



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

9 octombrie 2014\*

„Trimitere preliminară — Libera circulație a capitalurilor — Articolul 63 TFUE — Impozitarea veniturilor rezultate din fonduri de investiții — Obligații de comunicare și de publicare a anumitor informații de către un fond de investiții — Impozitare forfetară a veniturilor rezultate din fonduri de investiții care nu se conformează obligațiilor de comunicare și de publicare”

În cauza C-326/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Germania), prin decizia din 3 mai 2012, primită de Curte la 10 iulie 2012, în procedura

**Rita van Caster,**

**Patrick van Caster**

împotriva

**Finanzamt Essen-Süd,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii S. Rodin, A. Borg Barthet și E. Levits (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 octombrie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna și domnul van Caster, de V. Heidelberg, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Essen-Süd, de U. Weise, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de A. Wiedmann, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de C. Murrell, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de W. Mölls, în calitate de agenți,

\* Limba de procedură: germana.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 noiembrie 2013,  
pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 TFUE și 65 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna van Caster și fiul acesteia (denumiți în continuare „doamna și domnul van Caster”), cu domiciliul în Germania, pe de o parte, și Finanzamt Essen-Süd (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la stabilirea uniformă și separată a bazei de impozitare a veniturilor lor provenite din fonduri de investiții nerezidente pentru exercițiile fiscale 2004-2008.

### Cadrul juridic german

- 3 Legea privind impozitarea investițiilor (Investmentsteuergesetz, denumită în continuare „InvStG”), în vigoare începând din anul 2004, conține o secțiune 1, în care se regăsesc articolele 1-10 din aceasta, consacrate dispozițiilor comune pentru participațiile la fonduri de investiții naționale și internaționale.
- 4 Articolul 2 alineatul (1) din InvStG prevede că veniturile distribuite provenite din participații, veniturile echivalente unei distribuiri și câștigul intermediar intră, cu câteva excepții, în categoria veniturilor din capitaluri ale investitorului.
- 5 Articolul 5 din legea menționată, în versiunea din 15 decembrie 2003 (BGBl. 2003 I, p. 2676), are următorul cuprins:

„(Baze de impozitare)

(1) Articolele 2 și 4 se aplică numai atunci când:

1. în cadrul fiecărei distribuiri de venituri aferente unei participații la un fond de investiții, societatea de investiții comunică investitorilor, în limba germană:
  - a) quantumul distribuirii (cu cel puțin patru cifre după virgulă),
  - b) quantumul veniturilor distribuite (cu cel puțin patru cifre după virgulă),
  - c) sumele conținute în distribuire, și anume
    - aa) veniturile din anii anteriori echivalente unei distribuiri,
    - bb) câștigurile din cesiuni scutite în sensul articolului 2 alineatul (3) punctul 1 prima teză,
    - cc) veniturile în sensul articolului 3 punctul 40 din Legea privind impozitul pe venit [(Einkommensteuergesetz)],
    - dd) veniturile în sensul articolului 8b alineatul (1) din Legea privind impozitul pe profit [(Körperschaftsteuergesetz)],
    - ee) câștigurile din cesiuni în sensul articolului 3 punctul 40 din Legea privind impozitul pe venit,

- ff) câștigurile din cesiuni în sensul articolului 8b alineatul (2) din Legea privind impozitul pe profit,
  - gg) veniturile în sensul articolului 2 alineatul (3) punctul 1 a doua teză, în măsura în care nu este vorba despre venituri din capital în sensul articolului 20 din Legea privind impozitul pe venit,
  - hh) câștigurile din cesiuni scutite în sensul articolului 2 alineatul (3) punctul 2,
  - ii) veniturile în sensul articolului 4 alineatul (1),
  - jj) veniturile în sensul articolului 4 alineatul (2) pentru care nu a existat o deducere în temeiul alineatului (4),
  - kk) veniturile în sensul articolului 4 alineatul (2) care, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, dau naștere dreptului la imputarea din impozitul pe venit sau pe profit a unui impozit considerat plătit,
- d) partea din distribuție care dă naștere dreptului la imputarea sau la rambursarea impozitului pe veniturile din capital în sensul
- aa) articolului 7 alineatele (1) și (2),
  - bb) articolului 7 alineatul (3),
- e) quantumul impozitului pe veniturile din capital care urmează a fi imputat sau rambursat în sensul
- aa) articolului 7 alineatele (1) și (2),
  - bb) articolului 7 alineatul (3),
- f) quantumul impozitelor străine aferente veniturilor în sensul articolului 4 alineatul (2), conținute în sumele distribuite și
- aa) imputabile în temeiul articolului 34c alineatul (1) din Legea privind impozitul pe venit sau în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri,
  - bb) deductibil în temeiul articolului 34c alineatul (3) din Legea privind impozitul pe venit, în cazul în care nu a existat o deducere în temeiul articolului 4 alineatul (4),
  - cc) considerat plătit în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri,
- g) quantumul deducerii în caz de depreciere sau de diminuare a valorii în temeiul articolului 3 alineatul (3) prima teză,
- h) quantumul reducerii impozitului pe profit invocat de societatea care realizează distribuția în temeiul articolului 37 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe profit;
2. în legătură cu veniturile echivalente unei distribuiri, societatea de investiții comunică investitorilor, în limba germană, cel mai târziu la patru luni de la încheierea anului fiscal în care se consideră că au fost plătite, informațiile prevăzute la punctul 1 aferente unei unități la un fond investiții;

3. societatea de investiții publică în Buletinul Electronic Federal al Anunțurilor Oficiale informațiile menționate la punctele 1 și 2 coroborate cu raportul anual, în sensul articolului 45 alineatul (1) și al articolului 122 alineatul (1) sau (2) din Legea privind investițiile [(Investmentgesetz)]; indicațiile trebuie să fie însoțite de un certificat din partea unui profesionist autorizat să furnizeze servicii de consultanță comercială în temeiul articolului 3 din Legea referitoare la profesia de consultant fiscal [(Steuerberatungsgesetz)], a unui organism de audit recunoscut de administrație sau a unui organism comparabil care confirmă că datele au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german; articolul 323 din Codul comercial [(Handelsgesetzbuch)] trebuie să fie aplicat *mutatis mutandis*. În cazul în care extrasul de cont nu se publică în Buletinul Electronic Federal al Anunțurilor Oficiale potrivit dispozițiilor din Legea privind investițiile, trebuie să se indice de asemenea referința sub care se publică extrasul de cont în limba germană;
4. societatea de investiții din străinătate calculează și comunică, împreună cu prețul de răscumpărare, suma veniturilor considerate că au fost plătite după 31 decembrie 1993 deținătorului de unități la fonduri de investiții din străinătate care nu fac încă obiectul impozitării la sursă;
5. la cererea Oficiului Federal de Finanțe, în termen de trei luni, societatea de investiții din străinătate face dovada integrală a exactității informațiilor menționate la punctele 1, 2 și 4. În cazul în care certificatele sunt redactate într-o limbă străină, se poate solicita o traducere certificată în limba germană. În cazul în care societatea de investiții din străinătate a furnizat informații cu privire la o sumă inexactă, aceasta trebuie să țină seama de diferența de quantum din proprie inițiativă sau la cererea Oficiului Federal de Finanțe, în cadrul publicării realizate pentru anul fiscal în curs.

În cazul în care informațiile citate la punctul 1 litera c) sau litera f) nu sunt disponibile, veniturile sunt impozitate în temeiul articolului 2 alineatul 1 prima teză, iar articolul 4 nu se aplică [...]"

- 6 Articolul 6 din InvStG, intitulat „Impozitarea în lipsa unei declarații”, prevede, în versiunea în vigoare începând de la 9 decembrie 2004 (BGBl. 2004 I, p. 3310):

„În cazul neîndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 5 alineatul (1), investitorul va fi impozitat pentru distribuțiile de venituri din unități de fond, câștigul intermediar, precum și 70 % din câștigul din capital rezultat din diferența dintre primul preț de răscumpărare stabilit într-un an calendaristic și ultimul preț de răscumpărare stabilit în același an; impozitul trebuie să privească cel puțin 6 % din ultimul preț de răscumpărare stabilit în anul calendaristic. În cazul în care nu se stabilește un preț de răscumpărare, se va recurge la prețul de bursă sau la prețul pieței [...].”

- 7 Potrivit indicațiilor guvernului german, articolele 5 și 6 din InvStG au fost ulterior modificate de mai multe ori, fără însă ca aceste modificări să fi avut un efect asupra litigiului principal.

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 8 Doamna și domnul van Caster dețin unități la fonduri de investiții de capitalizare nerezidente, depozitate la o bancă belgiană.
- 9 Începând cu anul 2003, veniturile provenite din aceste plasamente de capitaluri au fost stabilite uniform și separat pentru doamna și domnul van Caster, fiecăruia fiindu-i atribuite jumătate din aceste venituri.
- 10 În anii fiscali 2003-2006, toate unitățile deținute de doamna și domnul van Caster au fost fie unități la așa-numitele fonduri „negre”, a căror impozitare a fost reglementată până în anul 2003 la articolul 18 alineatul (3) din Legea privind vânzarea unităților deținute la fonduri din străinătate și impozitarea veniturilor provenite din unitățile deținute la fonduri din străinătate (Gesetz über den Vertrieb

ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen, BGBl. 1998 I, p. 2820), fie unități la așa-numitele fonduri „nettransparente”, a căror impozitare este reglementată la articolul 6 din InvStG.

- 11 În anii fiscali 2007 și 2008, doamna și domnul van Caster au declarat câștiguri provenite din unități la șase fonduri de investiții, dintre care trei erau fonduri nettransparente.
- 12 Doamna și domnul van Caster au declarat veniturile provenite din unitățile deținute de ei la aceste fonduri de investiții prin estimare sau prin evaluare, pe baza unor documente justificative anexate la declarațiile lor sau pe baza unor informații extrase dintr-un ziar bursier. Astfel, pentru anii 2003-2008, aceștia au declarat venituri în cuantum de 8 435,43 euro, 10 500,94 euro, 12 318,18 euro, 13 263,04 euro, 12 672,46 euro și, respectiv, 14 272,88 euro, adică o sumă totală de 71 462,93 euro.
- 13 Finanzamt a stabilit veniturile provenite din fondurile nettransparente în mod forfetar în conformitate cu regula de la articolul 6 din InvStG. Potrivit calculului Finanzamt, veniturile încasate de doamna și de domnul van Caster în anii 2003-2008 se ridicau la 38 503,53 euro, 32 691,41 euro, 63 603,62 euro, 49 463,21 euro, 37 045,03 euro și, respectiv, 25 139,27 euro, adică o sumă totală de 246 446,07 euro.
- 14 Doamna și domnul van Caster au contestat această decizie a Finanzamt la Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul financiar din Düsseldorf). În cadrul acestei proceduri, părțile din litigiul principal au căzut de acord asupra faptului că veniturile aferente anului 2003 trebuiau estimate la 4% din prețul de răscumpărare stabilit la 31 decembrie 2003, ceea ce corespundea sumei de 19 848,07 euro.
- 15 În ceea ce privește anii fiscali 2004-2008, doamna și domnul van Caster solicită ca deciziile de impunere să fie modificate și ca veniturile din capital aferente acestor ani să fie stabilite în raport cu sumele declarate, părțile interesate susținând că articolul 6 din InvStG este contrar dispozițiilor Tratatului FUE privind libera circulație a capitalurilor.
- 16 Instanța de trimitere precizează că, deși mecanismul impozitării forfetare prevăzut la articolul 6 din InvStG este aplicabil fără deosebire fondurilor de investiții rezidente și celor nerezidente nettransparente, această dispoziție ar putea conduce la o discriminare indirectă a fondurilor nerezidente nettransparente, întrucât fondurile rezidente îndeplinesc în general cerințele prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG, în timp ce situația se prezintă în general diferit în cazul fondurilor nerezidente.
- 17 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Impozitarea forfetară a veniturilor din așa-numitele fonduri de investiții «nettransparente» (naționale și) din străinătate, potrivit articolului 6 din [InvStG], este contrară dreptului Uniunii [articolul 63 TFUE] deoarece reprezintă o restricție disimulată privind libera circulație a capitalurilor [articolul 65 alineatul (3) TFUE]?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

#### *Observații introductive*

- 18 Din dosarul prezentat Curții reiese că, în funcție de modul în care societatea de investiții respectă obligațiile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG, investitorilor le sunt aplicate trei regimuri de impozitare diferite.

- 19 În cazul în care societatea de investiții prezintă toate informațiile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG în formele și în termenul prevăzute, veniturile provenite din participații la investiții sunt supuse regimului general de impozitare așa-numită „transparentă”, conform articolului 2 alineatul (1) prima teză și articolului 4 din InvStG.
- 20 Dacă societatea de investiții nici nu a publicat, nici nu a declarat informațiile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) punctul 1 literele (c) și (f) din InvStG, unitățile deținute la fonduri pot, conform articolului 5 alineatul (1) a doua teză din legea menționată, să fie supuse regimului de impozitare așa-numită „semitransparentă”. Acest mod de calcul implică faptul că avantajele cu privire la care nu au fost furnizate anumite informații nu sunt luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare a veniturilor contribuabilului.
- 21 În cazul în care condițiile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG nu sunt îndeplinite, unitățile deținute la fonduri de investiții sunt impozitate forfetar, în temeiul articolului 6 din InvStG, iar contribuabilul este obligat să plătească impozit pe o sumă determinată în conformitate cu modalitățile de calcul stabilite la acest articol.
- 22 Articolul 5 alineatul (1) din InvStG stabilește, pe de o parte, la punctele 1-3, obligații privind comunicarea către investitori, în limba germană, a informațiilor prevăzute la articolul menționat și publicarea acestora în Buletinul Electronic Federal al Anunțurilor Oficiale, însoțită de un certificat, eliberat de un profesionist autorizat să furnizeze servicii de consultanță fiscală, care să confirme că indicațiile au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german, aplicabile tuturor societăților de investiții, rezidente și nerezidente, precum și, pe de altă parte, la punctele 4 și 5, obligații suplimentare, aplicabile exclusiv societăților de investiții nerezidente.
- 23 Instanța de trimitere nu precizează obligațiile care nu au fost respectate de fondurile de investiții nerezidente în discuție în cauza principală, dar reiese din motivele cererii de decizie preliminară că aceasta ridică în special problema compatibilității dispozițiilor legislației germane aplicabile fără deosebire fondurilor de investiții rezidente și celor nerezidente cu principiul liberei circulații a capitalurilor.
- 24 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că nerespectarea de către un fond de investiții nerezident a obligațiilor de comunicare și de publicare a anumitor informații prevăzute de legislația în cauză, aplicabile fără deosebire fondurilor rezidente și celor nerezidente, determină impozitarea forfetară a veniturilor pe care contribuabilul le obține din partea fondului de investiții respectiv.

*Cu privire la existența unei restricții*

- 25 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (a se vedea Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 15 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punctul 43).
- 26 În speță, este necesar să se arate că reglementarea națională în discuție în litigiul principal se caracterizează prin faptul că consecințele nerespectării de către fondurile de investiții a obligațiilor de comunicare și de publicare prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG sunt suportate de contribuabilii care investesc în aceste fonduri.

- 27 Impozitarea forfetară, aplicată în cazul nerespectării acestor obligații, constă în calcularea unei baze de impozitare minime echivalente cu 6 % din prețul de răscumpărare la sfârșitul anului calendaristic, indiferent dacă valoarea unității de fond a scăzut sau a crescut în cursul anului respectiv.
- 28 Un astfel de calcul forfetar poate conduce la o supraevaluare a veniturilor reale ale contribuabilului, mai ales, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 43 din concluzii, atunci când ratele dobânzilor se mențin la niveluri scăzute pe o perioadă îndelungată. Chiar guvernul german admite de altfel că baza de impozitare minimă echivalentă cu 6 % din prețul de răscumpărare va fi, într-un context de rate scăzute ale dobânzilor, adesea superioară celei întemeiate pe veniturile efective generate de fondul în cauză.
- 29 Desigur, nu se poate exclude faptul că, în anii în care fondurile de investiții generează venituri foarte mari, impozitarea forfetară ar putea fi mai avantajoasă decât regimul general de impozitare transparentă și nici faptul că veniturile astfel calculate ar putea fi realizate în medie într-o perioadă lungă de deținere, după cum arată Finanzamt și, respectiv, guvernul german.
- 30 Totuși, trebuie subliniat, pe de o parte, că aplicarea impozitării forfetare nu variază în funcție de durata deținerii participației.
- 31 Pe de altă parte, rezultă din jurisprudența constantă a Curții că un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi justificat de existența altor avantaje fiscale, presupunând chiar că astfel de avantaje există (a se vedea Hotărârea Lakebrink și Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 32 În consecință, trebuie să se considere că o impozitare forfetară precum cea care rezultă din aplicarea articolului 6 din InvStG poate fi dezavantajoasă pentru contribuabil.
- 33 Or, în astfel de împrejurări, din legislația în discuție în litigiul principal reiese că un contribuabil care a investit într-un fond care nu respectă obligațiile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG nu poate furniza elemente sau informații care să permită stabilirea veniturilor sale efective.
- 34 În consecință, o asemenea impozitare forfetară poate să descurajeze un astfel de contribuabil să investească în fonduri care nu respectă obligațiile prevăzute de această dispoziție de drept național.
- 35 După cum a precizat guvernul german în ședință, alegerea de a se conforma sau nu acestor obligații aparține fondurilor de investiții și depinde, printre altele, de dorința lor de a avea clienți din Germania.
- 36 În consecință, prin natura lor, aceste obligații nu vor fi probabil respectate de un fond de investiții care nu operează pe piața germană și care nu vizează în mod activ această piață. Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 42 din concluzii, un asemenea fond nu are niciun interes să respecte aceste cerințe.
- 37 Întrucât fondurile de acest tip sunt în general fonduri nerezidente, trebuie să se constate că legislația națională în discuție în litigiul principal poate descuraja un investitor german să subscrie unități la un fond de investiții nerezident, în măsura în care o astfel de investiție îl poate expune la o impozitare forfetară dezavantajoasă, fără a-i oferi posibilitatea de a furniza elemente sau informații care să permită stabilirea cuantumului veniturilor sale efective.
- 38 În consecință, o astfel de legislație constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.

*Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor*

- 39 Cu toate acestea, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată a Curții că măsurile naționale susceptibile să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat pot fi totuși admise, cu condiția ca acestea să urmărească un obiectiv de interes general, să fie de natură să asigure realizarea acestuia și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 40 Potrivit Finanzamt și guvernului german, legislația în discuție în litigiul principal este justificată, în primul rând, de necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre.
- 41 În această privință, trebuie amintit că menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 45 și jurisprudența citată), care poate fi admis drept justificare a unei restricții în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în special Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, EU:C:2012:286, punctul 47, precum și Hotărârea Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punctul 53 și jurisprudența citată).
- 42 Legislația națională în discuție în litigiul principal urmărește, astfel cum arată Finanzamt și guvernul german, să garanteze tratamentul uniform, din perspectiva impozitării, pe de o parte, între contribuabilii germani care au efectuat investiții direct în acțiuni sau în obligațiuni și cei care subscriu unități în fondurile de investiții, precum și, pe de altă parte, între contribuabilii germani care au investit în fonduri rezidente și cei care au investit în fonduri nerezidente, cu respectarea principiului egalității în materie fiscală.
- 43 Această legislație națională nu are ca obiect prevenirea comportamentelor de natură să compromită competența Republicii Federale Germania de a impozita activitățile desfășurate pe teritoriul său sau de a impozita veniturile rezidenților săi dobândite într-un alt stat membru.
- 44 Prin urmare, în ceea ce privește condițiile de aplicare a legislației naționale menționate, nu se pune problema vreunei repartizări a competenței de impozitare între statele membre.
- 45 În al doilea rând, atât Finanzamt, cât și guvernul german și guvernul Regatului Unit consideră că legislația națională în discuție în litigiul principal este justificată de necesitatea de a asigura eficiența controlului fiscal. Guvernul german precizează că această legislație este de asemenea justificată de necesitatea asigurării unei percepți eficiente a impozitelor.
- 46 Astfel cum Curtea a statuat deja, constituie motive imperative de interes general care pot justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat atât necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 55, Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctul 55, Hotărârea Meilicke și alții, C-262/09, EU:C:2011:438, punctul 41, precum și Hotărârea SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 36), cât și necesitatea de a garanta eficiența percepției impozitelor (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 64, Hotărârea X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39, precum și Hotărârea Strojírny Protějov și ACO Industries Tábor, C-53/13 și C-80/13, EU:C:2014:2011, punctul 46).



- 47 Este inerent principiului autonomiei fiscale a statelor membre ca acestea să stabilească informațiile care trebuie furnizate, precum și condițiile de fond și de formă care trebuie respectate, pentru a permite administrației fiscale să calculeze în mod corect impozitul datorat pe veniturile obținute din fonduri de investiții (a se vedea prin analogie Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 37).
- 48 În ceea ce privește cauza principală, legislația națională în cauză pleacă de la premisa că numai fondurile de investiții înseși pot furniza informațiile necesare pentru stabilirea bazei de impozitare a contribuabililor care au subscris unități la fondurile respective, aceste informații putând lua exclusiv forma unei publicări în Buletinul Electronic Federal al Anunțurilor Oficiale, însoțită de un certificat, eliberat de un profesionist autorizat să furnizeze servicii de consultanță fiscală, care să confirme că indicațiile au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german.
- 49 Or, legislația unui stat membru care împiedică în mod absolut contribuabilii care au subscris unități la fonduri de investiții nerezidente să prezinte probe care îndeplinesc alte criterii, în special de prezentare, decât cele prevăzute pentru investițiile naționale de legislația primului stat membru depășește ceea ce este necesar pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 43).
- 50 Astfel, nu se poate exclude, *a priori*, ca respectivii contribuabili să fie în măsură să prezinte elemente justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, informațiile necesare pentru a stabili în mod corect impozitarea veniturilor provenite din fondurile de investiții (a se vedea prin analogie Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 44).
- 51 Deși este adevărat că contribuabilii germani pot să nu dispună ei înșiși de toate informațiile cerute de InvStG, nu se poate exclude faptul că aceștia ar putea să le obțină de la fondurile de investiții nerezidente în cauză și să le comunice autorităților fiscale germane.
- 52 Conținutul, forma și gradul de precizie pe care trebuie să îl aibă informațiile prezentate de contribuabilul german care a subscris unități la un fond de investiții nerezident pentru a beneficia de impozitarea transparentă trebuie să fie stabilite de administrația fiscală pentru a permite aplicarea corectă a impozitului de către aceasta (a se vedea prin analogie Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 45).
- 53 Desigur, astfel cum susțin Finanzamt și guvernul german, publicarea informațiilor referitoare la bazele de impozitare, precum și verificarea acestora de către un profesionist autorizat să furnizeze servicii de consultanță fiscală, care să confirme că indicațiile au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german, garantează impozitarea uniformă a contribuabililor care au subscris unități la același fond de investiții.
- 54 Totuși, după cum arată Comisia Europeană, o asemenea uniformitate ar putea fi asigurată printr-un schimb intern de informații în cadrul administrației fiscale germane.
- 55 În plus, autoritățile fiscale ale statului membru de impozitare dispun de posibilitatea de a se adresa, în temeiul Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154), în vigoare la data faptelor din litigiul principal, precum și al Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO L 64, p. 1), autorităților unui alt stat membru pentru a obține orice informație care se dovedește necesară pentru stabilirea corectă a impozitului unei persoane

impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 101, precum și Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 51).

- 56 În ceea ce privește sarcina administrativă pe care ar implica-o, pentru administrația fiscală a statului membru de impozitare, posibilitatea oferită contribuabililor de a furniza informații pentru a-și dovedi veniturile, este necesar să se arate că simplele inconveniente administrative nu sunt suficiente pentru a justifica un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 29, Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punctul 48, și Hotărârea Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 54).
- 57 În consecință, o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată de necesitatea de a asigura eficiența controlului fiscal și de a garanta perceperea eficientă a impozitelor în măsura în care nu permite contribuabilului să furnizeze elemente sau informații care pot demonstra veniturile sale efective.
- 58 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că nerespectarea de către un fond de investiții nerezident a obligațiilor de comunicare și de publicare a anumitor informații prevăzute de legislația în cauză, aplicabile fără deosebire fondurilor rezidente și celor nerezidente, determină impozitarea forfetară a veniturilor pe care contribuabilul le obține din fondul de investiții respectiv, în măsura în care legislația menționată nu permite contribuabilului în cauză să furnizeze elemente sau informații de natură să stabilească cuantumul efectiv al acestor venituri.

#### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 59 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 întâi) declară:

**Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că nerespectarea de către un fond de investiții nerezident a obligațiilor de comunicare și de publicare a anumitor informații prevăzute de legislația în cauză, aplicabile fără deosebire fondurilor rezidente și celor nerezidente, determină impozitarea forfetară a veniturilor pe care contribuabilul le obține din fondul de investiții respectiv, în măsura în care legislația menționată nu permite contribuabilului în cauză să furnizeze elemente sau informații de natură să stabilească cuantumul efectiv al acestor venituri.**

Semnături