



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

16 juillet 2026*

« Renvoi préjudiciel – Article 47 de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne – Droit à un recours effectif – Applicabilité – Réglementation nationale prévoyant un mécanisme de responsabilité solidaire du dirigeant d’une société pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due par cette société – Effet contraignant s’attachant aux constatations de fait et aux qualifications juridiques figurant dans l’avis d’imposition définitif – Faculté pour le dirigeant de contester, à titre incident, cet avis d’imposition émis à l’égard de ladite société – Respect des droits de la défense »

Dans l’affaire C-158/25,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Luxembourg), par décision du 20 février 2025, parvenue à la Cour le 21 février 2025, dans la procédure

QJ

contre

Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT),

État du Grand-Duché de Luxembourg,

LA COUR (première chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, M. T. von Danwitz, vice-président de la Cour, faisant fonction de juge de la première chambre, MM. A. Kumin, S. Gervasoni et M. Bošnjak (rapporteur), juges,

avocat général : M^{me} L. Medina,

greffier : M. C. Di Bella, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 4 décembre 2025,

considérant les observations présentées :

– pour QJ, par M^{es} N. Le Gouellec et Y. Prussen, avocats,

* Langue de procédure : le français.

- pour le gouvernement luxembourgeois, par MM. A. Germeaux et T. Schell, en qualités d’agents, assistés de M^{es} F. Gabaudan et A. Moro, avocats,
- pour le gouvernement espagnol, par M^{mes} M. Morales Puerta et A. Pérez-Zurita Gutiérrez, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, M^{mes} D. Lutostańska, B. Rogowska-Rajda et J. Sawicka, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} P. Carlin, M. M. Herold et M^{me} F. Moro, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocate générale en ses conclusions à l’audience du 5 mars 2026,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 47 et de l’article 51, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne (ci-après la « Charte »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant QJ, une personne physique, à l’Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (Luxembourg) (AEDT) ainsi qu’à l’État du Grand-Duché de Luxembourg (Luxembourg) au sujet d’une décision d’appel en garantie adoptée à l’égard de QJ afin d’obtenir le recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due par une société dont celui-ci a été le dirigeant.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

Le traité FUE

- 3 L’article 325, paragraphe 1, TFUE dispose :
« L’Union [européenne] et les États membres combattent la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l’Union par des mesures prises conformément au présent article qui sont dissuasives et offrent une protection effective dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l’Union. »

La Charte

- 4 L'article 47 de la Charte, intitulé « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial », prévoit :

« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice. »

- 5 L'article 51 de la Charte, intitulé « Champ d'application », est libellé comme suit :

« 1. Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans les traités.

2. La présente Charte n'étend pas le champ d'application du droit de l'Union au-delà des compétences de l'Union, ni ne crée aucune compétence ni aucune tâche nouvelles pour l'Union et ne modifie pas les compétences et tâches définies dans les traités. »

La directive 2006/112/CE

- 6 L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), détermine les opérations soumises à la TVA.

- 7 L'article 273, premier alinéa, de cette directive dispose :

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

Le droit luxembourgeois

- 8 La loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (*Mémorial* A 1979, p. 186), telle que modifiée par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (*Mémorial* A 2016, p. 5139) (ci-après la « LTVA »), prévoit, à son article 67-1 :

« Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière des personnes redevables de la [TVA] sont tenus de s'assurer du respect des

obligations légales prévues par la présente loi, et en particulier du paiement de la [TVA] due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion. »

9 Aux termes de l'article 67-2 de cette loi :

« Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière, sont personnellement et solidairement responsables du paiement de la [TVA] due lorsque, suite à une inexécution fautive des obligations légales leur incombant, les obligations légales imposées par la présente loi aux personnes redevables de la [TVA] qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou que la TVA due n'a pas été payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion. »

10 L'article 67-3, premier alinéa, de ladite loi dispose :

« En cas d'inexécution fautive des obligations légales incombant aux administrateurs-délégués, aux gérants ainsi qu'à tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière, le directeur de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ou son délégué peut émettre, contre ces personnes, une décision d'appel en garantie. Cette décision confère à l'administration le droit de recouvrer, dans le chef desdites personnes, la [TVA] due par les personnes redevables de la [TVA]. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 11 Le 17 mars 2018, l'AEDT a émis deux avis d'imposition de TVA, l'un pour l'année 2014, l'autre pour les années 2015 et 2016, à l'égard de la société VN. Le recours introduit par cette dernière contre ces avis a été déclaré irrecevable en raison de son caractère tardif. Par la suite, la société VN est restée en défaut de payer les montants de TVA dus au titre des années 2014 à 2016.
- 12 Du 22 avril 2013 au 15 février 2019, le requérant au principal a exercé les fonctions de dirigeant de la société VN, en charge de la gestion journalière de celle-ci. Le 16 mai 2019, l'AEDT lui a adressé une décision d'appel en garantie, fondée sur les articles 67-1 à 67-3 de la LTVA (ci-après le « mécanisme d'appel en garantie en cause »), mettant à sa charge, en sa qualité de dirigeant en charge de la gestion journalière de la société VN entre l'année 2013 et l'année 2019, les montants de TVA demeurés impayés.
- 13 À la suite du rejet, par le directeur de l'AEDT, de la réclamation qu'il avait introduite contre la décision d'appel en garantie, le requérant au principal a saisi le tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg) d'un recours tendant à obtenir la réformation, sinon l'annulation, de cette décision. Cette juridiction a rejeté le recours du requérant au principal par un jugement qui a été confirmé par la Cour d'appel (Luxembourg).
- 14 Saisie d'un pourvoi en cassation formé par le requérant au principal, la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Luxembourg), qui est la juridiction de renvoi, relève que, devant la juridiction d'appel, celui-ci avait contesté l'existence d'une dette fiscale de la société VN. En particulier, il avait fait valoir que, en sa qualité de personne appelée en garantie du paiement des avis d'imposition émis à l'égard de la société dont il était le dirigeant, il disposait d'une voie de recours sous la forme d'une tierce opposition, qui demeurerait recevable dès lors que ces avis ne lui avaient pas été personnellement adressés. Selon le requérant au principal, le refus de lui reconnaître la possibilité d'introduire un recours en son propre nom serait incompatible avec l'article 47 de la Charte.

- 15 La juridiction d'appel aurait rejeté l'argumentation du requérant au principal au motif que, en l'absence d'un recours valablement introduit par la société VN dans les délais légaux, les avis d'imposition étaient devenus définitifs et ne pouvaient plus être remis en cause.
- 16 Selon cette juridiction d'appel, aucune disposition ne prévoirait qu'une personne faisant l'objet d'un appel en garantie puisse exercer un recours contre l'avis d'imposition émis à l'égard de l'assujetti principal. Dès lors que cet avis serait devenu définitif, il ne pourrait être remis en cause à titre incident par le dirigeant appelé en garantie dans le cadre de la procédure de paiement dirigée contre lui. En effet, d'une part, la personne appelée en garantie serait la même personne que celle ayant représenté la personne morale dans le cadre de la procédure de détermination du chiffre d'affaires imposable et, d'autre part, elle aurait disposé, en cette qualité, de la possibilité de participer à cette procédure en bénéficiant d'une voie de recours contre la taxation d'office. Le requérant au principal n'ayant pas lui-même la qualité d'assujetti à la TVA, l'AEDT n'aurait pas été tenue de lui adresser, à titre personnel, les avis d'imposition ni de l'associer, en cette qualité, à la procédure de taxation d'office, puisqu'il avait la possibilité d'y participer en sa qualité de dirigeant et que le recours introduit par la société était tardif.
- 17 Par ailleurs, dès lors que le requérant au principal serait tierce partie à la procédure de taxation d'office, il ne serait pas recevable à invoquer d'éventuelles violations des droits fondamentaux commises dans le cadre de cette procédure dirigée contre la société VN. Les dispositions de droit national régissant le litige au principal, notamment les articles 67-1 et suivants de la LTVA, ne constitueraient pas une mise en œuvre du droit de l'Union, de sorte que, conformément à l'article 51 de la Charte, l'article 47 de celle-ci ne serait pas applicable.
- 18 À cet égard, la juridiction de renvoi observe, d'une part, que les poursuites fiscales engagées contre le requérant au principal trouvent leur origine dans des manquements aux obligations légales en matière de TVA dont, ainsi qu'il ressort de la décision d'appel en garantie, celui-ci serait responsable en sa qualité de dirigeant en charge de la gestion journalière de la société VN. Dans ce contexte, cette juridiction se demande si la jurisprudence issue de l'arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), selon laquelle il découle de la directive 2006/112 que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude, est susceptible de s'appliquer à un mécanisme instituant une obligation solidaire des dirigeants d'une société en raison de l'inexécution fautive des obligations leur incombant et au paiement de la TVA due par la société qu'ils dirigent, de sorte qu'il y aurait lieu de reconnaître l'applicabilité de l'article 47 de la Charte.
- 19 D'autre part, dans l'hypothèse où l'article 47 de la Charte trouverait à s'appliquer, la juridiction de renvoi relève que, dans son arrêt du 9 septembre 2021, Adler Real Estate e.a. (C-546/18, EU:C:2021:711), la Cour a déduit de cet article 47 qu'une personne physique, ayant fait l'objet d'une procédure ultérieure, ne peut se voir opposer l'effet contraignant d'une décision devenue définitive, qui a été adoptée dans le cadre d'une procédure antérieure dirigée contre une personne morale, à laquelle cette personne physique a participé non pas en tant que partie, mais seulement en qualité de représentant de cette personne morale. Partant, à la lumière de cet arrêt, elle s'interroge sur le point de savoir si les dirigeants d'une société doivent disposer de la faculté, premièrement, de contester, à titre incident, dans le cadre d'un recours contre l'acte administratif constatant leur obligation solidaire, l'avis d'imposition antérieurement adressé à la société assujettie, deuxièmement, d'invoquer d'éventuelles violations des droits fondamentaux commises

dans le cadre de la procédure de taxation d'office dirigée contre cette société et, troisièmement, d'exiger, à titre personnel, la communication de l'avis d'imposition ou leur participation, à titre personnel, à la procédure d'imposition.

20 C'est dans ces conditions que la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) La Charte [...] et notamment son article 47 sont-ils applicables, au regard des critères de l'article 51, [paragraphe] 1, de [celle-ci], à [une] réglementation [...] nationale [instituant une] obligation solidaire des dirigeants de société, pour inexécution fautive des obligations leur incombant, au paiement de la TVA due par la société qu'ils dirigent ?
- 2) En cas de réponse affirmative à la première question, l'article 47 de la Charte doit-il être interprété comme conférant aux dirigeants faisant l'objet d'un appel en garantie la possibilité de contester incidemment, dans le cadre d'un recours qui leur est ouvert conformément au droit national contre l'acte administratif constatant leur obligation solidaire, le bulletin de taxation d'office à la TVA antérieurement notifié à la société et contre lequel la société n'a pas introduit de recours en temps utile ?
- 3) En cas de réponse affirmative à la deuxième question, l'article 47 de la Charte doit-il être interprété comme limitant les moyens que les dirigeants sont admis à invoquer dans le cadre de la contestation incidente du bulletin de taxation d'office notifié à la société assujettie ou comme incluant tous les moyens, y compris les moyens tenant à la fixation de la dette de TVA, tels que les constatations de fait ayant conduit à la décision administrative de taxation d'office émise à l'encontre de la société assujettie, et les moyens purement personnels, tels que d'éventuelles violations des droits fondamentaux commises dans le cadre de la procédure de taxation d'office à l'égard de ces dirigeants ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 21 Selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises (voir, en ce sens, arrêts du 28 novembre 2000, Roquette Frères, C-88/99, EU:C:2000:652, point 18, ainsi que du 18 décembre 2025, SACD e.a., C-182/24, EU:C:2025:979, point 44 ainsi que jurisprudence citée).
- 22 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que le requérant conteste, devant la juridiction de renvoi, la décision d'appel en garantie en invoquant des moyens tirés de l'irrégularité de l'avis d'imposition adressé à la société assujettie dont il est appelé à répondre de la dette de TVA.
- 23 Il y a donc lieu de considérer que, par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 47 et l'article 51, paragraphe 1, première phrase, de la Charte doivent être interprétés en ce sens que les exigences découlant du droit à un recours effectif, consacré à cet article 47, trouvent à s'appliquer dans le cadre d'un recours juridictionnel introduit par le

dirigeant d'une société, appelé en garantie, contre une décision d'appel en garantie adoptée en vertu d'une réglementation nationale prévoyant que, en cas d'inexécution fautive de ses obligations légales en matière de TVA, celui-ci est tenu solidairement au paiement de la TVA due par cette société.

- 24 En premier lieu, il importe de rappeler que le champ d'application de la Charte est défini à l'article 51, paragraphe 1, première phrase, de celle-ci, aux termes duquel, pour ce qui est de l'action des États membres, les dispositions de la Charte s'adressent à ceux-ci uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. Les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont ainsi vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union, mais pas en dehors de telles situations (arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 19, ainsi que du 29 juillet 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, points 40 et 41).
- 25 La notion de « mise en œuvre du droit de l'Union », au sens de cette disposition, présuppose l'existence d'un lien de rattachement entre un acte du droit de l'Union et la mesure nationale en cause qui dépasse le voisinage des matières visées ou les incidences indirectes de l'une des matières sur l'autre (voir, en ce sens, arrêts du 6 mars 2014, Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, point 24, et du 12 septembre 2024, Syndyk Masy Upadłości A, C-709/22, EU:C:2024:741, point 62).
- 26 Afin de déterminer si une mesure nationale relève d'une telle « mise en œuvre du droit de l'Union », il y a lieu de vérifier, parmi d'autres éléments, si la réglementation nationale en cause au principal a pour but de mettre en œuvre une disposition du droit de l'Union, le caractère de cette réglementation et si celle-ci poursuit des objectifs autres que ceux couverts par le droit de l'Union, même si elle est susceptible d'affecter indirectement ce dernier, ainsi que s'il existe une réglementation du droit de l'Union spécifique en la matière ou susceptible de l'affecter (arrêts du 8 novembre 2012, Iida, C-40/11, EU:C:2012:691, point 79, ainsi que du 10 juillet 2025, DADA Music et UPFR, C-37/24, EU:C:2025:551, point 50).
- 27 À cet égard, il découle, notamment, des articles 2 et 273 de la directive 2006/112, lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE et l'article 325, paragraphe 1, TFUE, que les États membres ont l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leurs territoires respectifs et à éviter la fraude (voir, en ce sens, arrêts du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788, point 60 et jurisprudence citée, ainsi que du 3 avril 2025, Cityland, C-164/24, EU:C:2025:241, point 34).
- 28 En effet, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la décision 2014/335/UE, Euratom du Conseil, du 26 mai 2014, relative au système des ressources propres de l'Union européenne (JO 2014, L 168, p. 105), les ressources propres de l'Union comprennent, notamment, les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union. Partant, un lien direct existe entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, toute lacune dans la perception des premières se trouvant potentiellement à l'origine d'une réduction des secondes (voir, en ce sens, arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 26, et du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788, point 58).

- 29 En l'occurrence, il apparaît que le mécanisme d'appel en garantie en cause est lié au manquement à des obligations légales en matière de TVA. En effet, il permet à l'administration fiscale nationale de recouvrer la TVA due par une personne morale assujettie auprès des administrateurs-délégués, des gérants ainsi que de tout dirigeant de droit ou de fait exerçant ou ayant exercé la gestion journalière de cette personne morale. À cet égard, la seconde phrase de l'article 67-3, premier alinéa, de la LTVA prévoit que la décision d'appel en garantie « confère à l'administration le droit de recouvrer, dans le chef desdites personnes, la [TVA] due par les personnes redevables de la [TVA] ».
- 30 Force est de constater qu'un tel mécanisme a pour objet d'assurer le recouvrement de la TVA qui n'a pas été acquittée par une personne morale assujettie et contribue au respect de l'obligation, rappelée au point 27 du présent arrêt, qui incombe à chaque État membre de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude, conformément, notamment, à l'article 325, paragraphe 1, TFUE et à l'article 273 de la directive 2006/112.
- 31 Eu égard à la jurisprudence rappelée aux points 27 et 28 du présent arrêt, il y a lieu de considérer que ce mécanisme relève de la mise en œuvre, notamment, de l'article 273 de la directive 2006/112 et, par conséquent, que, en instituant et en appliquant ce mécanisme, le Grand-Duché de Luxembourg met en œuvre le droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte.
- 32 Cette constatation n'est pas remise en cause par l'argumentation du gouvernement luxembourgeois qui, afin de contester l'applicabilité de la Charte dans l'affaire au principal, fait valoir que le mécanisme d'appel en garantie en cause vise non pas à permettre la perception de l'intégralité de la TVA due par la société assujettie, mais à assurer la réparation du préjudice subi par l'administration fiscale nationale en raison d'un comportement fautif imputable au dirigeant de cette société.
- 33 En effet, ainsi que l'a relevé, en substance, M^{me} l'avocate générale au point 45 de ses conclusions, toute mesure nationale qui participe au recouvrement, en totalité ou en partie, de la TVA non acquittée par une personne assujettie, que ce soit auprès de cette personne ou d'un tiers, doit être considérée comme contribuant à assurer l'exacte perception de la TVA et, le cas échéant, à lutter contre la fraude. La circonstance, alléguée par le gouvernement luxembourgeois, qu'une telle mesure introduit un cas spécifique de responsabilité civile et ne relève pas, en droit national, d'un régime de sanctions fiscales est dépourvue de pertinence à cet égard.
- 34 Ainsi, la Cour a déjà constaté, dans un contexte factuel et juridique analogue à celui de l'affaire au principal, qu'un mécanisme de responsabilité solidaire prévoyant, d'une part, que le dirigeant d'une société devient solidairement responsable de tout ou partie des dettes de TVA de celle-ci, indépendamment des opérations imposables concernées, et, d'autre part, que cette responsabilité est limitée au montant de l'appauvrissement du patrimoine subi par cette société en raison des actes accomplis de mauvaise foi par la personne désignée comme étant solidairement responsable, participe au recouvrement de montants de TVA qui n'ont pas été acquittés par une personne morale assujettie dans les délais impératifs prévus par les dispositions de la directive 2006/112, de sorte qu'il contribue à assurer l'exacte perception de la TVA et, le cas échéant, à éviter la fraude, au sens de l'article 273 de cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788, points 52, 53, 61, 66 et 70).

- 35 Par ailleurs, ainsi que l'a admis le gouvernement luxembourgeois lors de l'audience, le préjudice susceptible de faire l'objet d'une réparation au titre du mécanisme d'appel en garantie en cause se confond avec le montant de la TVA non acquittée par la personne morale assujettie.
- 36 En second lieu, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la reconnaissance, dans un cas d'espèce donné, du droit à un recours effectif prévu à l'article 47 de la Charte suppose que la personne qui l'invoque se prévale de droits ou de libertés garantis par le droit de l'Union ou que cette personne fasse l'objet de poursuites constituant une mise en œuvre du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte [voir, en ce sens, arrêts du 6 octobre 2020, État luxembourgeois (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale), C-245/19 et C-246/19, EU:C:2020:795, point 55, ainsi que du 25 février 2025, Sąd Rejonowy w Białymstoku et Adoreikè, C-146/23 et C-374/23, EU:C:2025:109, point 41].
- 37 Tel est le cas, dans cette dernière hypothèse, qui correspond à celle de la présente affaire, lorsqu'une personne conteste, dans le cadre d'un recours juridictionnel, une décision administrative lui faisant grief adoptée sur le fondement d'une disposition nationale qui met en œuvre le droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte [voir, en ce sens, arrêts du 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, point 50, et du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 59].
- 38 En l'occurrence, le requérant au principal a introduit un recours juridictionnel contre la décision d'appel en garantie adoptée sur le fondement du mécanisme d'appel en garantie en cause qui, ainsi qu'il a été constaté au point 31 du présent arrêt, constitue une mise en œuvre du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte. Il s'ensuit que, dans de telles circonstances, les exigences découlant de l'article 47 de celle-ci trouvent à s'appliquer.
- 39 Par ailleurs, il convient de rappeler que la première question posée par la juridiction de renvoi porte non pas sur le point de savoir si la procédure d'appel en garantie dirigée contre le requérant au principal est soumise aux exigences découlant du droit à un recours effectif, consacré à l'article 47 de la Charte, mais sur celui de savoir si ces exigences trouvent à s'appliquer dans le cadre d'un recours juridictionnel formé par le requérant au principal contre une décision d'appel en garantie.
- 40 Eu égard aux motifs qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 47 et l'article 51, paragraphe 1, première phrase, de la Charte doivent être interprétés en ce sens que les exigences découlant du droit à un recours effectif, consacré à cet article 47, trouvent à s'appliquer dans le cadre d'un recours juridictionnel introduit par le dirigeant d'une société, appelé en garantie, contre une décision d'appel en garantie adoptée en vertu d'une réglementation nationale prévoyant que, en cas d'inexécution fautive de ses obligations légales en matière de TVA, celui-ci est tenu solidairement au paiement de la TVA due par cette société conformément aux dispositions de la directive 2006/112.

Sur les deuxième et troisième questions

- 41 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 47 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui ne permet pas au dirigeant d'une société, appelé en garantie pour le paiement d'une dette de TVA non acquittée par cette société, assujettie à cette taxe, de contester, à titre incident, dans le cadre de son recours contre la décision d'appel en garantie, l'avis d'imposition antérieurement adressé à ladite société et devenu définitif. Dans

l'hypothèse d'une réponse affirmative à cette question, cette juridiction s'interroge également sur les moyens qu'une telle personne est susceptible d'invoquer, à l'appui de son recours, dans le cadre de la contestation, à titre incident, de cet avis d'imposition, notamment en ce qui concerne l'assiette et le montant de la TVA non acquittée dont cette personne est appelée à répondre, ainsi que d'éventuelles violations des droits fondamentaux de ladite personne commises au cours de la procédure d'imposition.

- 42 À cet égard, il convient de rappeler que, au titre du droit à un recours effectif, consacré par l'article 47 de la Charte, le titulaire de ce droit doit pouvoir accéder à un tribunal compétent pour assurer le respect des droits qui lui sont garantis par le droit de l'Union et, à cette fin, pour examiner toutes les questions de droit et de fait pertinentes pour résoudre le litige dont il se trouve saisi [voir, en ce sens, arrêts du 6 octobre 2020, État luxembourgeois (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale) C-245/19 et C-246/19, EU:C:2020:795, point 66 ainsi que jurisprudence citée, et du 18 décembre 2025, SACD e.a., C-182/24, EU:C:2025:979, point 73].
- 43 Il y a également lieu de rappeler que le respect des droits de la défense garantis à l'article 47 de la Charte implique que le requérant puisse accéder non seulement aux motifs de la décision prise à son égard, mais également à l'ensemble des éléments du dossier sur lesquels s'est fondée l'administration, afin de pouvoir effectivement prendre position sur ces éléments [arrêt du 25 avril 2024, NW et PQ (Informations classifiées), C-420/22 et C-528/22, EU:C:2024:344, point 92 ainsi que jurisprudence citée].
- 44 En l'occurrence, s'agissant du mécanisme d'appel en garantie en cause, il ressort du dossier dont dispose la Cour que l'engagement de la responsabilité fiscale de la personne appelée en garantie est subordonné à l'existence d'une faute commise par celle-ci, d'un préjudice ainsi que d'un lien de causalité entre cette faute et ce préjudice. Cette responsabilité s'étend au préjudice constitué par le montant de la dette de TVA non acquittée, tel que constaté dans l'avis d'imposition qui a été adressé à la société assujettie et devenu, entretemps, définitif. Or, la réglementation nationale applicable, n'ouvre pas à la personne appelée en garantie un recours personnel contre cet avis d'imposition et le caractère définitif dudit avis d'imposition fait obstacle à ce que cette personne puisse contester, à titre incident, dans le cadre de son recours contre la décision d'appel en garantie, notamment, l'assiette de la TVA et le montant de la dette fiscale de la société assujettie pour laquelle il est tenu solidairement responsable.
- 45 À cet égard et compte tenu de la nature administrative de la décision d'appel en garantie, il convient de rappeler, par ailleurs, que le respect des droits de la défense doit être garanti, non seulement au titre d'une éventuelle procédure juridictionnelle en vertu de l'article 47 de la Charte, mais également au cours de la procédure administrative ayant conduit à l'adoption de cette décision, au titre d'un principe général du droit de l'Union. Ce principe trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre, à l'égard d'une personne, un acte qui fait grief à cette dernière. En vertu du droit d'être entendu, qui fait partie intégrante des droits de la défense, le destinataire d'une décision qui affecte de manière sensible ses intérêts doit être mis en mesure de faire connaître, de manière utile et effective, son point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend se fonder. Cette obligation pèse sur les administrations des États membres lorsqu'elles prennent des mesures entrant dans le champ d'application du droit de l'Union, alors même que la législation de l'Union applicable ne prévoit pas expressément une telle formalité (voir, en ce sens, arrêts du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18,

EU:C:2019:861, point 39 et jurisprudence citée ; du 27 février 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, point 51, ainsi que du 6 mars 2025, Obshtina Veliko Tarnovo et Obshtina Belovo, C-471/23 et C-477/23, EU:C:2025:155, point 74 ainsi que jurisprudence citée).

- 46 La règle selon laquelle le destinataire d'une décision faisant grief doit être mis en mesure de faire valoir ses observations avant que celle-ci ne soit prise a pour but que l'autorité compétente soit à même de tenir utilement compte de l'ensemble des éléments pertinents. Afin d'assurer une protection effective de la personne concernée, elle a notamment pour objet que cette dernière puisse corriger une erreur ou faire valoir les éléments relatifs à sa situation personnelle qui militent dans le sens de la décision, qu'elle soit prise ou non ou qu'elle ait tel ou tel contenu [voir, en ce sens, arrêts du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 41 et jurisprudence citée ; du 4 juin 2020, C.F. (Contrôle fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, point 30, ainsi que du 13 juin 2024, C (Administrateurs et liquidateurs judiciaires), C-696/22, EU:C:2024:499, point 108 ainsi que jurisprudence citée].
- 47 Néanmoins, le principe du respect des droits de la défense ne constitue pas une prérogative absolue, mais peut comporter des restrictions, à la condition que celles-ci répondent effectivement à un ou plusieurs objectifs d'intérêt général poursuivis par la mesure en cause et ne constituent pas, au regard du but poursuivi, une intervention disproportionnée (voir, en ce sens, arrêts du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 43 et jurisprudence citée, ainsi que du 27 février 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, point 53).
- 48 Ainsi, la Cour a déjà jugé que, en règle générale, le respect des droits de la défense ne s'oppose pas à ce que, dans le cadre d'une procédure fiscale dirigée contre un assujetti, une autorité fiscale soit liée par les constatations de fait et les qualifications juridiques qu'elle a effectuées dans le cadre d'une procédure administrative connexe engagée contre des tiers, à laquelle cet assujetti n'était pas partie (voir, en ce sens, arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 46).
- 49 En effet, aux fins du respect des droits de la défense dans le cadre de procédures administratives connexes, il doit être tenu compte également de la sécurité juridique, qui est un principe général du droit de l'Union. Dès lors que le caractère définitif d'une décision administrative contribue à la sécurité juridique, le droit de l'Union n'exige pas, en principe, qu'un organe soit obligé de revenir sur une décision administrative ayant acquis un tel caractère définitif (voir, en ce sens, arrêt du 27 février 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, point 55).
- 50 Cependant, il n'en va pas de même lorsque la personne concernée est, de fait, intégralement privée du droit de remettre en cause, de manière utile et efficace, ces constatations de fait et ces qualifications juridiques au cours de la procédure dont elle fait l'objet. En effet, une telle privation porterait atteinte à la substance même des droits de la défense de cette personne (voir, en ce sens, arrêts du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, points 47 et 49, ainsi que du 27 février 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, point 56).
- 51 Il s'ensuit qu'une réglementation nationale telle que celle instituant le mécanisme d'appel en garantie en cause est susceptible de porter atteinte à la substance même des droits de la défense de la personne appelée en garantie lorsque celle-ci est intégralement privée du droit de remettre en cause, de manière utile et efficace, les constatations de fait et les qualifications juridiques figurant dans l'avis d'imposition devenu définitif. En effet, l'avis d'imposition adopté dans le

cadre d'une procédure administrative connexe constituée, aux fins de la procédure d'appel en garantie, un élément de preuve destiné à établir les conditions d'engagement de la responsabilité solidaire que la personne appelée en garantie doit pouvoir contester à ce titre.

- 52 À cet égard, la Cour a déjà jugé que le respect des droits de la défense dans le cadre d'une procédure d'appel en garantie n'exige pas que la personne appelée en garantie soit associée, à titre personnel, à la procédure d'imposition menée contre la personne morale dont elle est tenue solidairement responsable de la dette fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 27 février 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, points 61, 62 et 64).
- 53 De même, le droit à un recours effectif, consacré à l'article 47 de la Charte, implique non pas nécessairement que le titulaire de ce droit doive disposer d'une voie de recours directe ayant pour objet, à titre principal, de mettre en cause une mesure donnée, mais seulement que la personne concernée se voie reconnaître le droit de contester en justice un acte lui faisant grief de nature à porter atteinte aux droits et aux libertés garantis par le droit de l'Union, pour autant, cependant, qu'il existe par ailleurs une ou plusieurs voies de recours lui permettant d'obtenir, à titre incident, un contrôle juridictionnel de cette mesure assurant le respect desdits droits et libertés [voir, en ce sens, arrêt du 8 avril 2025, Parquet européen (Contrôle juridictionnel des actes de procédure), C-292/23, EU:C:2025:255, point 79 et jurisprudence citée]. La juridiction saisie d'un litige doit s'assurer que de telles voies de recours prévues par le droit national permettent de garantir la protection juridictionnelle effective des droits conférés par le droit de l'Union à la personne concernée (voir, en ce sens, arrêt du 14 septembre 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, point 60).
- 54 L'effectivité du contrôle juridictionnel garanti à l'article 47 de la Charte exige que la juridiction procédant au contrôle de légalité d'une décision administrative adoptée dans le cadre d'une procédure qui constitue une mise en œuvre du droit de l'Union puisse, entre autres, pouvoir vérifier la légalité, notamment au regard de la Charte et des principes généraux du droit de l'Union, de l'obtention et de l'utilisation des preuves recueillies au cours de procédures administratives connexes engagées contre des tiers, pour autant que ces preuves soient utiles à la défense de la personne concernée (voir, en ce sens, arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, points 57 et 63).
- 55 En effet, ainsi que M^{me} l'avocate générale l'a relevé, en substance, au point 73 de ses conclusions, les exigences découlant de l'article 47 de la Charte imposent que la juridiction saisie d'un litige portant sur la légalité d'une décision d'appel en garantie adoptée sur le fondement d'une réglementation nationale telle que le mécanisme d'appel en garantie en cause soit en mesure de vérifier, dans le cadre d'un contrôle incident, l'ensemble des constatations de fait et les qualifications juridiques sur lesquelles cette décision est fondée, pour autant que celles-ci soient décisives pour l'issue du recours. Cela vaut en particulier, en l'occurrence, pour les constatations de fait et les qualifications juridiques figurant dans l'avis d'imposition sur lesquelles l'autorité compétente entend fonder l'engagement de la responsabilité solidaire du dirigeant, y compris celles relatives à l'assiette et au montant de la TVA non acquittée dont celui-ci est appelé à répondre.
- 56 Contrairement à ce que soutient le gouvernement luxembourgeois, la possibilité, pour la personne appelée en garantie, de contester, à titre incident, l'avis d'imposition sur le fondement de l'article 47 de la Charte ne saurait dépendre de la question de savoir si, eu égard à l'étendue de son

mandat, le dirigeant d'une société était en mesure, au cours de la procédure d'imposition engagée contre la société assujettie ou, après l'adoption de l'avis d'imposition, de contester utilement, dans le délai de recours imparti, la légalité de cet avis d'imposition au nom de cette société.

- 57 En effet, les droits de la défense ont un caractère subjectif, si bien que ce sont les parties concernées elles-mêmes qui doivent être en mesure de les exercer effectivement, indépendamment de la nature de la procédure dont elles font l'objet. Ainsi que M^{me} l'avocate générale l'a relevé, en substance, aux points 76, 77 et 79 de ses conclusions, une personne appelée en garantie doit pouvoir contester, à titre personnel, en sa qualité d'appelé en garantie, dans le cadre d'un recours juridictionnel contre la décision d'appel en garantie, les constatations de fait et les qualifications juridiques figurant dans l'avis d'imposition sur lesquelles l'autorité compétente s'est fondée afin d'établir sa responsabilité solidaire. Dans un tel cas de figure, une divergence d'intérêts entre la personne morale et la personne physique qui a le pouvoir de l'engager ou de la représenter ne peut, en effet, être exclue (voir, en ce sens, arrêt du 9 septembre 2021, *Adler Real Estate e.a.*, C-546/18, EU:C:2021:711, points 58 à 60, ainsi que, par analogie, arrêt du 10 novembre 2022, *DELTA STROY* 2003, C-203/21, EU:C:2022:865, point 63).
- 58 Cette considération s'impose d'autant plus que, ainsi que la Commission européenne l'a fait valoir dans ses observations écrites et lors de l'audience, la faculté, en pratique, pour le dirigeant ultérieurement appelé en garantie au titre de la dette de TVA non acquittée par la société assujettie, de contester l'avis d'imposition adressé à cette dernière peut dépendre de nombreux éléments factuels et juridiques tenant, notamment, à la diversité des formes sociales et des processus décisionnels propres à celles-ci dans les différents États membres. Dans un certain nombre de situations, il pourrait ainsi s'avérer impossible de vérifier si, s'agissant d'un avis d'imposition déterminé, le dirigeant de la société assujettie destinataire de cet avis disposait, à lui seul, de la faculté réelle d'en contester utilement la légalité au nom de cette société.
- 59 En outre, s'agissant de l'argumentation du gouvernement luxembourgeois selon laquelle la reconnaissance, au profit de la personne appelée en garantie, de la faculté de contester, à titre incident, l'avis d'imposition reviendrait à méconnaître le caractère définitif de cet avis d'imposition et à accorder à cette personne une seconde possibilité de contestation, il importe de relever, tout d'abord, que la reconnaissance d'une telle faculté est sans incidence sur l'effet contraignant de l'avis d'imposition à l'égard de la société à laquelle celui-ci a été adressé. Ensuite, le seul fait qu'un régime de responsabilité solidaire, tel que le mécanisme d'appel en garantie en cause, soit susceptible de contribuer, le cas échéant de manière particulièrement efficace, au recouvrement de dettes de TVA non acquittées ne saurait avoir pour conséquence de priver intégralement la personne appelée en garantie de l'exercice effectif de ses droits de la défense.
- 60 Enfin, ainsi qu'il ressort du point 55 du présent arrêt, le droit, pour le dirigeant de la société, appelé en garantie, de contester, à titre incident, les constatations de fait et les qualifications juridiques figurant dans l'avis d'imposition, est limité aux moyens nécessaires afin de permettre au dirigeant concerné de contester utilement l'existence de sa responsabilité solidaire.
- 61 En tout état de cause, le respect des droits de la défense garantis à l'article 47 de la Charte exige qu'une personne appelée en garantie puisse invoquer, à titre incident, dans le cadre d'un recours juridictionnel contre la décision d'appel en garantie, d'éventuelles violations de ses droits fondamentaux commises au cours de la procédure d'imposition menée à l'égard de la société assujettie.

- 62 S'agissant, par ailleurs, de l'argument du gouvernement luxembourgeois selon lequel les droits de la défense de la personne appelée en garantie devraient être limités afin d'assurer la protection de la confidentialité et du secret professionnel auxquels sont tenues les autorités fiscales ainsi que du secret des affaires, il importe de rappeler que, dans le cadre de la procédure juridictionnelle, le respect des droits de la défense garantis à l'article 47 de la Charte implique que le requérant puisse accéder non seulement aux motifs de la décision prise à son égard, mais également à l'ensemble des éléments du dossier sur lesquels s'est fondée l'administration, afin de pouvoir effectivement prendre position sur ces éléments (voir, en ce sens, arrêt du 12 mars 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, point 60 et jurisprudence citée).
- 63 Cependant, les droits fondamentaux ne constituent pas des prérogatives absolues, mais peuvent comporter des restrictions, à condition que celles-ci répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général poursuivis par la mesure en cause et n'impliquent pas, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable qui porterait atteinte à la substance même des droits ainsi garantis. Ces restrictions peuvent, notamment, viser à protéger les exigences de confidentialité ou de secret professionnel (voir, en ce sens, arrêt du 12 mars 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, points 65 et 66 ainsi que jurisprudence citée).
- 64 En cas de conflit entre, d'une part, l'intérêt de la personne visée par un acte lui faisant grief à disposer des informations nécessaires afin d'être en mesure d'exercer pleinement ses droits de la défense et, d'autre part, les intérêts liés au maintien de la confidentialité ou du secret professionnel, il incombe aux juridictions compétentes de rechercher, au regard des circonstances de chaque espèce, un équilibre entre ces intérêts opposés (voir, en ce sens, arrêts du 13 septembre 2018, UBS Europe e.a., C-358/16, EU:C:2018:715, point 69 ainsi que jurisprudence citée, et du 12 mars 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, point 67).
- 65 En l'occurrence, dans le cadre de la mise en balance des intérêts en présence, il appartient à la juridiction de renvoi de prendre en considération, notamment, le fait que les éléments contenus dans l'avis d'imposition adressé à la société assujettie et dont la personne appelée en garantie entend contester le bien-fondé portent sur des circonstances factuelles et juridiques que cette dernière était en mesure de connaître en raison des fonctions qu'elle exerçait au sein de cette société au cours de la période d'imposition concernée.
- 66 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux deuxième et troisième questions que l'article 47 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui ne permet pas à une personne appelée en garantie pour le paiement d'une dette de TVA non acquittée par une société assujettie à cette taxe de contester, à titre incident, dans le cadre de son recours contre la décision d'appel en garantie, l'avis d'imposition antérieurement adressé à cette société et devenu définitif. En vertu de cette disposition, une telle personne doit pouvoir, à l'appui de son recours, contester les constatations de fait et les qualifications juridiques sur lesquelles l'autorité compétente s'est fondée afin d'établir sa responsabilité solidaire, y compris celles relatives à l'assiette et au montant de la TVA non acquittée dont cette personne est appelée à répondre, pour autant que ces constatations et qualifications soient utiles à sa défense, ainsi que d'éventuelles violations des droits fondamentaux de ladite personne commises au cours de la procédure d'imposition.

Sur les dépens

- 67 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 (première chambre) dit pour droit :

- 1) L'article 47 et l'article 51, paragraphe 1, première phrase, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne**

doivent être interprétés en ce sens que :

les exigences découlant du droit à un recours effectif, consacré à cet article 47, trouvent à s'appliquer dans le cadre d'un recours juridictionnel introduit par le dirigeant d'une société, appelé en garantie, contre une décision d'appel en garantie adoptée en vertu d'une réglementation nationale prévoyant que, en cas d'inexécution fautive de ses obligations légales en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), celui-ci est tenu solidairement au paiement de la TVA due par cette société conformément aux dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

- 2) L'article 47 de la charte des droits fondamentaux**

doit être interprété en ce sens que :

il s'oppose à une réglementation nationale qui ne permet pas à une personne appelée en garantie pour le paiement d'une dette de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) non acquittée par une société assujettie à cette taxe de contester, à titre incident, dans le cadre de son recours contre la décision d'appel en garantie, l'avis d'imposition antérieurement adressé à cette société et devenu définitif. En vertu de cette disposition, une telle personne doit pouvoir, à l'appui de son recours, contester les constatations de fait et les qualifications juridiques sur lesquelles l'autorité compétente s'est fondée afin d'établir sa responsabilité solidaire, y compris celles relatives à l'assiette et au montant de la TVA non acquittée dont cette personne est appelée à répondre, pour autant que ces constatations et qualifications soient utiles à sa défense, ainsi que d'éventuelles violations des droits fondamentaux de ladite personne commises au cours de la procédure d'imposition.

Signatures