



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 13 de octubre de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios — Impuesto sobre sociedades — Determinación de la renta imponible de las sociedades — Operaciones con elemento extranjero — Obligación de documentación tributaria sobre relaciones comerciales entre personas que tienen vínculos de interdependencia — Estimación de la renta imponible y liquidación de recargo con carácter sancionador»

En el asunto C-431/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Bremen (Tribunal de lo Tributario de Bremen, Alemania), mediante resolución de 7 de julio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de julio de 2021, en el procedimiento entre

X GmbH & Co. KG

y

Finanzamt Bremen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Emiliou;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X GmbH & Co. KG, por los Sres. S. Stahlschmidt y J. Uterhark, Rechtsanwälte, y la Sra. M. Giese, Steuerberaterin;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y V. Uher, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 43 CE y 49 CE y de los artículos 49 TFUE y 56 TFUE.
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre X GmbH & Co. KG y el Finanzamt Bremen (Oficina Tributaria de Bremen, Alemania), en relación con la liquidación por parte de este último de un recargo sobre la renta imponible (en lo sucesivo, «recargo tributario»), por incumplimiento de la obligación tributaria de documentación sobre las relaciones comerciales transfronterizas entre sociedades vinculadas.

Marco jurídico

- 3 El artículo 90, sobre obligaciones de cooperación del contribuyente, de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria) (BGBl. 2002 I, p. 3866), en su versión aplicable el litigio principal (en lo sucesivo, «LGT») establece:

«1. Los afectados están obligados a cooperar en la determinación de los hechos. En particular, cumplen su obligación de cooperación revelando con sinceridad todos los hechos pertinentes para la tributación y comunicando los elementos de prueba que se les son conocidos. La amplitud de estas obligaciones depende de las circunstancias del caso concreto.

[...]

3. En caso de operaciones que impliquen presenten elementos internacionales, el contribuyente está obligado a generar registros relativos a la naturaleza y al contenido de sus relaciones comerciales con personas vinculadas en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Ley relativa a la Imposición en caso de Relaciones con el Extranjero), de 8 de septiembre de 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713)]. La obligación de registro incluye también las bases económicas y jurídicas de los acuerdos sobre precios y otras condiciones comerciales con personas vinculadas, acuerdos que deben respetar el principio de plena competencia. En caso de operaciones comerciales excepcionales, los registros deben efectuarse a tiempo. Las obligaciones de registro se aplican por analogía a los contribuyentes que, a efectos tributarios nacionales, deban repartir beneficios entre su empresa nacional y sus establecimientos extranjeros o determinar el beneficio de los establecimientos nacionales de su empresa extranjera. A fin de garantizar una aplicación uniforme del Derecho, el Ministerio Federal de Hacienda está facultado para definir, con el acuerdo del Bundesrat, mediante orden de desarrollo, la naturaleza, el contenido y el alcance de los registros que deban efectuarse. Por regla general, la autoridad tributaria solo debe exigir la presentación de registros para la realización de inspecciones tributarias. La presentación se basará en el artículo 97, si bien el apartado 2 de esa disposición no será aplicable. La presentación debe efectuarse, tras ser requerida, en un plazo de 60 días. En la medida en que la presentación se refiera a registros relativos a operaciones comerciales excepcionales, el plazo será de 30 días. En casos particulares debidamente justificados, el plazo de presentación podrá prorrogarse.»

4 El artículo 162 de la LGT, titulado «Estimación de la base imponible», dispone:

«1. Si la autoridad tributaria es incapaz de determinar o calcular la base imponible, debe estimarla. Tiene en cuenta todas las circunstancias pertinentes para dicha estimación.

[...]

3. En caso de que un contribuyente incumpla sus obligaciones de cooperación en virtud del artículo 90, apartado 3, no presentando los registros o por ser los registros presentados en esencia inservibles, o cuando se constate que el contribuyente no generó los registros a tiempo en el sentido del artículo 90, apartado 3, tercera frase, se presumirá *iuris tantum* que sus ingresos imponibles en Alemania, para cuya determinación sirven los registros a que se refiere el artículo 90, apartado 3, son superiores a los ingresos que declaró. Cuando en esos casos la autoridad tributaria deba realizar una estimación de ingresos y estos solo puedan determinarse dentro de un margen concreto —en particular, únicamente con base en horquillas de precios—, se puede agotar dicho marco en perjuicio del contribuyente. Si, a pesar de la presentación por el contribuyente de registros no inservibles, existen indicios de que, en caso de que se respetara el principio de plena competencia, sus ingresos serían más elevados que los ingresos declarados sobre la base de los registros, y si no pueden aclararse dudas en este sentido porque una persona vinculada, situada en el extranjero, incumple las obligaciones de cooperación previstas en el artículo 90, apartado 2, o los deberes de información a los que se refiere el artículo 93, apartado 1, procede aplicar por analogía la segunda frase.

4. Cuando un contribuyente no presente los registros a que se refiere el artículo 90, apartado 3, o cuando los registros presentados sean en esencia inservibles, se liquida un recargo de 5 000 euros. El recargo asciende, como mínimo, al 5 % y, como máximo, al 10 % de la cuantía adicional de los ingresos resultantes de la corrección efectuada con arreglo al apartado 3 cuando, a raíz de dicha corrección, el recargo supere los 5 000 euros. En caso de presentación extemporánea de registros no inservibles, el importe máximo del recargo es de 1 000 000 euros, pero al menos 100 euros por cada día completo que se exceda del plazo. En la medida en que se conceda un margen discrecional a la autoridad tributaria sobre el importe del recargo, deben tenerse en cuenta, además del objetivo de dicho recargo de que el contribuyente respete la obligación de efectuar y presentar en plazo los registros a que se refiere el artículo 90, apartado 3, en particular las ventajas obtenidas por el contribuyente y, en caso de presentación extemporánea, también la duración del período en que se hubiera excedido el plazo. Debe omitirse la liquidación del recargo si el incumplimiento de las obligaciones de registro a que se refiere el artículo 90, apartado 3, parece excusable o si la culpa es leve. La culpa en que incurran un representante legal o un encargado equivale a culpa del principal. Por regla general, el recargo debe fijarse una vez finalizada la inspección tributaria.»

5 El artículo 1, apartado 2, de la Ley relativa a la Imposición en caso de Relaciones con el Extranjero, en su versión aplicable al litigio principal, establece:

«Una persona está vinculada al contribuyente cuando:

1. La persona posee directa o indirectamente una participación correspondiente a al menos un cuarto del capital del contribuyente (participación sustancial) o puede ejercer directa o indirectamente una influencia dominante en el contribuyente o, por el contrario, cuando el contribuyente tiene una participación sustancial en el capital de dicha persona o puede ejercer directa o indirectamente una influencia dominante sobre ella, o

2. Un tercero tiene una participación sustancial en el capital de dicha persona o del contribuyente, o puede ejercer directa o indirectamente una influencia dominante sobre una o el otro, o
3. La persona o el contribuyente está en condiciones, en el marco de la negociación de las condiciones de una relación comercial, de ejercer en el contribuyente o la persona una influencia que tiene su origen fuera de esa relación comercial, o cuando uno de los dos tiene un interés propio en que el otro obtenga rentas.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 6 X, demandante en el litigio principal, es una sociedad comanditaria, establecida en Bremen (Alemania), que posee y gestiona participaciones y presta servicios de asistencia, asesoramiento y gestión. En el momento de los hechos del litigio principal, poseía la totalidad de las participaciones de una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio social en Alemania, que poseía a su vez la totalidad de las participaciones de otras cuatro sociedades de responsabilidad limitada con domicilio social en dicho Estado miembro.
- 7 X tiene como socio colectivo una sociedad establecida en Alemania y como socio comanditario una sociedad establecida en los Países Bajos, cuyo socio único, Y, es también una sociedad establecida en los Países Bajos.
- 8 En 2013, X y la sociedad que es su socio colectivo se fusionaron.
- 9 Y prestaba servicios en virtud de un contrato de mandato celebrado, para el año 2007, con el socio colectivo de X y, posteriormente, para los años siguientes del período controvertido, con X.
- 10 Dicho contrato estipula que la remuneración de Y tiene en cuenta los costes y los gastos efectivamente realizados, con excepción de los costes que Y hubiera efectuado en su interés social (en lo sucesivo, «costes reembolsables»).
- 11 Y está obligada a elaborar los documentos relativos a los costes reembolsables y un desglose anual detallado. Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende que Y no aportó tal desglose.
- 12 X fue objeto de una inspección tributaria sobre los ejercicios 2007 a 2010, en particular sobre los pagos por gestión realizados a Y. La documentación que se invitó a X a presentar en virtud de la obligación a que se refiere el artículo 90, apartado 3, de la LGT (en lo sucesivo, «obligación de documentación tributaria») fue considerada insuficiente por la Administración tributaria alemana.
- 13 El 7 de enero de 2016, la Administración tributaria neerlandesa, a instancias de X, informó a la Administración tributaria alemana de que Y había facturado a X la totalidad de sus costes, incluidos costes que no eran costes reembolsables.
- 14 El 17 de marzo de 2016, X y la Administración tributaria alemana alcanzaron, con la participación de Y, una transacción en la que se acordó que una parte de los pagos hechos por X a Y durante el período controvertido, por importe de 400 000 euros anuales y por un total de 1,6 millones de euros, se habían contabilizado erróneamente como costes de explotación.

- 15 En un informe de 10 de junio de 2016, la Administración tributaria alemana indicó que los documentos presentados por X en virtud de la obligación de documentación tributaria eran inservibles.
- 16 En consecuencia, el 8 de noviembre de 2016, dicha Administración liquidó a X un recargo tributario, correspondiente al 5 % de los ingresos complementarios de X, estimados por la referida Administración en 20 000 euros anuales, es decir, un importe total de 80 000 euros.
- 17 El 9 de diciembre de 2016, X presentó una reclamación contra dicha resolución ante la citada Administración, que la desestimó.
- 18 El 27 de diciembre de 2017, X interpuso ante el Finanzgericht Bremen (Tribunal de lo Tributario de Bremen, Alemania) una demanda contra dicha resolución, en la que alegaba que el artículo 162, apartado 4, de la LGT, en virtud del cual se le había liquidado el recargo tributario, infringe la libertad de establecimiento.
- 19 El Finanzgericht Bremen (Tribunal de lo Tributario de Bremen) indica que el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) ha declarado que la obligación de documentación tributaria constituye una restricción a la libertad de establecimiento que puede considerarse justificada por razones imperiosas de interés general y, en particular, por la necesidad de garantizar el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de permitir un control tributario eficaz, pero no ha pronunciado sobre la conformidad con el Derecho de la Unión del recargo tributario que puede liquidarse en caso de incumplimiento de dicha obligación. Según el órgano jurisdiccional remitente, ese recargo podría ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.
- 20 En ese contexto, el Finanzgericht Bremen (Tribunal de lo Tributario de Bremen) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 43 CE y 49 TFUE, que garantizan la libertad de establecimiento (o los artículos 49 CE y 56 TFUE, que garantizan la libre prestación de servicios), en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece que, en relación con hechos referentes a operaciones que presentan elementos internacionales, el contribuyente está obligado a generar registros relativos a la naturaleza y al contenido de sus relaciones comerciales con personas vinculadas, que incluyan también las bases económicas y jurídicas de los acuerdos sobre precios y otras condiciones comerciales con las personas vinculadas, acuerdos que deben respetar el principio de plena competencia, y conforme a la cual, en caso de que un contribuyente, habiendo sido requerido por la Administración tributaria, no presente los registros o cuando los registros presentados sean en esencia inservibles, no solo se presumirá *iuris tantum* que sus ingresos imponibles en territorio nacional, para cuya determinación sirven los registros, son superiores a los ingresos que declaró y, en caso de que en esos supuestos la autoridad tributaria deba realizar una estimación de los ingresos y estos solo puedan determinarse dentro de un marco concreto —en particular, únicamente con base en horquillas de precios—, se podrá agotar dicho marco en perjuicio del contribuyente, sino que además deberá liquidarse un recargo que equivaldrá como mínimo al 5 % y como máximo al 10 % de la cuantía adicional determinada de los ingresos, pero que ascenderá como mínimo a 5 000 euros, y, en caso de presentación extemporánea de registros no inservibles, hasta a 1 000 000 euros, pero al menos 100 euros por cada día completo que se exceda del plazo, debiendo omitirse la liquidación del recargo solo si el incumplimiento de las obligaciones de registro parece excusable o si la culpa es leve?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

- 21 Con carácter preliminar, ha de señalarse que de los propios términos de la resolución de remisión y del tenor de la cuestión prejudicial planteada se desprende que es preciso aportar elementos de interpretación del Derecho de la Unión que permitan al órgano jurisdiccional remitente apreciar la conformidad con el Derecho de la Unión no solo del recargo tributario que sanciona el incumplimiento de la obligación de documentación tributaria, sino también de la propia obligación.
- 22 En cambio, no parece necesario, a efectos del litigio principal, proporcionar al órgano jurisdiccional remitente elementos de respuesta que permitan apreciar la conformidad con el Derecho de la Unión de los aspectos de la normativa alemana, mencionados por dicho órgano jurisdiccional, relativos al recargo tributario aplicable en caso de presentación extemporánea de la documentación tributaria aplicable.

Libertad de circulación aplicable

- 23 Ha de señalarse que, si bien la cuestión prejudicial versa sobre las disposiciones de los Tratados CE y FUE relativas a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, es preciso determinar la libertad aplicable en el litigio principal.
- 24 A ese respecto, resulta de jurisprudencia reiterada que, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (sentencia de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, apartado 25 y jurisprudencia citada).
- 25 Además, está comprendida en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento una legislación nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta (sentencia de 31 de mayo de 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 26 A ese respecto, es preciso señalar que la obligación de documentación tributaria se refiere únicamente a operaciones comerciales transfronterizas entre empresas «vinculadas» en el sentido del Derecho nacional, vínculo que se define por la existencia de una relación de interdependencia, ya sea en términos de capital o de otro tipo, que caracteriza, según resulte en cada caso, una influencia real de una sobre otra. Así sucede, en cualquier caso, cuando dicho vínculo se define por la circunstancia, que es la del litigio principal, de que una persona posea directa o indirectamente una participación correspondiente a al menos una cuarta parte del capital del contribuyente. En efecto, Y posee indirectamente, a través de una sociedad establecida en los Países Bajos, el 100 % del capital de X, que está establecida en Alemania.
- 27 Habida cuenta de lo anterior, procede examinar la normativa nacional controvertida exclusivamente a la luz de la libertad de establecimiento.

- 28 Por otra parte, si bien el órgano jurisdiccional remitente se refirió en su cuestión prejudicial a la libertad de establecimiento, consagrada, respectivamente, en los artículos 43 CE y 49 TFUE, solo se hará referencia al artículo 49 TFUE, ya que, en cualquier caso, la interpretación es igualmente válida para el artículo 43 CE.
- 29 Por consiguiente, es preciso considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa que establece que, en primer lugar, el contribuyente está sujeto a una obligación de documentación sobre la naturaleza y el contenido, y sobre las bases económicas y jurídicas y otras condiciones comerciales, de las operaciones comerciales transfronterizas que mantiene con personas con las que le unen vínculos de interdependencia, ya sea en términos de capital o de otro tipo, que permiten que dicho contribuyente o dichas personas ejerzan recíprocamente entre sí una influencia real, y según la cual, en segundo lugar, en caso de incumplimiento de dicha obligación, no solo se presumirá *iuris tantum* que sus ingresos imponibles en territorio del Estado miembro de que se trate son superiores a los ingresos que declaró, con la posibilidad de que la Administración tributaria realice una estimación en perjuicio del contribuyente, sino que además se le aplicará un recargo que equivaldrá como mínimo al 5 % y como máximo al 10 % de la cuantía adicional determinada de los ingresos, pero que ascenderá como mínimo a 5 000 euros, salvo si el incumplimiento de dicha obligación resulta excusable o si la culpa es leve.

Existencia de una restricción de la libertad de establecimiento

– Obligación de presentar una declaración tributaria

- 30 Según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento, que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión Europea, comprende, conforme al artículo 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el seno de la Unión, el derecho a ejercer su actividad en otro Estado miembro por medio de una filial, sucursal o agencia [sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente)*, C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 21 y jurisprudencia citada].
- 31 El Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, que una normativa nacional en virtud de la cual las ventajas anormales o benévolas concedidas por una sociedad residente a una sociedad con la que mantenga vínculos de interdependencia solo se añaden a los beneficios propios de la primera sociedad si la sociedad beneficiaria está establecida en otro Estado miembro constituye una restricción a la libertad de establecimiento [sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente)*, C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 24 y jurisprudencia citada].
- 32 En el caso de autos, la obligación de documentación tributaria se refiere a las operaciones comerciales transfronterizas realizadas entre una sociedad residente y otra sociedad con la que mantiene vínculos de interdependencia, ya sea en términos de capital o de otro tipo, que permiten a esta última ejercer una influencia real sobre la sociedad residente. Además, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que las sociedades residentes no están sujetas a una obligación comparable por lo que respecta a operaciones comerciales celebradas con sociedades residentes.

- 33 Tal diferencia de trato puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 49 TFUE, puesto que las sociedades establecidas en el Estado de tributación disfrutan de un trato menos favorable cuando las sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia están establecidas en otro Estado miembro.
- 34 En efecto, una sociedad matriz establecida en otro Estado miembro podría verse inducida a renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en ese primer Estado miembro [sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente)*, C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 27 y jurisprudencia citada].
- 35 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, una medida tributaria que puede obstaculizar la libertad de establecimiento solo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por razones imperiosas de interés general reconocidas por el Derecho de la Unión. Pero, en tal caso, es preciso además que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo [sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente)*, C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 28 y jurisprudencia citada].
- 36 A ese respecto, resulta de jurisprudencia reiterada que el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna del Estado miembro debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta [sentencia de 7 de abril de 2022, *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales)*, C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 69].
- 37 Sin embargo, el Gobierno alemán formula esencialmente alegaciones relativas a la necesidad de garantizar la eficacia del control tributario de los precios de transferencia para comprobar la conformidad con las condiciones del mercado de las operaciones transfronterizas del contribuyente con las empresas vinculadas, alegaciones que están menos emparentadas con la cuestión del carácter comparable de las situaciones que con la de la justificación basada en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles tributarios a fin de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase, por analogía, la sentencia de 31 de mayo de 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, apartado 40).
- 38 En efecto, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que tal normativa, al facilitar las inspecciones tributarias, persigue el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, lo que constituye, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una razón imperiosa de interés general [véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, *Comisión/España*, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 63, y de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente)*, C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 31].
- 39 Pues bien, la necesidad de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar una diferencia de trato cuando el objetivo del régimen examinado sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio (sentencia de 31 de mayo de 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, apartado 43).
- 40 A ese respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que permitir a las filiales de las sociedades no residentes transferir sus beneficios en forma de ventajas anormales a sus sociedades matrices conlleva el riesgo de comprometer un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los

Estados miembros y que ello podría poner en peligro el propio sistema de reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que el Estado miembro de la filial que concede dichas ventajas estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa filial, a su derecho a gravar los rendimientos de esta, en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad matriz beneficiaria [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti* (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente), C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 32 y jurisprudencia citada].

- 41 Por consiguiente, al exigir al contribuyente, en este caso a la filial residente en el Estado miembro de tributación, que elabore documentación sobre las operaciones comerciales transfronterizas que realiza con empresas con las que mantiene vínculos de interdependencia, referida tanto a la naturaleza y las condiciones de estas operaciones como a las bases económicas y jurídicas de los acuerdos sobre precios y otras condiciones comerciales, la obligación de documentación tributaria permite a dicho Estado miembro controlar de manera más eficaz y con mayor precisión si dichas operaciones se celebraron en condiciones de mercado y ejercer su potestad tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio [véase, por analogía, la sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti* (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente), C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 33].
- 42 Por tanto, una normativa nacional como la que establece la obligación de documentación tributaria, que garantiza un control tributario más eficaz y preciso del contribuyente y pretende impedir que beneficios generados en el Estado miembro afectado se transfieran fuera de la jurisdicción tributaria de este por medio de operaciones que no se ajustan a las condiciones de mercado, sin haber tributado por ello, es adecuada para garantizar el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros [véase, por analogía, la sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti* (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente), C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 34].
- 43 No obstante, es preciso que tal normativa no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.
- 44 Así sucede si el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos pertinentes relativos a operaciones comerciales transfronterizas con empresas con las que mantiene vínculos de interdependencia [véase, por analogía, la sentencia de 8 de octubre de 2020, *Impresa Pizzarotti* (Ventaja anormal concedida a una sociedad no residente), C-558/19, EU:C:2020:806, apartado 36].
- 45 En el caso de autos, del propio tenor de la cuestión prejudicial planteada se desprende que la obligación de documentación tributaria se refiere «a la naturaleza y al contenido» de las relaciones comerciales, pero también a «las bases económicas y jurídicas de los acuerdos sobre precios y otras condiciones comerciales». No obstante, el artículo 90, apartado 3, de la LGT puntualiza que la naturaleza, el contenido y el alcance de los registros que deben efectuarse se precisarán mediante una orden de desarrollo, cuyo contenido no se precisa en la resolución de remisión, y respecto de la que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si no puede generar restricciones administrativas excesivas para el contribuyente.
- 46 Por otra parte, de la resolución de remisión se desprende que, por regla general, la autoridad tributaria solo debe exigir la presentación de dichos documentos para la realización de inspecciones tributarias y que, en principio, la presentación debe efectuarse en un plazo de 60 días, que podrá prorrogarse en casos particulares debidamente justificados.

47 Por consiguiente, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben a ese respecto al órgano jurisdiccional remitente, no parece que tal obligación de documentación tributaria vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

48 De ello se deduce que el artículo 49 TFUE no se opone, en principio, a tal obligación.

– *Recargo tributario*

49 Por lo que respecta al recargo tributario que sanciona el incumplimiento de la obligación de documentación tributaria, es necesario recordar que, si bien los regímenes sancionadores en materia tributaria, a falta de armonización a escala de la Unión, son competencia de los Estados miembros, tales regímenes no pueden tener como efecto minar las libertades previstas en el Tratado FUE (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, apartado 37 y jurisprudencia citada).

50 En el caso de autos, dado que sanciona el incumplimiento de la obligación de documentación tributaria, que puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento, el recargo tributario puede a su vez constituir una restricción de esas características.

51 No obstante, como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia, puede admitirse una restricción de esas características si encuentra justificación en razones imperiosas de interés general y siempre que, en tal caso, su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

52 El Tribunal de Justicia también ha declarado que la imposición de sanciones, incluidas las penales, puede considerarse necesaria para garantizar el cumplimiento efectivo de una normativa nacional, siempre que la naturaleza y el importe de la sanción aplicada sean proporcionados, en cada caso, a la gravedad de la infracción que la sanción pretende castigar (sentencia de 3 de marzo de 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, apartado 47 y jurisprudencia citada).

53 En cuanto a si el recargo tributario es adecuado para garantizar el objetivo perseguido por el legislador nacional, es preciso señalar que la aplicación de un recargo de un importe suficientemente elevado parece idóneo para disuadir al contribuyente sujeto a la obligación de documentación tributaria de incumplirla y, de ese modo, evitar que el Estado miembro de tributación se vea privado de la posibilidad de controlar eficazmente las operaciones transfronterizas entre sociedades que presentan un vínculo de interdependencia, con el fin de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

54 La alegación de la demandante en el litigio principal y de la Comisión Europea de que tal recargo pueda no ser necesario si ya existen sanciones menos severas para situaciones nacionales comparables parece, en realidad, tener por objeto más bien si el importe del recargo tributario es apropiado. En cualquier caso, procede observar que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que existan tales sanciones. Además, ha de señalarse que el hecho de que la normativa alemana en su caso establezca sanciones menos severas cuando el contribuyente no cumple, en situaciones puramente internas, obligaciones de cooperación en el marco de la lucha contra la evasión tributaria y la competencia tributaria desleal carece, *a priori*, de pertinencia a la hora de apreciar la necesidad del recargo tributario, que persigue un objetivo diferente, a saber, preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

- 55 En cuanto a la proporcionalidad de ese recargo, procede observar que la aplicación de una sanción igual, como mínimo, al 5 % y, como máximo, al 10 % de la cuantía adicional de los ingresos resultantes de la corrección efectuada por la Administración tributaria en caso de incumplimiento de la obligación de documentación tributaria, sin limitación del importe máximo en términos absolutos, y con un importe mínimo de 5 000 euros, incluso en el supuesto de que la Administración tributaria no hubiera constatado finalmente ninguna cuantía adicional de ingresos, no parece, por sí misma, que pueda dar lugar a una sanción de una cuantía desproporcionada.
- 56 En efecto, como indica la Comisión, la fijación de la cuantía de dicha sanción como porcentaje de la corrección de la renta imponible permite establecer una correlación entre la cuantía de la multa y la gravedad del incumplimiento. Prever una sanción mínima de 5 000 euros permite, además, preservar el efecto disuasorio del recargo tributario cuando su cuantía mínima sea demasiado baja, mientras que la fijación de un límite máximo del 10 % garantiza que su cuantía no sea excesiva.
- 57 Este análisis se ve respaldado por la circunstancia de que el recargo tributario no sea aplicable si el incumplimiento de la obligación de documentación tributaria es excusable o si la culpa es leve.
- 58 Por último, el hecho de que la normativa alemana establezca también, en caso de incumplimiento de la obligación de declaración tributaria, la corrección de la renta imponible del contribuyente, que se presume entonces *iuris tantum* que estaba infravalorada, no justifica otra interpretación diferente.
- 59 En efecto, esas normas tienen distinta naturaleza que el recargo tributario, puesto que su finalidad no es sancionar el incumplimiento de la obligación de documentación tributaria, sino rectificar la cuantía de la renta imponible del contribuyente.
- 60 Por consiguiente, el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que tampoco él se opone a un recargo tributario como el controvertido en el litigio principal.
- 61 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que, en primer lugar, el contribuyente está sujeto a una obligación de documentación sobre la naturaleza y el contenido, y sobre las bases económicas y jurídicas y otras condiciones comerciales, de las operaciones comerciales transfronterizas que mantiene con personas con las que le unen vínculos de interdependencia, ya sea en términos de capital o de otro tipo, que permiten que dicho contribuyente o dichas personas ejerzan recíprocamente entre sí una influencia real, y según la cual, en segundo lugar, en caso de incumplimiento de dicha obligación, no solo se presumirá *iuris tantum* que sus ingresos imponibles en territorio del Estado miembro de que se trate son superiores a los ingresos que declaró, con la posibilidad de que la Administración tributaria realice una estimación en perjuicio del contribuyente, sino que además se le aplicará un recargo que equivaldrá como mínimo al 5 % y como máximo al 10 % de la cuantía adicional determinada de los ingresos, pero que ascenderá como mínimo a 5 000 euros, salvo si el incumplimiento de dicha obligación resulta excusable o si la culpa es leve.

Costas

- 62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que, en primer lugar, el contribuyente está sujeto a una obligación de documentación sobre la naturaleza y el contenido, y sobre las bases económicas y jurídicas y otras condiciones comerciales, de las operaciones comerciales transfronterizas que mantiene con personas con las que le unen vínculos de interdependencia, ya sea en términos de capital o de otro tipo, que permiten que dicho contribuyente o dichas personas ejerzan recíprocamente entre sí una influencia real, y según la cual, en segundo lugar, en caso de incumplimiento de dicha obligación, no solo se presumirá *iuris tantum* que sus ingresos imponibles en territorio del Estado miembro de que se trate son superiores a los ingresos que declaró, con la posibilidad de que la Administración tributaria realice una estimación en perjuicio del contribuyente, sino que además se le aplicará un recargo que equivaldrá como mínimo al 5 % y como máximo al 10 % de la cuantía adicional determinada de los ingresos, pero que ascenderá como mínimo a 5 000 euros, salvo si el incumplimiento de dicha obligación resulta excusable o si la culpa es leve.

Firmas