assujetti lui-même, mais que, à cet égard, la signature d'un fondé de pouvoir peut suffire.

(cf. point 29 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

3 décembre 2009 (*)

«Huitième directive TVA – Modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays – Annexe A – Demande de remboursement – Notion de 'signature' figurant sur ladite demande – Législation nationale exigeant la signature de la propre main de l'assujetti ou de son représentant légal, à l'exclusion de celle d'un fondé de pouvoir»

Dans l'affaire C-433/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 13 août 2008, parvenue à la Cour le 1er octobre 2008, dans la procédure

Yaesu Europe BV

contre

Bundeszentralamt für Steuern,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de la troisième chambre, faisant fonction de président de la quatrième chambre, Mme R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász, G. Arestis (rapporteur) et J. Malenovský, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 septembre 2009,

considérant les observations présentées:

- pour Yaesu Europe BV, par Me B. Burgmaier, Rechtsanwalt,
- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement autrichien, par Mme C. Pesendorfer, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'annexe A de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Yaesu Europe BV (ci-après «Yaesu Europe»), société établie aux Pays-Bas, au Bundeszentralamt für Steuern (Office fédéral central des impôts, ci-après le «Bundeszentralamt») au sujet du rejet, par ce dernier, d'une demande tendant au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée par cette société en Allemagne.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Les troisième à cinquième considérants de la huitième directive sont libellés comme suit:

«considérant qu'il convient de mettre fin aux divergences entre les dispositions actuellement en vigueur dans les États membres et qui sont parfois à l'origine de détournements de trafic et de distorsions de concurrence;

considérant qu'une réglementation communautaire en la matière constitue un progrès vers la libération effective de la circulation des personnes, des biens et des services, contribuant ainsi à compléter le processus d'intégration économique;

considérant qu'une telle réglementation ne doit pas aboutir à soumettre les assujettis à un traitement différent selon l'État membre à l'intérieur duquel ils sont établis».

4 L'article 3, sous a), de la huitième directive dispose:

«Pour bénéficier du remboursement, tout assujetti visé à l'article 2 qui n'a effectué aucune livraison de biens ou aucune prestation de services réputée se situer à l'intérieur du pays doit:

a) déposer, auprès du service compétent visé à l'article 9, premier alinéa, une demande conforme au modèle figurant à l'annexe A à laquelle seront annexés les originaux des factures ou des documents d'importation. Les États membres mettent à la disposition des requérants une notice explicative qui doit contenir en tout cas les éléments d'information minimaux repris à l'annexe C».

5 L'article 6 de la huitième directive énonce:

«Les États membres ne peuvent imposer aux assujettis visés à l'article 2, outre les obligations visées aux articles 3 et 4, aucune obligation autre que celle de fournir, dans des cas particuliers, les renseignements nécessaires pour apprécier le bien-fondé de la demande de remboursement.»

6 Le modèle de demande de remboursement de la TVA figurant à l'annexe A de la huitième directive mentionne, à la dernière ligne, outre le lieu d'établissement de cette demande et la date à laquelle celle-ci est effectuée, une «signature», sans aucune autre indication.

La réglementation nationale

7 L'article 18, paragraphe 9, de la loi de 2005 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'«UStG»), était libellé comme suit:

«[...] La demande de remboursement doit être introduite dans les six mois qui suivent la fin de l'année calendaire au cours de laquelle le droit au remboursement est né. L'entrepreneur doit lui-même calculer le remboursement et justifier les montants de la taxe en amont en présentant les originaux des factures et des attestations d'importation. La demande de remboursement doit être signée de la propre main de l'entrepreneur. [...]»

8 L'article 79, paragraphe 1, du code général des impôts (Abgabenordnung, ci-après l'«AO»), intitulé «Capacité d'exercice», dispose notamment, au point 3 de ce paragraphe, que les personnes morales, groupements ou masses de biens, par l'intermédiaire de leurs représentants légaux ou de représentants ad hoc, ont la capacité pour accomplir des actes de procédure.

9 L'article 150, paragraphe 3, de l'AO, qui régit la forme et le contenu des déclarations d'impôt, prévoit:

«Si les lois fiscales imposent à l'assujetti de signer la déclaration d'impôt de sa propre main, la signature d'un fondé de pouvoir n'est licite que si l'assujetti n'est pas en mesure d'apposer sa signature en raison de son état physique ou mental, ou d'une absence prolongée. Sa propre signature peut être exigée a posteriori lorsque le motif de l'empêchement a disparu.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 Le 30 juin 2006, Yaesu Europe a introduit une demande tendant au remboursement de la TVA acquittée en amont en Allemagne pour la période allant du mois de janvier à celui de décembre de l'année 2005. Cette demande a été établie en utilisant le formulaire officiel prévu à cet effet dans ledit État membre et sur lequel figure, dans une case portant le numéro 9, la mention «signature de la propre main et cachet de la société».

11 Dans une lettre d'accompagnement de ladite demande, les avocats de Yaesu Europe, lesquels sont établis en Allemagne et sont également mentionnés sur ledit formulaire comme représentants de cette société pour les significations, ont indiqué qu'ils avaient signé cette demande pour le compte de leur cliente. À cet égard, était jointe à cette lettre une «procuration pour la procédure de remboursement de la taxe en amont», établie par le représentant légal de la demanderesse au principal, habilitant lesdits avocats à représenter juridiquement cette dernière dans toutes les procédures de remboursement de la TVA.

12 Par décision du 1er septembre 2006, le Bundeszentralamt a rejeté la demande de remboursement introduite par Yaesu Europe, au motif qu'elle n'avait pas été signée de la propre main de l'assujetti, en violation de l'article 18, paragraphe 9, de l'UStG.

13 Après une réclamation demeurée infructueuse, Yaesu Europe a formé un recours devant le Finanzgericht. Ce dernier s'est rallié à la position du Bundeszentralamt en jugeant que l'article 18, paragraphe 9, de l'UStG n'enfreignait pas les articles 3 et 6 de la huitième directive et que la «signature» prévue par le modèle figurant à l'annexe A de cette directive devait être interprétée comme étant nécessairement celle de l'assujetti lui-même, l'article 249, troisième alinéa, CE conférant, en tout état de cause, au législateur allemand une autonomie d'exécution à cet égard.

14 Yaesu Europe a formé un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, dans lequel elle soutient, en substance, que le Finanzgericht a interprété de manière erronée la notion de «signature» mentionnée sur le modèle figurant à l'annexe A de la huitième directive et invoque, à cet égard, l'exemple de plusieurs États membres qui autorisent expressément la signature de la demande de remboursement par un fondé de pouvoir. Elle considère, en outre, que ladite notion doit être interprétée de manière uniforme dans la Communauté européenne.

15 Le Bundesfinanzhof, après avoir écarté l'application, en l'espèce, des articles 79, paragraphe 1, point 3, et 150, paragraphe 3, de l'AO et considéré qu'il subsistait des doutes quant à la compatibilité de l'article 18, paragraphe 9, de l'UStG avec le droit communautaire, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La notion de 'signature' employée dans le modèle figurant à l'annexe A de la huitième directive [...], concernant le dépôt d'une demande de remboursement de la [TVA] conformément à l'article 3, sous a), de ladite directive, est-elle une notion du droit communautaire devant être interprétée de manière uniforme?

2) En cas de réponse affirmative à la première question:

La notion de 'signature' doit-elle être comprise en ce sens que la demande de remboursement doit impérativement être signée par l'assujetti en personne ou, s'il s'agit d'une personne juridique, par le représentant légal de celle-ci, ou bien suffit-il que cette demande soit signée par un fondé de pouvoir (par exemple, un représentant fiscal ou un salarié de l'assujetti)?»

Sur les questions préjudicielles

16 Par ses questions, qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la notion de «signature» de la demande de remboursement de la TVA mentionnée dans le modèle figurant à l'annexe A de la huitième directive constitue une notion de droit communautaire devant être interprétée de manière uniforme et, le cas échéant, si cette notion doit être comprise en ce sens qu'une telle demande de remboursement doit impérativement être signée par l'assujetti lui-même ou s'il suffit que cette demande soit signée par un fondé de pouvoir.

17 À cet égard, il convient de relever d'emblée que la huitième directive ne comporte aucune définition de ladite notion de «signature» et qu'elle n'opère aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer le sens et la portée de cette même notion.

18 Or, selon une jurisprudence constante, il découle des exigences tant de l'application uniforme du droit communautaire que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit communautaire qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute la Communauté, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de la disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause (voir, notamment, arrêts du 18 janvier 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, point 11; du 19 septembre 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, point 43, et du 16 juillet 2009, Infopaq International, C-5/08, non encore publié au Recueil, point 27).

19 Ces exigences s'imposent tout particulièrement en ce qui concerne la huitième directive, compte tenu tant de son intitulé que des termes de ses troisième et cinquième considérants.

20 En effet, il ressort des troisième et cinquième considérants de ladite directive que celle-ci vise à harmoniser les modalités de remboursement de la TVA acquittée dans un État membre par des assujettis établis dans un autre État membre en mettant fin aux divergences entre les dispositions en vigueur à l'époque dans les États membres et en s'efforçant de ne pas aboutir à soumettre les assujettis à un traitement différent selon l'État membre à l'intérieur duquel ils sont établis.

21 L'objectif de la huitième directive est ainsi d'harmoniser les modalités du droit au remboursement de la TVA tel qu'il résulte de l'article 17, paragraphe 3, 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) (voir, notamment, arrêts du 13 juillet 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec. p. I-6109, point 20, et du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rec. p. I-2425, point 26).

22 À cette fin, ladite directive prévoit expressément, à son annexe A, un modèle préétabli de demande de remboursement de la TVA, visant précisément à harmoniser les modalités de la procédure afférente à une telle demande, s'agissant de la taxe acquittée dans un État membre par

des assujettis établis dans un autre État membre. Or, ledit objectif d'harmonisation ne saurait être atteint que si les notions auxquelles se réfère ce modèle recouvrent la même signification dans tous les États membres.

23 Il s'ensuit que la notion de «signature» mentionnée dans le modèle figurant à l'annexe A de la huitième directive constitue une notion de droit communautaire dont le sens et la portée doivent être identiques dans l'ensemble des États membres. Partant, il appartient à la Cour de lui donner une interprétation autonome et uniforme dans l'ordre juridique communautaire.

24 À cet égard, il convient de rappeler la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, notamment, arrêts du 17 novembre 1983, *Merck*, 292/82, Rec. p. 3781, point 12; du 1^{er} mars 2007, *Schouten*, C-34/05, Rec. p. I-1687, point 25, et du 12 février 2009, *Klarenberg*, C-466/07, non encore publié au Recueil, point 37).

25 Force est de relever, tout d'abord, que le libellé même de l'annexe A de la huitième directive ne contient aucune indication quant à la notion de «signature» qu'elle mentionne. En effet, cette annexe se borne à exiger simplement une «signature» et ne précise nullement que celle-ci doit revêtir des caractéristiques particulières, comme celle d'être la signature de l'assujetti lui-même, contrairement à d'autres mentions figurant dans ladite annexe, telles que le nom ou la nature de l'activité, lesquelles sont expressément accompagnées des termes «du requérant».

26 Ensuite, il résulte de l'article 3, sous a), de la huitième directive que l'assujetti doit déposer une demande de remboursement de la TVA conforme au modèle figurant à ladite annexe A. Il découle également de l'article 6 de cette même directive que les États membres ne peuvent imposer aux assujettis, outre les obligations visées aux articles 3 et 4 de celle-ci, aucune obligation autre que celle de fournir, dans des cas particuliers, les renseignements nécessaires pour apprécier le bien-fondé de la demande de remboursement. Il s'ensuit que, en ce qui concerne la notion de «signature» mentionnée sur ledit modèle, cet article 6 s'oppose à ce que l'assujetti soit soumis à des exigences autres que celles prescrites dans ce modèle, telles qu'une signature effectuée de la propre main de l'assujetti.

27 Enfin, une telle interprétation contextuelle est corroborée par l'objectif d'harmonisation de la huitième directive, ainsi que cela ressort des points 19 à 22 du présent arrêt. En effet, l'objectif poursuivi par cette directive, en prévoyant expressément, à son annexe A, un modèle préétabli de demande de remboursement de la TVA, ne saurait être atteint que si les notions figurant sur ce modèle revêtent un sens et une portée identiques dans tous les États membres et ne vont pas au-delà des exigences précisément prévues par ce dernier. Permettre à un État membre d'imposer à un assujetti des exigences autres que celles prescrites par un tel modèle, telles qu'une signature effectuée de la propre main de cet assujetti, reviendrait à instaurer une formalité incompatible avec ledit objectif.

28 Par ailleurs, il importe de préciser que si, contrairement à la treizième directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (JO L 326, p. 40), la huitième directive ne prévoit pas expressément la possibilité de désigner un fondé de pouvoir, il n'en demeure pas moins que cette dernière directive ne l'exclut pas pour autant, de sorte qu'une demande de remboursement de la TVA conforme au modèle figurant à l'annexe A de cette même directive peut être signée par un fondé de pouvoir.

29 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux

questions posées que la notion de «signature» de la demande de remboursement de la TVA mentionnée dans le modèle figurant à l'annexe A de la huitième directive constitue une notion de droit communautaire devant être interprétée de manière uniforme en ce sens qu'une telle demande de remboursement ne doit pas impérativement être signée par l'assujetti lui-même, mais que, à cet égard, la signature d'un fondé de pouvoir peut suffire.

Sur les dépens

30 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

La notion de «signature» de la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée dans le modèle figurant à l'annexe A de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays, constitue une notion de droit communautaire devant être interprétée de manière uniforme en ce sens qu'une telle demande de remboursement ne doit pas impérativement être signée par l'assujetti lui-même, mais que, à cet égard, la signature d'un fondé de pouvoir peut suffire.

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.