Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DU TRIBUNAL (cinquième chambre, siégeant avec cinq juges)

8 juillet 2026 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de TVA – Représentant fiscal désigné comme redevable de la TVA – Article 204 de la directive 2006/112/CE – Responsabilité solidaire – Article 205 de la directive 2006/112 – Réglementation nationale désignant le représentant fiscal comme étant redevable de la TVA et prévoyant sa responsabilité solidaire – Proportionnalité »

Dans l'affaire T-356/25, [Rapera] [i],

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (tribunal administratif de première instance de Thessalonique, Grèce), par décision du 6 mai 2025, parvenue à la Cour le 8 mai 2025, dans la procédure

AY

contre

Anexartiti Archi Dimosion Esodon,

LE TRIBUNAL (cinquième chambre, siégeant avec cinq juges),

composé de MM. S. Papasavvas, président, M. Sampol Pucurull (rapporteur), M^me^ T. Pynnä, M. J. Laitenberger et M^me^ M. Stancu, juges,

avocat général : M. J. Martín y Pérez de Nanclares,

greffière : M^me^ S. Spyropoulos, administratrice,

vu la transmission par la Cour de la demande préjudicielle au Tribunal le 3 juin 2025, en application de l'article 50 ter, troisième alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne,

vu la matière visée à l'article 50 ter, premier alinéa, sous a), du statut de la Cour de justice de l'Union européenne et l'absence de question indépendante d'interprétation au sens de l'article 50 ter, deuxième alinéa, dudit statut,

vu la phase écrite de la procédure,

* Langue de procédure : le grec.

[i] Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

à la suite de l'audience du 25 février 2026,

considérant les observations présentées :

– pour AY, par M^es^ D. Finokaliotis et A. Finokalioti, dikigoroi,

– pour le gouvernement hellénique, par M^mes^ E.-E. Krompa, I. Kotsoni et M. Tassopoulou, en qualité d'agentes,

– pour la Commission européenne, par M^mes^ N. Athanasiadou et P. Carlin, en qualité d'agentes,

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 des articles 204 et 205 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), telle que modifiée par la directive (UE) 2019/1995 du Conseil, du 21 novembre 2019 (JO 2019, L 310, p. 1) (ci-après la « directive TVA »), ainsi que du principe de proportionnalité.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant AY, une commissionnaire en douane résidant en Grèce, à l'Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Autorité indépendante des recettes publiques, Grèce, ci-après l'« AADE ») au sujet de mesures conservatoires prises à l'encontre de AY pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due dans cet État membre par O, une société dont le siège est en Italie.

Cadre juridique

Droit de l'Union

3 L'article 204 de la directive TVA prévoit :

« 1. Lorsqu'en application des articles 193 à 197 et des articles 199 et 200, le redevable de la taxe est un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due, les États membres peuvent lui permettre de désigner un représentant fiscal en tant que redevable.

En outre, lorsque l'opération imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due et qu'il n'existe, avec le pays du siège ou d'établissement de cet assujetti, aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 76/308/CEE et par le règlement (CE) n° 1798/2003, les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que le redevable de la taxe est un représentant fiscal désigné par l'assujetti non établi.

Toutefois, les États membres ne peuvent pas appliquer l'option visée au deuxième alinéa aux assujettis au sens de l'article 358 bis, point 1), qui ont choisi de relever du régime particulier applicable aux services fournis par des assujettis non établis sur le territoire de la Communauté.

2. L'option prévue au paragraphe 1, premier alinéa, est soumise aux conditions et modalités fixées par chaque État membre. »

4 L'article 205 de la directive TVA dispose :

« Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA. »

5 L'article 213, paragraphe 1, de la directive TVA est libellé comme suit :

« Tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti.

[...] »

6 L'article 214, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que soient identifiées par un numéro individuel les personnes suivantes :

a) tout assujetti [...] qui effectue sur leur territoire respectif des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction [...] ;

b) tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA [...] ;

[...] »

Droit hellénique

7 La Nomos 2859/2000 – Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (loi 2859/2000 portant code de la TVA) (FEK A' 248), dans sa version en vigueur à l'époque des faits (ci-après le « code de la TVA »), comportait un article 35, intitulé « Personnes redevables de la taxe », qui disposait à son paragraphe 1 :

« Pour la livraison de biens, l'acquisition intracommunautaire de biens et la prestation de services, les redevables de la taxe sont :

a) l'assujetti établi à l'intérieur du pays, pour les actes accomplis par lui et dont le lieu d'imposition se situe à l'intérieur du pays [...] ;

b) l'assujetti établi à l'intérieur d'un autre État membre, pour les actes accomplis par lui et dont le lieu d'imposition se situe à l'intérieur du pays, à l'exception des actes visés aux points sous e), f) et h) et sous réserve qu'il n'ait pas désigné de représentant fiscal conformément à l'article 36, paragraphe 4, sous e) ;

c) le représentant fiscal de l'assujetti établi hors de Grèce, pour les actes accomplis par lui et dont le lieu d'imposition se situe à l'intérieur du pays, à l'exception des actes visés aux points sous e), f) et h) ;

d) [...]

e) à condition qu'il soit assujetti, le destinataire des biens, pour les opérations suivantes [...] ;

f) à condition qu'il soit assujetti ou une personne morale non assujettie, le destinataire des services [...] ;

g) le destinataire des biens et services établi à l'intérieur du pays, concernant les actes pour lesquels la personne redevable est en principe le représentant fiscal conformément au cas de figure sous c) et pour lesquels il n'a pas été désigné de représentant fiscal conformément à l'article 36, paragraphe 4, sous d) ;

h) dans tout autre cas de figure, le destinataire des biens et services établi à l'intérieur du pays [...] »

8 L'article 36 du code de la TVA, intitulé « Obligations des assujettis », disposait, à son paragraphe 4, sous d) et e) ainsi qu'à son paragraphe 7, sous d) :

« 4. L'assujetti est également tenu : [...]

d) de désigner un représentant fiscal avant que toute opération imposable ne soit effectuée à l'intérieur du pays, lorsqu'il s'agit d'un assujetti qui n'est pas établi de manière permanente à l'intérieur du pays ou à l'intérieur d'un autre État membre et qu'il est lui-même redevable de la taxe conformément aux dispositions de l'article 35. La désignation du représentant fiscal s'effectue par la remise d'une copie du mandat y relatif au chef du centre des impôts compétent pour l'impôt sur le revenu du représentant fiscal. Cette copie doit être visée par l'autorité consulaire grecque du lieu où l'assujetti est établi ou par l'autorité désignée pour le visa conformément à la convention de La Haye du 5 octobre 1961.

e) Peuvent également désigner un représentant fiscal, conformément aux dispositions du point sous d) du présent paragraphe, les assujettis qui sont établis dans un autre État membre de l'Union européenne et qui n'ont pas d'établissement en Grèce. Dans ce cas de figure, le représentant fiscal n'est pas tenu de tenir une comptabilité ni d'émettre des pièces comptables sur les opérations effectuées par son mandant.

[...]

7. Les personnes suivantes sont également soumises, le cas échéant, aux obligations prévues par le présent article :

[...]

d) le représentant fiscal, lorsqu'il est qualifié de redevable conformément aux dispositions de l'article 35. »

9 L'article 55 du code de la TVA, intitulé « Responsabilité solidaire pour le paiement de la taxe », prévoyait :

« Les personnes suivantes sont solidairement et conjointement responsables, avec le redevable, du paiement de la taxe due :

a) Les personnes visées à l'article 36, paragraphe 7, et [...]

[...]

d) La personne non assujettie, dans le cas d'une livraison de biens ou prestation de services pour lesquelles c'est l'assujetti établi hors du pays ou son représentant fiscal qui est qualifié de personne redevable de la taxe, conformément aux dispositions de l'article 35. »

10 L'article 8 de la Nomos 5104/2024 – Kodikas forologikis diadikasias […] (loi 5104/2024 portant code de procédure fiscale […]) (FEK A' 58, ci-après le « code de procédure fiscale »), intitulé « Mandataire fiscal et représentant fiscal », , dispose :

« 1. Un contribuable qui est résident fiscal à l'étranger peut désigner une personne physique ou morale, résidente fiscale en Grèce, comme mandataire fiscal aux fins de l'exécution des obligations formelles découlant du code et comme destinataire de toute correspondance concernant le contribuable.

2. En ce qui concerne spécifiquement les obligations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la taxe sur les primes d'assurance, elles sont soumises à l'article 36, paragraphe 4, sous d), du code de la TVA (loi 2859/2000, FEK A' 248) qui régit la désignation d'un représentant fiscal.

3. La personne désignée comme mandataire fiscal n'est pas responsable de l'exécution ou de l'inexécution des obligations fiscales du contribuable. »

Litige au principal et questions préjudicielles

11 AY exerce l'activité de commissionnaire en douane et est enregistrée en Grèce en qualité de représentante fiscale de O, une société dont le siège est en Italie. D'après un mandat spécial de 2022 déposé au registre du centre des impôts compétent, AY a été désignée « mandataire fiscale » de O en Grèce et a pour mission la « représentation fiscale de la société » devant les autorités douanières et fiscales, l'« introduction des déclarations périodiques de TVA », le « paiement par la société et pour le compte de celle-ci des montants fixés par les autorités douanières et fiscales au nom de la société » et « l'accomplissement des formalités douanières de toute nature liées au dédouanement des cargaisons au nom de la société à travers les bureaux de douane du pays, en signant les documents nécessaires ».

12 O est titulaire d'un numéro d'identification TVA italien ainsi que d'un numéro d'identification TVA grec. Son activité principale consiste en la commercialisation de cellulose, matière première destinée à la production de papier hygiénique. À cette fin, elle entrepose des marchandises en provenance de Finlande dans diverses installations de stockage situées sur le territoire grec.

13 Au cours de l'année 2023, l'AADE a procédé à un contrôle portant sur les exercices fiscaux de 2020 à 2022. Ce contrôle concernait, d'une part, les livraisons intracommunautaires effectuées par O sous son numéro d'identification TVA grec à destination de clients établis en Bulgarie et en Italie et, d'autre part, les livraisons intracommunautaires réalisées sous son numéro d'identification TVA italien à destination de clients établis en Grèce.

14 À l'issue de ce contrôle, l'AADE a constaté que l'établissement grec de O avait omis de s'acquitter d'un montant total de TVA de 3 344 061,47 euros.

15 Dans ces conditions, l'AADE a adopté, à l'encontre de O et de AY, en qualité de représentante fiscale de cette société, une décision imposant des mesures conservatoires immédiates et urgentes aux fins de la sauvegarde de l'intérêt public, consistant notamment à geler une partie des dépôts qu'elles détenaient dans des établissements de crédit en Grèce.

16 AY a introduit un recours en annulation contre cette décision devant le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (tribunal administratif de première instance de Thessalonique, Grèce), qui est la juridiction de renvoi.

17 À l'appui de son recours, AY conteste son enregistrement en qualité de représentante fiscale de O ainsi que l'engagement de sa responsabilité solidaire au titre des dettes fiscales de cette société. Elle soutient, en particulier, qu'elle se bornait à présenter les déclarations de TVA relatives aux opérations réalisées par O sous son numéro d'identification TVA grec et à payer la taxe correspondante, mais qu'elle ne tenait pas de comptabilité ni ne concluait de contrats pour cette société, qu'elle n'avait pas connaissance des transactions réalisées par celle-ci et qu'elle n'était pas chargée de l'acheminement des marchandises concernées ou du paiement des fournisseurs.

18 L'AADE fait valoir, pour sa part, que AY, en sa qualité de représentante fiscale de O, était solidairement responsable de l'exécution des obligations de cette société en matière de TVA, tant en application de l'article 35, paragraphe 1, sous c), du code de la TVA, relatif à la qualité de redevable des représentants fiscaux d'assujettis établis hors de Grèce, que de l'article 55 de ce code, relatif aux personnes solidairement et conjointement responsables, avec le redevable, du paiement de la taxe, et que c'est donc à bon droit que des mesures conservatoires lui ont été imposées.

19 Dans ce contexte, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si, au regard de la jurisprudence de la Cour, notamment des arrêts du 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), et du 12 mai 2022, U. I. (Représentant en douane indirect) (C-714/20, EU:C:2022:374), les dispositions de la directive TVA, et en particulier son article 205, doivent être interprétées en ce sens qu'elles permettent d'instituer une responsabilité solidaire pour le paiement de la TVA due au titre d'acquisitions intracommunautaires de biens à l'égard d'une personne qui se borne à introduire les déclarations de TVA correspondantes et à acquitter la taxe due sans tenir de comptabilité ni émettre de pièces comptables relatives aux opérations réalisées par son mandant.

20 En outre, la juridiction de renvoi s'interroge sur les conditions dans lesquelles le représentant fiscal d'un assujetti à la TVA établi dans un autre État membre peut être considéré comme redevable au sens de l'article 204 de la directive TVA, en particulier lorsque ni l'administration fiscale ni la juridiction compétente ne sont habilitées à vérifier si ce représentant est effectivement impliqué dans l'activité économique de l'assujetti qu'il représente.

21 Enfin, la juridiction de renvoi estime qu'il est nécessaire, afin d'apprécier si les dispositions nationales dont l'AADE a fait application satisfont aux exigences de clarté et de précision et sont conformes au principe de sécurité juridique, de déterminer si l'article 204, paragraphe 1, et l'article 205 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'une personne peut être tenue pour responsable du paiement de la TVA simultanément en vertu de ces deux dispositions.

22 Dans ces conditions, le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (tribunal administratif de première instance de Thessalonique) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 205 de la directive [TVA] et le principe de proportionnalité doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale telle que l'article 55, sous d), [du code de la TVA], en vertu de laquelle est solidairement redevable du paiement de la TVA une personne qui – indépendamment de la manière dont la nomme la législation nationale, à savoir soit "représentant" fiscal, soit "mandataire" fiscal – n'est pas tenue de tenir une comptabilité ni d'émettre des pièces comptables pour les opérations effectuées par son mandant, assujetti établi dans un autre État membre, mais se contente de présenter les déclarations de TVA correspondantes, lorsque cette disposition nationale n'habilite pas l'administration fiscale ni, par extension, la juridiction compétente à examiner : i) si cette personne est ou non impliquée dans l'activité économique de l'assujetti, ii) si elle savait ou aurait dû savoir que la taxe due au titre de l'opération concernée ou d'une opération antérieure ou postérieure resterait impayée, et iii) si elle a agi de bonne foi et a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir ?

2) L'article 204 de la directive [TVA] permet-il de considérer que le représentant fiscal d'un assujetti à la TVA établi dans un autre État membre est responsable comme un redevable lorsqu'il n'est pas impliqué dans l'activité de l'assujetti ? Cette disposition s'oppose-t-elle à une disposition nationale telle que l'article 35, paragraphe 1, sous c), [du code de la TVA], en vertu de laquelle un représentant fiscal est automatiquement assimilé à un redevable, sans que l'administration fiscale ou, par extension, la juridiction compétente puisse examiner si cette personne est ou non impliquée dans l'activité économique de l'assujetti ?

3) La réponse aux questions précédentes sera-t-elle différente selon que l'opération pour laquelle la TVA est due est effectuée sous le numéro d'identification fiscale de l'État membre dans lequel l'assujetti est établi, ou que l'opération est effectuée sous le numéro d'identification fiscale de l'État membre où la taxe est due ?

4) Convient-il d'interpréter les articles 204, paragraphe 1, et 205 de la directive [TVA] en ce sens qu'une personne peut être tenue pour responsable simultanément en vertu de ces deux dispositions, c'est-à-dire en tant que redevable au titre de l'article 204, paragraphe 1, et en tant que solidairement responsable au titre de l'article 205 ? »

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

23 À titre liminaire, il y a lieu de relever que les questions posées par la juridiction de renvoi s'inscrivent dans des prémisses distinctes.

24 En effet, la première question repose sur la prémisse selon laquelle AY ne serait pas redevable au sens de l'article 204, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA. En revanche, les deuxième et quatrième questions procèdent de la prémisse selon laquelle AY serait qualifiée de redevable au sens de cette disposition. Quant à la troisième question, la juridiction de renvoi envisage alternativement les deux situations.

25 Il ressort de la demande de décision préjudicielle et des débats à l'audience que AY soutient n'être ni la représentante fiscale de O ni solidairement responsable des dettes de celle-ci.

26 En outre, il convient de rappeler que, dans le cadre de la répartition des compétences entre le juge de l'Union européenne et le juge national, il appartient en principe à ce dernier de vérifier que les conditions factuelles entraînant l'application d'une norme de l'Union sont réunies. Le juge de l'Union, saisi dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, peut toutefois apporter des précisions destinées à guider le juge national dans son interprétation (voir, en ce sens, arrêt du 26 juin 2025, Makeleio et Zougla, C-555/23 et C-556/23, EU:C:2025:484, point 37 et jurisprudence citée).

27 Dès lors, il appartient au Tribunal de fournir à la juridiction de renvoi les éléments d'interprétation nécessaires concernant la notion de « représentant fiscal désigné en tant que redevable » au sens de l'article 204 de la directive TVA.

28 À cet égard, il convient de relever que la directive TVA ne comporte pas de définition générale de la notion de « représentant fiscal ». Toutefois, il ressort de l'article 204, paragraphe 1, de cette directive qu'elle vise spécifiquement les représentants fiscaux désignés en tant que redevables de la TVA.

29 Ainsi, les représentants fiscaux désignés en tant que redevables au sens de l'article 204 de la directive TVA se distinguent d'autres intermédiaires, tels que les représentants fiscaux agissant purement à titre d'intermédiaires, en ce qu'ils assument la qualité de redevable de la TVA pour le compte de leur mandant. Si la directive TVA n'établit pas de critères permettant de qualifier un représentant fiscal de redevable en fonction, notamment, de la nature des activités exercées pour son mandant, elle n'interdit pas non plus qu'une législation nationale puisse prévoir que cette qualification repose sur une appréciation de la nature de ces activités. En effet, il appartient aux États membres de fixer les conditions et les modalités d'une telle désignation, ce qui implique nécessairement d'en déterminer le champ d'application dans leur législation nationale. Cette désignation doit toutefois être réalisée dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des principes généraux régissant le système commun de la TVA.

30 Eu égard aux considérations énoncées aux points 28 et 29 ci-dessus, il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si les conditions factuelles pour l'application de l'article 204 de la directive TVA sont réunies.

Sur la deuxième question

31 Par sa deuxième question, qu'il convient d'examiner en premier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 204 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un représentant fiscal d'un assujetti établi dans un autre État membre soit considéré comme redevable, au sens de ladite disposition, alors même que ce représentant fiscal n'est pas impliqué dans les opérations imposables réalisées par cet assujetti.

32 Dans la situation visée à l'article 204, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, la faculté de désigner un représentant fiscal en qualité de redevable, lorsque l'État membre concerné a prévu une telle faculté, appartient à l'assujetti et s'exerce dans le respect des conditions et des modalités fixées par la législation nationale applicable, conformément à l'article 204, paragraphe 2, de la directive TVA.

33 Si l'article 204 de la directive TVA ne subordonne pas la désignation en qualité de redevable d'un représentant fiscal à une participation effective de celui-ci aux opérations imposables réalisées par l'assujetti qu'il représente, cette disposition confère aux États membres une marge d'appréciation pour déterminer les conditions et les modalités selon lesquelles un tel représentant est désigné en tant que redevable.

34 Le libellé de l'article 204 de la directive TVA permet donc de considérer que cette disposition ne fait pas obstacle à ce qu'un représentant fiscal soit désigné redevable de la TVA due par l'assujetti qu'il représente, alors même qu'il n'intervient pas dans les opérations imposables réalisées par ce dernier.

35 Ce constat est corroboré par le contexte dans lequel s'inscrit l'article 204 de la directive TVA.

36 Les articles 193 à 200 et 202 à 204 de la directive TVA, qui font partie de la section 1 du chapitre 1 du titre XI de cette directive, intitulée « Redevables de la taxe envers le Trésor », déterminent les personnes redevables de la TVA. Si l'article 193 de la directive TVA prévoit, comme règle de base, que la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, il précise toutefois que d'autres personnes peuvent ou doivent être redevables de cette taxe dans les situations visées aux articles 194 à 199 ter et 202 de la même directive (voir, en ce sens, arrêt du 30 avril 2025, Genzyński, C-278/24, EU:C:2025:299, point 43 et jurisprudence citée).

37 Ainsi l'ensemble des dispositions dans lequel s'inscrit l'article 204 de la directive TVA vise à identifier le redevable de la TVA en fonction de diverses situations, afin d'assurer au Trésor public une perception efficace de la TVA auprès de la personne la plus adéquate au regard de la situation envisagée, en particulier lorsque les parties au contrat ne sont pas situées dans le même État membre ou bien lorsque la transaction soumise à TVA porte sur des opérations dont la spécificité commande d'identifier une personne autre que celle visée à l'article 193 de cette directive (voir, en ce sens, arrêts du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, point 28, et du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788, point 49).

38 Dans le cadre de cette identification, la désignation d'un représentant fiscal en qualité de redevable prévue l'article 204, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, même si elle n'est qu'une faculté pour l'assujetti, permet une perception de la TVA plus efficace que celle qui résulterait de l'application des règles normales, selon lesquelles le redevable est, en principe, l'assujetti lui-même (voir, par analogie, arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788, points 49 et50 et jurisprudence citée).

39 L'efficacité de la perception de la TVA ainsi recherchée tient à ce que l'administration fiscale dispose d'un interlocuteur dans l'État membre concerné, à savoir le représentant fiscal, lequel est plus aisément accessible que l'assujetti non établi dans cet État membre et surtout, en tant que redevable désigné, est susceptible de lui faciliter le recouvrement de la TVA.

40 Dans l'exercice du pouvoir de fixation des conditions et des modalités prévues à l'article 204, paragraphe 2, de la directive TVA, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, par analogie, arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 20 et jurisprudence citée).

41 En vertu du principe de proportionnalité, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union concernée. Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, points 21 et 22 et jurisprudence citée).

42 Dans ce contexte, une condition ou une modalité supplémentaire attachée à la faculté de désigner un représentant fiscal en qualité de redevable, telle que l'exigence d'une participation aux opérations réalisées par l'assujetti représenté, est susceptible d'en restreindre la portée et, partant, d'en compromettre l'effet utile au regard de l'objectif général consistant à garantir une perception de la TVA aussi efficace que possible dans le respect du principe de proportionnalité. En effet, l'introduction d'une telle exigence est de nature à limiter le recours à cette faculté et, par conséquent, à en réduire la contribution au recouvrement effectif de la TVA.

43 À l'inverse, le fait de ne pas exiger une participation aux opérations réalisées par l'assujetti représenté favorise une mise en œuvre pleine et entière de la faculté prévue par le législateur de l'Union et assure, ce faisant, la réalisation de l'objectif tenant à l'effectivité de l'application de la TVA et à la garantie de son recouvrement.

44 Il s'ensuit que le pouvoir reconnu aux États membres par l'article 204, paragraphe 2, de la directive TVA de subordonner l'exercice de la faculté de désigner un représentant fiscal en qualité de redevable à des conditions ou des modalités ne saurait être interprété en ce sens que l'absence de telles conditions ou modalités serait, en elle-même, contraire à cette directive.

45 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 204 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un représentant fiscal d'un assujetti établi dans un autre État membre soit considéré comme redevable, au sens de ladite disposition, alors même que ce représentant fiscal n'est pas impliqué dans les opérations imposables réalisées par l'assujetti, et pour autant qu'il a été désigné en tant que tel par ce dernier.

Sur la première question

46 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 205 de la directive TVA, lu à la lumière du principe de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un représentant fiscal chargé d'accomplir, pour le compte d'un assujetti établi dans un autre État membre, des obligations déclaratives en matière de TVA, sans avoir à tenir une comptabilité ni à émettre de pièces comptables relatives aux opérations effectuées par cet assujetti, puisse être tenu solidairement responsable du paiement de la TVA due, alors que ni l'administration fiscale ni la juridiction compétente ne sont habilitées à vérifier s'il est impliqué

dans l'activité économique de l'assujetti, s'il savait ou aurait dû savoir que la taxe resterait impayée et s'il a agi de bonne foi et pris toutes les mesures raisonnablement exigibles pour assurer le respect des obligations en matière de TVA.

47 À titre liminaire, il importe de relever que la question posée concerne un représentant fiscal qui n'a pas été désigné en tant que redevable au sens de l'article 204, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA.

48 Il convient de relever que la responsabilité solidaire découlant de l'article 55 du code de la TVA est libellée de manière inconditionnelle dès lors qu'elle s'applique au représentant fiscal d'un assujetti, alors même que celui-ci est de bonne foi et qu'aucune faute ou négligence ne peut lui être reprochée et indépendamment de son éventuelle implication dans les opérations économiques de son mandant (voir, en ce sens et par analogie, arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, points 23 et 24).

49 L'article 205 de la directive TVA indique que, dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA.

50 L'article 205 de la directive TVA ne précise ni les personnes susceptibles d'être désignées comme débitrices solidaires ni les situations dans lesquelles une telle désignation peut être effectuée. Il se borne à conférer aux États membres le pouvoir de déterminer les conditions et les modalités d'application de la responsabilité solidaire qu'il prévoit, dans le respect, notamment, des principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, en ce sens, arrêts du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, points 31 et 32, et du 10 juillet 2025, KONREO, C-276/24, EU:C:2025:554, point 28).

51 Il ressort du contexte formé par les articles 193 à 205 de la directive TVA que l'article 205 de cette directive s'inscrit dans un ensemble de dispositions qui visent à identifier le redevable de la TVA en fonction de diverses situations. Ce faisant, ces dispositions ont pour but d'assurer au Trésor public une perception efficace de la TVA auprès de la personne la plus adéquate au regard de la situation envisagée, en particulier lorsque les parties au contrat ne sont pas situées dans le même État membre ou bien lorsque la transaction soumise à TVA porte sur des opérations dont la spécificité commande d'identifier une personne autre que celle visée à l'article 193 de cette directive (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 49, et du 30 avril 2025, Genzyńsk, C-278/24, EU:C:2025:299, points 45 et 46 et jurisprudence citée).

52 Les mesures que les États membres peuvent adopter sur le fondement de l'article 205 de la directive TVA ne sauraient aller au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public. En particulier, les mesures nationales qui conduisent, en pratique, à instaurer un système de responsabilité solidaire sans faute excèdent ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Tel est notamment le cas lorsqu'une personne autre que le redevable de la TVA se voit obligée d'acquitter la TVA due par celui-ci sans avoir la possibilité de s'exonérer de cette responsabilité solidaire en démontrant qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable. En effet, il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle, à ladite personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujetti sur lesquels elle n'a aucune influence (voir, en ce sens, arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 24 et jurisprudence citée).

53 En revanche, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger qu'une personne autre que le redevable prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise de sa part pour s'assurer que l'opération qu'elle effectue ne la conduit pas à participer à une fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 25 et jurisprudence citée).

54 Dès lors, les circonstances qu'une personne autre que le redevable a agi de bonne foi en déployant toute la diligence d'un opérateur avisé, qu'elle a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à une fraude est exclue constituent des éléments à prendre en compte pour déterminer la possibilité d'obliger solidairement cette personne à acquitter la TVA due (voir, en ce sens, arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 26 ; voir également, par analogie, arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, point 25).

55 Dans ces conditions, il serait disproportionné d'imputer à un représentant fiscal, qui n'est pas désigné en tant que redevable de la TVA due par un assujetti établi dans un autre État membre, la perte de recettes fiscales causée par les agissements de cet assujetti sans que ni l'administration nationale ni, le cas échéant, le juge compétent aient pu vérifier si ce représentant était impliqué dans l'activité économique de l'assujetti, dès lors que cette implication est susceptible d'influer, notamment, sur l'appréciation des mesures qu'il était en mesure de prendre et de sa connaissance des agissements de l'assujetti, ainsi que, de manière générale, de sa bonne foi et de sa diligence.

56 Partant, il convient de répondre à la première question que l'article 205 de la directive TVA, lu à la lumière du principe de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un représentant fiscal qui n'est pas désigné en tant que redevable de la TVA due par un assujetti établi dans un autre État membre, mais qui est chargé d'accomplir, pour le compte d'un tel assujetti, des obligations déclaratives en matière de TVA, sans avoir à tenir une comptabilité ni à émettre de pièces comptables relatives aux opérations effectuées par cet assujetti, puisse être tenu solidairement responsable du paiement de la TVA due, alors que ni l'administration fiscale ni la juridiction compétente ne sont habilitées à vérifier s'il est impliqué dans l'activité économique de l'assujetti, s'il savait ou aurait dû savoir que la taxe resterait impayée et s'il a agi de bonne foi et pris toutes les mesures raisonnablement exigibles pour assurer le respect des obligations en matière de TVA.

Sur la troisième question

57 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la circonstance que l'opération pour laquelle la TVA est due ait été réalisée sous le numéro individuel d'identification TVA attribué à l'assujetti par l'État membre dans lequel il est établi ou sous celui attribué par l'État membre dans lequel la TVA est due est déterminante pour les réponses aux première et deuxième questions.

58 Il convient de relever, à titre liminaire, que conformément à l'article 213 de la directive TVA, tout assujetti est tenu de déclarer le commencement de ses activités en cette qualité.

59 Afin de donner effet à cette obligation de déclaration, l'article 214 de la directive TVA prévoit que les assujettis sont identifiés à la TVA et oblige les États membres à mettre en place les mesures nécessaires pour attribuer à chacun un numéro individuel d'identification TVA.

60 L'identification des assujettis prévue à l'article 214 de la directive TVA vise à assurer le bon fonctionnement du système de la TVA, en apportant la preuve du statut fiscal des assujettis aux fins de l'application de la TVA, en simplifiant les contrôles en vue de garantir son exacte perception et en facilitant la détermination de l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale des biens livrés (voir, en ce sens, arrêt du 14 mars 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, points 18 et 19 et jurisprudence citée).

61 Chaque État membre attribuant ses propres numéros individuels d'identification TVA, un assujetti qui exerce ses activités dans plusieurs États membres doit, en principe, être immatriculé dans chacun d'entre eux.

62 C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient de répondre à la troisième question posée par la juridiction de renvoi.

63 Il convient, à titre liminaire, de rappeler que l'article 204 de la directive TVA établit le cadre de la désignation d'un représentant fiscal en tant que redevable en donnant la possibilité aux États membres de permettre à l'assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due de désigner un représentant fiscal qui se substitue à lui en tant que redevable. Rien ne permet de conclure que ledit article n'est pas applicable dans des situations dans lesquelles un tel assujetti s'est vu attribuer un numéro d'identification TVA par l'État membre dans lequel la TVA est due.

64 Concernant la réponse à la première question, il a été établi au point 56 ci-dessus que l'article 205 de la directive TVA, lu à la lumière du principe de proportionnalité, devait être interprété en ce sens qu'il s'opposait à la responsabilité solidaire libellée de manière inconditionnelle d'un représentant fiscal.

65 S'agissant, en premier lieu, de l'influence du numéro individuel d'identification TVA avec lequel l'opération en cause est réalisée sur la réponse à la première question, il y a lieu de relever que l'utilisation par l'assujetti de l'un ou l'autre de ses numéros individuels d'identification TVA ne confère, en principe, à ce représentant fiscal ni plus ni moins d'influence sur les agissements de l'assujetti et ne justifie ainsi pas que lui soit imputée une responsabilité solidaire telle que celle en cause dans l'affaire au principal.

66 En particulier, la circonstance que les opérations soient réalisées par un assujetti non établi dans l'État membre où la TVA est due, sous son numéro individuel d'identification TVA dans cet État membre, et qu'elles relèvent du mandat confié à ce représentant fiscal pour le dépôt des déclarations de TVA et le paiement de la TVA y afférente ne saurait, en principe, avoir pour effet de conférer à ce représentant fiscal une connaissance des agissements de l'assujetti relatifs à ces opérations.

67 Concernant en second lieu, l'influence du numéro individuel d'identification TVA avec lequel l'opération en cause est réalisée sur la réponse à la deuxième question, il suffit de rappeler que l'article 204, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA précise que, lorsque les États membres prévoient que l'assujetti peut désigner un représentant fiscal qui se substitue à lui en tant que redevable, le représentant fiscal peut être désigné en tant que redevable dans les situations qui découlent des articles 193 à 197 et des articles 199 et 200 de ladite directive. Ce n'est donc pas l'utilisation d'un numéro individuel d'identification TVA, mais l'existence d'une de ces situations qui détermine si le représentant fiscal peut être tenu pour redevable de la TVA.

68 Partant, il convient de répondre à la troisième question que la circonstance que l'opération pour laquelle la TVA est due ait été réalisée sous le numéro individuel d'identification TVA attribué à l'assujetti par l'État membre dans lequel il est établi ou sous celui attribué par l'État membre dans lequel la TVA est due ne saurait être déterminante pour les réponses aux première et deuxième questions.

Sur la quatrième question

69 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 205 de la directive TVA, lu à la lumière de l'article 204, paragraphe 1, de ladite directive, doit être interprété en ce sens qu'une personne peut à la fois être considérée comme redevable et être responsable solidaire du paiement de la TVA.

70 À cet égard, il y a lieu de relever que l'article 204, paragraphe 1, de la directive TVA rend la dette de TVA de l'assujetti redevable exigible auprès du redevable désigné et que l'article 205 de cette directive prévoit une obligation de paiement solidaire de la TVA se rattachant à une dette d'autrui.

71 L'article 205 de la directive TVA ne précise pas les personnes que les États membres peuvent désigner comme responsables solidaires et ne fait pas non plus de distinction selon que le redevable est ou non l'assujetti. Il se limite à indiquer que la responsabilité ne peut incomber qu'à une personne autre que le redevable.

72 Il s'ensuit que le représentant fiscal désigné en tant que redevable en application de l'article 204 de la directive TVA ne saurait être tenu solidairement responsable de la dette de TVA de l'assujetti qu'il représente, dès lors que l'article 205 de cette directive prévoit que le responsable solidaire ne saurait être le redevable.

73 Partant, il y a lieu de répondre à la quatrième question que l'article 205 de la directive TVA, lu à la lumière de l'article 204, paragraphe 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'un redevable désigné en vertu de cet article 204 ne peut pas être également responsable solidaire en vertu de l'article 205 de la même directive.

Sur les dépens

74 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 au Tribunal, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (cinquième chambre, siégeant avec cinq juges)

dit pour droit :

1) L'article 204 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2019/1995 du Conseil, du 21 novembre 2019,

doit être interprété en ce sens que :

il ne s'oppose pas à ce qu'un représentant fiscal d'un assujetti établi dans un autre État membre soit considéré comme redevable, au sens de ladite disposition, alors même que ce représentant fiscal n'est pas impliqué dans les opérations imposables réalisées par l'assujetti, et pour autant qu'il a été désigné en tant que tel par ce dernier.

2) **L'article 205 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2019/1995, lu à la lumière du principe de proportionnalité,**

doit être interprété en ce sens que :

il s'oppose à ce qu'un représentant fiscal qui n'est pas désigné en tant que redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due par un assujetti établi dans un autre État membre, mais qui est chargé d'accomplir, pour le compte d'un tel assujetti, des obligations déclaratives en matière de TVA, sans avoir à tenir une comptabilité ni à émettre de pièces comptables relatives aux opérations effectuées par cet assujetti, puisse être tenu solidairement responsable du paiement de la TVA due, alors que ni l'administration fiscale ni la juridiction compétente ne sont habilitées à vérifier s'il est impliqué dans l'activité économique de l'assujetti, s'il savait ou aurait dû savoir que la taxe resterait impayée et s'il a agi de bonne foi et pris toutes les mesures raisonnablement exigibles pour assurer le respect des obligations en matière de TVA.

3) **La circonstance que l'opération pour laquelle la TVA est due ait été réalisée sous le numéro individuel d'identification TVA attribué à l'assujetti par l'État membre dans lequel il est établi ou sous celui attribué par l'État membre dans lequel la TVA est due ne saurait être déterminante pour les réponses figurant aux points 1 et 2 du présent dispositif.**

4) **L'article 205 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2019/1995, lu à la lumière de l'article 204, paragraphe 1, de cette directive,**

doit être interprété en ce sens que :

un redevable désigné en vertu de cet article 204 ne peut pas être également responsable solidaire en vertu de l'article 205 de la même directive.

Papasavvas Sampol Pucurull Pynnä

Laitenberger Stancu

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le8 juillet 2026.

Signatures