

62021CJ0431

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

13 octombrie 2022 (*1)

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire și libera prestare a serviciilor – Impozit pe profit – Stabilirea venitului impozabil al societăților – Operațiuni în legătură cu străinătatea – Obligația de documentare fiscală a relațiilor comerciale dintre persoane care prezintă raporturi de interdependență – Estimarea și majorarea venitului impozabil cu titlu de sancțiune”

În cauza C-431/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Bremen (Germania), prin decizia din 7 iulie 2021, primită de Curte la 15 iulie 2021, în procedura

X GmbH & Co. KG

împotriva

Finanzamt Bremen,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul N. Emiliou,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru X GmbH & Co. KG, de S. Stahlschmidt și J. Uterhark, Rechtsanwälte, și de M. Giese, Steuerberaterin;

—

pentru guvernul german, de R. Kanitz și J. Möller, în calitate de agenți;

—

pentru Comisia Europeană, de W. Roels și V. Uher, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1

Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 43 ?i 49 CE ?i a articolelor 49 ?i 56 TFUE.

2

Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între X GmbH & Co. KG, pe de o parte, ?i Finanzamt Bremen (Administra?ia fiscal? din Bremen, Germania), pe de alt? parte, în leg?tur? cu o majorare a venitului impozabil aplicat? de aceasta din urm? (denumit? în continuare „majorarea fiscal?”) pentru nerespectarea obliga?iei fiscale de documentare referitoare la rela?iile comerciale transfrontaliere dintre societ??i afiliate.

Cadrul juridic

3

Articolul 90, referitor la obliga?iile de cooperare ale contribuabilului, din Abgabenordnung (Codul fiscal) (BGBl. 2002 I, p. 3866), în versiunea aplicabil? litigiului principal (denumit în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„(1) Persoanele în cauz? au obliga?ia s? coopereze la stabilirea faptelor. Acestea î?i îndeplinesc în special obliga?ia de cooperare, prin dezv?luirea în mod sincer a tuturor faptelor pertinente pentru impozitare ?i prin comunicarea elementelor de prob? pe care le cunosc. Întinderea acestor obliga?ii depinde de împrejur?rile spe?ei.

[...]

(3) În cazul unor opera?iuni care au un element de extraneitate, contribuabilul are obliga?ia s? efectueze înregistr?ri privind natura ?i con?inutul rela?iilor sale comerciale cu persoane afiliate, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Legea privind impozitarea în contexte interna?ionale) din 8 septembrie 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713)]. Obliga?ia de înregistrare include de asemenea temeiurile economice ?i juridice ale unui acord referitor la pre?uri ?i la alte condi?ii de tranzac?ionare, care ?ine seama de principiul deplinei concuren?e, încheiat cu persoanele afiliate. În cazul unor opera?iuni comerciale excep?ionale, înregistr?rile trebuie s? fie efectuate în termen scurt. Obliga?iile de înregistrare se aplic? prin analogie contribuabililor care trebuie s? repartizeze profitul între întreprinderea lor na?ional? ?i unit??ile lor din str?in?tate în scopul impozit?rii na?ionale sau s? determine profitul unit??ilor na?ionale ale întreprinderii lor din str?in?tate. Pentru a asigura aplicarea uniform? a dreptului, Ministerul Federal al Finan?elor, cu acordul Bundesratului, este împuternicit s? defineasc? prin intermediul unui decret de punere în aplicare natura, con?inutul ?i domeniul înregistr?rilor care trebuie s? fie efectuate. Ca regul? general?, autoritatea fiscal? ar trebui s? solicite prezentarea înregistr?rilor numai în scopul efectu?rii unui control fiscal. Prezentarea se întemeiaz? pe articolul 97, sub rezerva neaplic?rii alineatului (2) al acestei dispozi?ii. Prezentarea trebuie s? fie efectuat? la cerere, în termen de 60 de zile. În m?sura în care prezentarea prive?te înregistr?ri referitoare la opera?iuni comerciale excep?ionale, termenul este de 30 de zile. În cazuri speciale justificate în mod corespunz?tor, termenul de prezentare poate fi prelungit.”

Articolul 162 din Codul fiscal, intitulat „Estimarea bazelor de impozitare”, prevede:

„(1) În cazul în care autoritatea fiscală nu poate determina sau calcula baza de impozitare, aceasta va trebui să o estimeze. Autoritatea fiscală va lua în considerare toate împrejurările pertinente pentru această estimare.

[...]

(3) În cazul încercării de către contribuabil a obligațiilor sale de cooperare în temeiul articolului 90 alineatul (3), prin neprezentarea înregistrărilor sau în cazul în care înregistrările prezentate sunt în esență inutilizabile sau în cazul în care se constată că contribuabilul nu a efectuat în termen scurt înregistrările prevăzute la articolul 90 alineatul (3) a treia teză, există o prezumție relativă că veniturile sale impozabile în Germania, pentru stabilirea cărora sunt efectuate înregistrările în sensul articolului 90 alineatul (3), sunt mai ridicate decât veniturile declarate de acesta. Dacă, în acest caz, autoritatea fiscală trebuie să efectueze o estimare, iar aceste venituri pot fi determinate numai într-un anumit cadru, în special numai pe baza unor intervale de prețuri, acest cadru poate fi utilizat în detrimentul contribuabilului. În situația în care, în pofida prezentării unor documente care pot fi utilizate de contribuabil, există indicii că, în cazul respectării principiului deplinei concurențe, veniturile acestuia ar fi mai mari decât veniturile declarate pe baza înregistrărilor și nu se pot elimina îndoielile în acest sens deoarece o persoană afiliată situată în străinătate nu își îndeplinește obligațiile de cooperare în temeiul articolului 90 alineatul (2) sau obligațiile de furnizare de informații în temeiul articolului 93 alineatul (1), a doua teză se aplică prin analogie.

(4) În cazul în care contribuabilul nu prezintă înregistrările prevăzute la articolul 90 alineatul (3) sau dacă înregistrările prezentate sunt în esență inutilizabile, se aplică o majorare de 5000 de euro. Majorarea este cuprinsă între cel puțin 5 % și cel mult 10 % din valoarea suplimentară a veniturilor rezultată din corecția efectuată în temeiul alineatului (3), în cazul în care, în urma acestei corecții, majorarea depășește 5000 de euro. În cazul prezentării cu întârziere a înregistrărilor utilizabile, valoarea maximă a majorării este de 1000000 de euro, însă de cel puțin 100 de euro pentru fiecare zi întreagă de depășire a termenului. În măsura în care autoritățile fiscale dispun de o măsură de apreciere în ceea ce privește cuantumul majorării, trebuie să se țină seama, pe lângă scopul acestei majorări, care este acela de a asigura respectarea de către contribuabil a obligației de a efectua și de a prezenta la termenele stabilite înregistrările menționate la articolul 90 alineatul (3), în special de avantajele obținute de contribuabil și, în cazul prezentării cu întârziere, de durata depășirii termenului. Nu se stabilește nicio majorare în cazul în care nerespectarea obligațiilor de înregistrare menționate la articolul 90 alineatul (3) apare ca fiind scuzabilă sau culpa este minoră. Culpa unui reprezentant legal sau a unui prepus se consideră culpă proprie. Majorarea trebuie să fie stabilită, ca regulă generală, după încheierea controlului fiscal.”

Articolul 1 alineatul (2) din Legea privind impozitarea în contexte internaționale, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„O persoană este afiliată cu contribuabilul atunci când:

1.

persoana deține, direct sau indirect, o participație de cel puțin un sfert din capitalul

contribuabilului (participa?ie substan?ial?) sau poate exercita, direct sau indirect, o influen?? dominant? asupra contribuabilului sau, dimpotriv?, contribuabilul de?ine o participa?ie substan?ial? în capitalul persoanei men?ionate sau poate exercita, direct sau indirect, o influen?? dominant? asupra acesteia sau

2.

un ter? de?ine o participa?ie substan?ial? atât în capitalul persoanei men?ionate cât ?i în cel al contribuabilului sau poate exercita, direct sau indirect, o influen?? dominant? asupra acestor persoane sau

3.

în cadrul negocierii condi?iilor unei rela?ii comerciale, persoana men?ionat? sau contribuabilul este în m?sur? s? exercite asupra contribuabilului sau asupra persoanei men?ionate o influen?? care î?i are originea în afara acestei rela?ii comerciale sau atunci când una dintre aceste persoane are un interes propriu în ob?inerea veniturilor de c?tre cealalt? persoan?."

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

6

X, reclamanta din litigiul principal, este o societate în comandit? stabilit? la Bremen (Germania), care de?ine ?i administreaz? participa?ii ?i furnizeaz? servicii de asisten??, consultan?? ?i administrare. La data faptelor din litigiul principal, aceasta de?inea toate p?r?ile sociale ale unei societ??i cu r?spundere limitat? stabilite în Germania, care, la rândul s?u, de?inea toate p?r?ile sociale ale altor patru societ??i cu r?spundere limitat? stabilite în acest stat membru.

7

X are ca asociat comanditat o societate stabilit? în Germania ?i ca asociat comanditar o societate stabilit? în ??rile de Jos, al c?rei asociat unic, Y, este de asemenea o societate stabilit? în ??rile de Jos.

8

În anul 2013, X ?i societatea în comandit? au fuzionat.

9

Y a furnizat servicii pe baza unui contract de administrare a afacerilor încheiat pentru anul 2007 cu asociatul comanditat al X ?i apoi, pentru anii urm?tori ai perioadei în litigiu, cu X.

10

Acest contract prevede c? remunera?ia lui Y trebuie s? ia în considerare costurile ?i cheltuielile suportate efectiv, cu excep?ia costurilor suportate de Y în propriul interes social (denumite în continuare „costuri rambursabile”).

11

Y are obliga?ia s? întocmeasc? documente referitoare la costurile rambursabile ?i un decont anual detaliat. Din decizia de trimitere reiese c? Y nu ar fi întocmit îns? un asemenea decont.

12

X a făcut obiectul unui control fiscal pentru exercițiile fiscale 2007-2010, inclusiv pentru cheltuielile de administrare plătite către Y. Documentația pe care X a fost solicitat să o furnizeze în temeiul obligației prevăzute la articolul 90 alineatul (3) din Codul fiscal (denumit în continuare „obligația de documentare fiscală”) a fost considerat de administrația fiscală germană ca fiind insuficientă.

13

În urma cererii introduse de X, autoritățile fiscale neerlandeze au informat, la 7 ianuarie 2016, autoritățile fiscale germane că Y a facturat X costurile sale totale, inclusiv costurile care nu erau costuri rambursabile.

14

La 17 martie 2016, X și autoritățile fiscale germane au încheiat, cu participarea Y, o tranzacție prin care s-a convenit că o parte din plățile efectuate de X către Y în perioada în litigiu, în valoare de 400000 de euro pe an și în valoare totală de 1,6 milioane de euro, au fost înregistrate în mod incorect ca fiind cheltuieli de funcționare.

15

În raportul din 10 iunie 2016, administrația fiscală germană a arătat că documentele prezentate de X în cadrul obligației de documentare fiscală nu erau utilizabile.

16

În consecință, la 8 noiembrie 2016, această administrație a obligat X la plata unei majorări fiscale care corespunde unei proporții de 5 % din veniturile suplimentare ale X, estimate de această administrație la 20000 de euro pe an, și anume un quantum total de 80000 de euro.

17

La 9 decembrie 2016, X a introdus o contestație împotriva acestei decizii la administrația menționată, care a respins-o.

18

La 27 decembrie 2017, X a sesizat Finanzgericht Bremen (Tribunalul Fiscal din Bremen, Germania) cu o acțiune împotriva acestei decizii, în care a susținut că articolul 162 alineatul (4) din Codul fiscal, în temeiul căruia i s-a fost impus majorarea fiscală, încalcă libertatea de stabilire.

19

Finanzgericht Bremen arată că Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) a statuat că obligația de documentare fiscală constituie o restricție privind libertatea de stabilire care poate fi considerat justificat de motive imperative de interes general și în special de necesitatea de a se garanta menținerea repartizării competențelor fiscale între statele membre și de a se permite un control fiscal eficient, însă nu s-a pronunțat cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a majorării fiscale care poate fi aplicat în caz de încălcare a acestei obligații. Potrivit instanței de trimitere, majorarea în cauză ar putea depăși ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

În acest context, Finanzgericht Bremen (Tribunalul Fiscal din Bremen) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare:

„Articolul 43 CE și, respectiv, articolul 49 TFUE, care garantează libertatea de stabilire (sau articolul 49 CE și, respectiv, articolul 56 TFUE, care garantează libera prestare a serviciilor), trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în situațiile referitoare la operațiuni care prezintă elemente de extraneitate, contribuabilul are obligația de a efectua înregistrări privind natura și conținutul relațiilor comerciale cu persoane afiliate, care să includă de asemenea temeiurile economice și juridice ale unui acord referitor la prețuri și la alte condiții de tranzacționare cu persoane afiliate, care țin seama de principiul deplinei concurențe, și potrivit căreia, atunci când contribuabilul nu prezintă, la solicitarea administrației fiscale, înregistrările menționate sau atunci când înregistrările prezentate sunt în esență inutilizabile, nu numai că se prezumă iuris tantum că veniturile sale impozabile pe teritoriul național, pentru stabilirea cărora sunt efectuate înregistrările, sunt mai ridicate decât veniturile declarate de acesta – și, dacă în astfel de cazuri autoritatea fiscală trebuie să efectueze o estimare, iar aceste venituri pot fi determinate numai într-un anumit cadru, în special numai pe baza unor marje de preț, acest cadru poate fi utilizat în detrimentul contribuabilului –, ci, în plus, trebuie să se stabilească o majorare în quantum de minimum 5 și de maximum 10 procente din veniturile suplimentare constatate, dar de cel puțin 5000 de euro, iar în cazul prezentei cu întârziere a unor înregistrări utilizabile, de până la 1000000 de euro, însă de cel puțin 100 de euro pentru fiecare zi întreagă de depășire a termenului, putându-se renunța la stabilirea unei majorări numai atunci când neîndeplinirea obligațiilor de înregistrare pare scuzabilă sau culpa este doar minoră?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații preliminare

21

Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că din însăși formularea deciziei de trimitere și din formularea întrebării adresate reiese că este necesar să se ofere elemente de interpretare a dreptului Uniunii care să permită instanței de trimitere să aprecieze conformitatea cu dreptul Uniunii nu numai a majorării fiscale pentru nerespectarea obligației de documentare fiscală, ci și a acestei obligații în sine.

22

În schimb, în vederea soluționării litigiului principal, nu pare necesar să se ofere instanței de trimitere elemente de răspuns care să îi permită să aprecieze conformitatea cu dreptul Uniunii a aspectelor din reglementarea germană, menționate de această instanță, referitoare la majorarea fiscală aplicabilă în cazul prezentei cu întârziere a documentației fiscale aplicabile.

Cu privire la libertatea de circulație aplicabilă

23

Trebuie să se arate că, deși întrebarea preliminară privește dispozițiile Tratatelor CE și FUE referitoare la libertatea de stabilire și la libera prestare a serviciilor, trebuie să se stabilească libertatea aplicabilă în litigiul principal.

24

Rezultă în acest sens dintr-o jurisprudență constantă, pentru a determina dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 25 și jurisprudența citată).

25

În plus, o legislație națională care este aplicabilă numai participanților care permit exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor unei societăți și stabilirea activităților acesteia face parte din domeniul de aplicare al libertății de stabilire (Hotărârea din 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punctul 28 și jurisprudența citată).

26

În această privință trebuie să se arate că obligația de documentare fiscală vizează numai operațiunile comerciale dintre întreprinderile „afiliate” în sensul dreptului național, această legătură fiind definită prin existența unui raport de interdependență, de capital sau de altă natură, care pare să caracterizeze în fiecare caz o influență certă a uneia asupra celeilalte. O asemenea situație există, în orice caz, atunci când legătura menționată este definită de împrejurarea, care este cea din litigiul principal, în care o persoană deține direct sau indirect o participație ce corespunde cel puțin unui sfert din capitalul contribuabilului. Y deține indirect, prin intermediul unei societăți cu sediul în Țările de Jos, 100 % din capitalul X, stabilit în Germania.

27

Având în vedere cele ce preced, reglementarea națională în discuție trebuie să fie examinată exclusiv în raport cu libertatea de stabilire.

28

Pe de altă parte, deși instanța de trimitere s-a referit în întrebarea sa la libertatea de stabilire consacrată la articolele 43 CE și, respectiv, 49 TFUE, se va face trimitere numai la articolul 49 TFUE, întrucât interpretarea se aplică, în orice caz, și articolului 43 CE.

29

În consecință, este necesar să se considere că, prin întrebarea adresată, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări în temeiul căreia, în primul rând, contribuabilul este supus unei obligații de documentare privind natura și conținutul, precum și temeiurile economice și juridice ale prețului și ale altor condiții de tranzacționare ale operațiunilor sale comerciale transfrontaliere cu persoane cu care se află într-un raport de interdependență, de capital sau de altă natură, care permit contribuabilului sau acestor persoane să exercite o influență certă asupra celeilalte persoane, și care prevede, în al doilea rând, că, în cazul încălcării acestei obligații, nu numai că există o prezumție relativă că veniturile sale impozabile în statul membru în cauză sunt mai mari decât cele care au fost declarate, administrația fiscală putând să efectueze o estimare în detrimentul contribuabilului, ci se aplică și o majorare într-un quantum echivalent cu cel puțin 5 % și cu cel mult 10 % din valoarea suplimentară calculată a veniturilor, cu un quantum minim de 5000 de euro, cu excepția cazului în care nerespectarea acestei obligații este scuzabilă sau culpa este minoră.

Cu privire la existența unei restricții privind libertatea de stabilire

Cu privire la obligația privind declarația fiscală

30

Conform unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii Europene cuprinde, potrivit articolului 54 TFUE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea într-un alt stat membru prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [Hotărârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobișnuit acordat unei societăți nerezidente), C-558/19, EU:C:2020:806, punctul 21 și jurisprudența citată].

31

Curtea a statuat printre altele că o reglementare națională potrivit căreia avantajele neobișnuite sau gratuite acordate de o societate rezidentă unei societăți care se află în raport de interdependență cu aceasta se adaugă la profitul propriu al primei societăți numai dacă societatea beneficiară este stabilită într-un alt stat membru constituie o restricție privind libertatea de stabilire [Hotărârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobișnuit acordat unei societăți nerezidente), C-558/19, EU:C:2020:806, punctul 24 și jurisprudența citată].

32

În speță, obligația de documentare fiscală vizează operațiunile comerciale transfrontaliere realizate între o societate rezidentă și o altă societate cu care se află în raporturi de interdependență, de capital sau de altă natură, care îi permite acesteia din urmă să exercite o influență certă asupra societății rezidente. În plus, din dosarul prezentat Curții reiese că societățile rezidente nu sunt supuse unei obligații comparabile în ceea ce privește operațiunile comerciale încheiate cu societăți rezidente.

33

O asemenea diferență de tratament poate să constituie o restricție privind libertatea de stabilire în sensul articolului 49 TFUE întrucât societățile stabilite în statul de impozitare sunt tratate mai puțin favorabil atunci când societățile cu care se află în raporturi de interdependență sunt stabilite într-un alt stat membru.

34

Astfel, o societate mamă stabilită într-un alt stat membru ar putea fi determinată să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în acest prim stat membru [a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobișnuit acordat unei societăți nerezidente), C-558/19, EU:C:2020:806, punctul 27 și jurisprudența citată].

35

Or, potrivit unei jurisprudențe constante, o măsură fiscală care poate împiedica libertatea de stabilire consacrată la articolul 49 TFUE nu poate fi admisă decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă poate fi justificată de motive imperative de interes general recunoscute de dreptul Uniunii. În plus, în acest caz, ea trebuie să fie de natură să asigure

realizarea obiectivului în cauză și nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [Hotărârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobișnuit acordat unei societăți nerezidente), C-558/19, EU:C:2020:806, punctul 28 și jurisprudența citată].

36

În această privință, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă ca analiza caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă a statului membru trebuie efectuat ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și de conținutul acestora din urmă [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 69].

37

Guvernul german invocă însă în esență argumente referitoare la necesitatea de a asigura eficiența controlului fiscal al prețurilor de transfer în scopul verificării conformității cu condițiile pieței a operațiunilor transfrontaliere ale contribuabilului cu întreprinderile afiliate, care privesc mai puțin problema caracterului comparabil al situațiilor decât justificarea întemeiată pe necesitatea de a garanta eficiența controalelor fiscale în scopul de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 31 mai 2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punctul 40).

38

Reiese într-adevăr din dosarul prezentat Curții că o asemenea reglementare, prin facilitarea controalelor fiscale, urmărește obiectivul de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, ceea ce constituie, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, un motiv imperativ de interes general [a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 63, și Hotărârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobișnuit acordat unei societăți nerezidente), C-558/19, EU:C:2020:806, punctul 31].

39

Or, necesitatea de a proteja o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi de natură să justifice o diferență de tratament atunci când regimul examinat urmărește prevenirea unor comportamente care pot să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (Hotărârea din 31 mai 2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punctul 43).

40

În această privință, Curtea a statuat deja că faptul de a permite filialelor societăților nerezidente să transfere profitul lor sub forma unor avantaje neobișnuite către societățile lor mamă ar risca să compromită repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și că acest lucru ar putea să compromită chiar sistemul repartizării competenței de impozitare între statele membre, deoarece statul membru al filialei care acordă asemenea avantaje ar fi obligat să renunțe la dreptul său de a impozita, în calitate de stat de reședință al acestei filiale, veniturile acesteia în favoarea, eventual, a statului membru în care are sediul societatea-mamă beneficiară [a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobișnuit acordat unei societăți nerezidente), C-558/19, EU:C:2020:806, punctul 32 și jurisprudența citată].

41

Prin urmare, întrucât oblig? contribuabilul, în spe?? filiala rezident? în statul membru de impozitare, s? întocmeasc? o documenta?ie referitoare la opera?iunile sale comerciale transfrontaliere cu întreprinderile în care se afl? în raporturi de interdependen?? ?i care s? priveasc? atât natura ?i condi?iile acestor opera?iuni, cât ?i temeiurile economice ?i juridice ale acordurilor privind pre?urile ?i celelalte condi?ii de tranzac?ionare, obliga?ia de documentare fiscal? permite acestui stat membru s? controleze mai eficient ?i cu mai mult? precizie dac? opera?iunile respective au fost încheiate în conformitate cu condi?iile pie?ei ?i s? î?i exercite competen?a fiscal? în leg?tur? cu activit??ile realizate pe teritoriul s?u [a se vedea prin analogie Hot?rârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobi?nuit acordat unei societ??i nerezidente), C?558/19, EU:C:2020:806, punctul 33].

42

Prin urmare, o reglementare na?ional? precum cea care prevede obliga?ia de documentare fiscal?, care asigur? asupra contribuabilului un control fiscal mai eficient ?i mai precis ?i care urm?re?te s? împiedice ca profitul generat în statul membru în cauz? s? fie transferat – f?r? a fi impozitat – în afara jurisdic?iei fiscale a acestuia din urm? prin intermediul unor opera?iuni care nu ar fi conforme cu condi?iile pie?ei, este de natur? s? garanteze men?inerea repartiz?rii competen?ei fiscale între statele membre [a se vedea prin analogie Hot?rârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobi?nuit acordat unei societ??i nerezidente), C?558/19, EU:C:2020:806, punctul 34].

43

Cu toate acestea, o asemenea reglementare nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit.

44

O atare situa?ie exist? atunci când contribuabilul are posibilitatea, f?r? a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente referitoare la opera?iunile comerciale transfrontaliere cu întreprinderile cu care se afl? în raporturi de interdependen?? [a se vedea prin analogie Hot?rârea din 8 octombrie 2020, Impresa Pizzarotti (Avantaj neobi?nuit acordat unei societ??i nerezidente), C?558/19, EU:C:2020:806, punctul 36].

45

În spe??, din formularea întreb?rii adresate reiese c? obliga?ia de documentare fiscal? prive?te nu numai „natura ?i con?inutul” rela?iilor comerciale, ci ?i „temeiurile juridice ?i economice ale unui acord referitor la pre?uri ?i la alte condi?ii de tranzac?ionare”. Articolul 90 alineatul (3) din Codul fiscal prevede îns? c? natura, con?inutul ?i domeniul înregistr?rilor care trebuie s? fie efectuate vor fi detaliate într-un decret de punere în aplicare, al c?rui cuprins nu este precizat în decizia de trimitere ?i în privin?a c?ruia este de competen?a instan?ei na?ionale s? verifice dac? nu este de natur? s? genereze constrângeri administrative excesive pentru contribuabil.

46

Pe de alt? parte, din decizia de trimitere reiese c?, în general, autoritatea fiscal? trebuie s? solicite prezentarea acestor documente numai în scopul realiz?rii unui control fiscal ?i c?, în principiu, această prezentare trebuie s? aib? loc în termen de 60 de zile, care poate fi prelungit în cazuri speciale, justificate în mod corespunz?tor.

47

În consecin??, sub rezerva verific?rilor care trebuie s? fie efectuate de instan?a de trimitere cu privire la aceste aspecte, nu reiese c? o atare obliga?ie de documentare fiscal? dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit.

48

Rezult? c? articolul 49 TFUE nu se opune, în principiu, unei asemenea obliga?ii.

Cu privire la majorarea fiscal?

49

În ceea ce prive?te majorarea fiscal? care sanc?ioneaz? nerespectarea obliga?iei de documentare fiscal?, trebuie amintit c?, de?i regimurile de sanc?iuni în materie fiscal? sunt, în lipsa unei armoniz?ri la nivelul Uniunii, de competen?a statelor membre, asemenea regimuri nu pot avea ca efect compromiterea libert??ilor prev?zute de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

50

În spe??, din moment ce majorarea fiscal? sanc?ioneaz? nerespectarea obliga?iei de documentare fiscal?, care poate constitui o restric?ie privind libertatea de stabilire, este posibil ca ea îns??i s? constituie o asemenea restric?ie.

51

Totu?i, a?a cum s?a amintit la punctul 35 din prezenta hot?râre, o asemenea restric?ie poate fi admis? dac? este justificat? de motive imperative de interes general ?i în m?sura în care, într-o astfel de situa?ie, aplicarea sa este de natur? s? asigure realizarea obiectivului urm?rit ?i nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea lui.

52

Curtea a statuat de asemenea c? impunerea de sanc?iuni, inclusiv de natur? penal?, poate fi considerat? necesar? pentru a garanta respectarea efectiv? a unei reglement?ri na?ionale, cu condi?ia îns? ca natura ?i cuantumul sanc?iunii impuse s? fie în fiecare caz propor?ionale cu gravitatea înc?lc?rii pe care urm?re?te s? o sanc?ioneze (Hot?rârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, punctul 47 ?i jurispruden?a citat?).

53

În ceea ce prive?te chestiunea dac? majorarea fiscal? este de natur? s? asigure obiectivul urm?rit de legiuitorul na?ional, trebuie s? se arate c? aplicarea unei major?ri într-un quantum suficient de ridicat pare s? fie de natur? s? descurajeze contribuabilul supus obliga?iei de documentare fiscal? s? nu o respecte ?i astfel s? evite ca statul membru de impozitare s? fie lipsit de posibilitatea de a

controla în mod eficient operațiunile transfrontaliere dintre societățile aflate în raporturi de interdependență în scopul garantării unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

54

Argumentul reclamantei din litigiul principal și al Comisiei Europene potrivit căruia o astfel de majorare ar putea să nu fie necesară în cazul în care există deja sancțiuni mai puțin severe aplicabile în situații naționale comparabile pare, de fapt, să privească mai degrabă caracterul adecvat al cuantumului majorării fiscale. În orice caz, trebuie să se rețină că existența unor asemenea sancțiuni nu reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții. În plus, trebuie să se arate că faptul că legislația germană ar prevedea sancțiuni mai puțin severe în cazul în care contribuabilul nu respectă, în situații pur interne, obligațiile de cooperare în cadrul combaterii evaziunii fiscale și a concurenței fiscale neloiale ar fi a priori lipsit de relevanță pentru aprecierea caracterului necesar al majorării fiscale, care urmărește un obiectiv diferit, și anume menținerea unei repartizări echilibrate a competenței fiscale între statele membre.

55

În ceea ce privește proporționalitatea acestei majorări, trebuie să se constate că aplicarea unei sancțiuni egale cu cel puțin 5 % și cu cel mult 10 % din valoarea suplimentară a veniturilor rezultată în urma corecției efectuate de administrația fiscală în cazul încălcării obligației de documentare fiscală, fără limitarea cuantumului maxim absolut și cu un quantum minim de 5000 de euro, inclusiv în cazul în care administrația fiscală nu a constatat în final o valoare suplimentară a venitului, nu este în sine susceptibilă să conducă la aplicarea unei sancțiuni într-un quantum disproporționat.

56

Este adevărat, astfel cum subliniază Comisia, că stabilirea cuantumului acestei sancțiuni în funcție de un procent din corecția veniturilor impozabile permite instituirea unei corelații între quantumul amenzii și gravitatea încălcării. Faptul că se prevede o sancțiune minimă de 5000 de euro permite în plus menținerea efectului disuasiv al majorării fiscale în cazul în care quantumul său minim ar fi prea mic, în timp ce stabilirea unui plafon de 10 % garantează lipsa caracterului excesiv al cuantumului acestei majorări.

57

Împrejurarea că majorarea fiscală nu se aplică dacă încălcarea obligației de documentare fiscală este scuizabilă sau culpa este minoră susține această analiză.

58

În sfârșit, faptul că reglementarea germană prevede de asemenea, în cazul încălcării obligației privind declarația fiscală, corecția veniturilor impozabile ale persoanei impozabile, în privința căreia există ulterior o prezumție relativă că sunt subevaluate, nu poate justifica o interpretare diferită.

59

Într-adevăr, aceste norme au o natură diferită de cea a majorării fiscale, deoarece urmăresc nu să sancționeze nerespectarea obligației de documentare fiscală, ci să rectifice valoarea veniturilor impozabile ale contribuabilului.

În consecință, articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune nici unei majorări fiscale precum cea în discuție în litigiul principal.

Având în vedere cele ce preced, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia, în primul rând, contribuabilul este supus unei obligații de documentare privind natura și conținutul, precum și temeiurile economice și juridice ale prețului și ale altor condiții de tranzacționare ale operațiunilor sale comerciale transfrontaliere cu persoane cu care se află într-un raport de interdependență, de capital sau de altă natură, care permit contribuabilului sau acestor persoane să exercite o influență certă asupra celeilalte persoane, și care prevede, în al doilea rând, că, în cazul încălcării acestei obligații, nu numai că există o prezumție relativă că veniturile sale impozabile în statul membru în cauză sunt mai mari decât cele care au fost declarate, administrația fiscală putând să efectueze o estimare în detrimentul contribuabilului, ci se aplică și o majorare într-un quantum echivalent cu cel puțin 5 % și cu cel mult 10 % din valoarea suplimentară calculată a veniturilor, cu un quantum minim de 5000 de euro, cu excepția cazului în care nerespectarea acestei obligații este scuzabilă sau culpa este minoră.

Cu privire la cheltuielile de judecată

Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia, în primul rând, contribuabilul este supus unei obligații de documentare privind natura și conținutul, precum și temeiurile economice și juridice ale prețului și ale altor condiții de tranzacționare ale operațiunilor sale comerciale transfrontaliere cu persoane cu care se află într-un raport de interdependență, de capital sau de altă natură, care permit contribuabilului sau acestor persoane să exercite o influență certă asupra celeilalte persoane, și care prevede, în al doilea rând, că, în cazul încălcării acestei obligații, nu numai că există o prezumție relativă că veniturile sale impozabile în statul membru în cauză sunt mai mari decât cele care au fost declarate, administrația fiscală putând să efectueze o estimare în detrimentul contribuabilului, ci se aplică și o majorare într-un quantum echivalent cu cel puțin 5 % și cu cel mult 10 % din valoarea suplimentară calculată a veniturilor, cu un quantum minim de 5000 de euro, cu excepția cazului în care nerespectarea acestei obligații este scuzabilă sau culpa este minoră.

Semnături

(*1) Limba de procedură: germana.