



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

13 octombrie 2022*

„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,

* Limba de procedură: germana.

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 43 și 49 CE și a articolelor 49 și 56 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între X GmbH & Co. KG, pe de o parte, și Finanzamt Bremen (Administrația fiscală din Bremen, Germania), pe de altă parte, în legătură cu o majorare a venitului impozabil aplicată de aceasta din urmă (denumită în continuare „majorarea fiscală”) pentru nerespectarea obligației fiscale de documentare referitoare la relațiile comerciale transfrontaliere dintre societăți afiliate.

Cadrul juridic

- 3 Articolul 90, referitor la obligațiile de cooperare ale contribuabilului, din Abgabenordnung (Codul fiscal) (BGBl. 2002 I, p. 3866), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„(1) Persoanele în cauză au obligația să coopereze la stabilirea faptelor. Acestea își îndeplinesc în special obligația de cooperare, prin dezvăluirea în mod sincer a tuturor faptelor pertinente pentru impozitare și prin comunicarea elementelor de probă pe care le cunosc. Întinderea acestor obligații depinde de împrejurările speței.

[...]

(3) În cazul unor operațiuni care au un element de extraneitate, contribuabilul are obligația să efectueze înregistrări privind natura și conținutul relațiilor sale comerciale cu persoane afiliate, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Legea privind impozitarea în contexte internaționale) din 8 septembrie 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713)]. Obligația de înregistrare include de asemenea temeiurile economice și juridice ale unui acord referitor la prețuri și la alte condiții de tranzacționare, care țin seama de principiul deplinei concurențe, încheiat cu persoanele afiliate. În cazul unor operațiuni comerciale excepționale, înregistrările trebuie să fie efectuate în termen scurt. Obligațiile de înregistrare se aplică prin analogie contribuabililor care trebuie să repartizeze profitul între întreprinderea lor națională și unitățile lor din străinătate în scopul impozitării naționale sau să determine profitul unităților naționale ale întreprinderii lor din străinătate. Pentru a asigura aplicarea uniformă a dreptului, Ministerul Federal al Finanțelor, cu acordul Bundesratului, este împuternicit să definească prin intermediul unui decret de punere în aplicare natura, conținutul și domeniul înregistrărilor care trebuie să fie efectuate. Ca regulă generală, autoritatea fiscală ar trebui să solicite prezentarea înregistrărilor numai în scopul efectuării unui control fiscal. Prezentarea se întemeiază pe articolul 97, sub rezerva neaplicării alineatului (2) al acestei dispoziții. Prezentarea trebuie să fie efectuată la cerere, în termen de 60 de zile. În măsura în care prezentarea privește înregistrări referitoare la operațiuni comerciale excepționale, termenul este de 30 de zile. În cazuri speciale justificate în mod corespunzător, termenul de prezentare poate fi prelungit.”

4 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 încălcării 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 5 000 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 5 000 de euro. În cazul prezentării cu întârziere a înregistrărilor utilizabile, valoarea maximă a majorării este de 1 000 000 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 marjă de apreciere în ceea ce privește quantumul 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. Culpă unui reprezentant legal sau a unui prepus se consideră culpă proprie. Majorarea trebuie să fie stabilită, ca regulă generală, după încheierea controlului fiscal.”

5 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 (participație substanțială) sau poate exercita, direct sau indirect, o influență dominantă asupra contribuabilului sau, dimpotrivă, contribuabilul deține o participație substanțială în capitalul persoanei menționate sau poate exercita, direct sau indirect, o influență dominantă asupra acesteia sau

2. un terț deține o participație substanțială atât în capitalul persoanei menționate cât și în cel al contribuabilului sau poate exercita, direct sau indirect, o influență dominantă asupra acestor persoane sau
3. în cadrul negocierii condițiilor unei relații comerciale, persoana menționată sau contribuabilul este în măsură să exercite asupra contribuabilului sau asupra persoanei menționate o influență care își are originea în afara acestei relații comerciale sau atunci când una dintre aceste persoane are un interes propriu în obținerea veniturilor de către cealaltă persoană.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 6 X, reclamanta din litigiul principal, este o societate în comandită stabilită la Bremen (Germania), care deține și administrează participații și furnizează servicii de asistență, consultanță și administrare. La data faptelor din litigiul principal, aceasta deținea toate părțile sociale ale unei societăți cu răspundere limitată stabilite în Germania, care, la rândul său, deținea toate părțile sociale ale altor patru societăți cu răspundere limitată stabilite în acest stat membru.
- 7 X are ca asociat comanditat o societate stabilită în Germania și ca asociat comanditar o societate stabilită în Țările de Jos, al cărei asociat unic, Y, este de asemenea o societate stabilită în Țările de Jos.
- 8 În anul 2013, X și societatea în comandită au fuzionat.
- 9 Y a furnizat servicii pe baza unui contract de administrare a afacerilor încheiat pentru anul 2007 cu asociatul comanditat al X și apoi, pentru anii următori ai perioadei în litigiu, cu X.
- 10 Acest contract prevede că remunerația lui Y trebuie să ia în considerare costurile și cheltuielile suportate efectiv, cu excepția costurilor suportate de Y în propriul interes social (denumite în continuare „costuri rambursabile”).
- 11 Y are obligația să întocmească documente referitoare la costurile rambursabile și un decont anual detaliat. Din decizia de trimitere reiese că Y nu ar fi întocmit însă 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 solicitată să o furnizeze în temeiul obligației prevăzute la articolul 90 alineatul (3) din Codul fiscal (denumită în continuare „obligația de documentare fiscală”) a fost considerată 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 400 000 de euro pe an și în valoare totală de 1,6 milioane de euro, au fost înregistrate în mod incorrect 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 20 000 de euro pe an, și anume un quantum total de 80 000 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-a fost impusă 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 considerată justificată 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 aplicată 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.
- 20 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 5 000 de euro, iar în cazul prezentării cu întârziere a unor înregistrări utilizabile, de până la 1 000 000 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 prezentării 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 că, 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 participațiilor 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, stabilită în Germania.
- 27 Având în vedere cele ce precedă, 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 5 000 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 să 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, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că analiza caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă a statului membru trebuie efectuată 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 obligă contribuabilul, în speță filiala rezidentă în statul membru de impozitare, să întocmească o documentație referitoare la operațiunile sale comerciale transfrontaliere cu întreprinderile în care se află în raporturi de interdependență și care să privească atât natura și condițiile acestor operațiuni, cât și temeiurile economice și juridice ale acordurilor privind prețurile și celelalte condiții de tranzacționare, obligația de documentare fiscală permite acestui stat membru să controleze mai eficient și cu mai multă precizie dacă operațiunile respective au fost încheiate în conformitate cu condițiile pieței și să își exercite competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său [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 33].
- 42 Prin urmare, o reglementare națională precum cea care prevede obligația de documentare fiscală, care asigură asupra contribuabilului un control fiscal mai eficient și mai precis și care urmărește să împiedice ca profitul generat în statul membru în cauză să fie transferat – fără a fi impozitat – în afara jurisdicției fiscale a acestuia din urmă prin intermediul unor operațiuni care nu ar fi conforme cu condițiile pieței, este de natură să garanteze menținerea repartizării competenței fiscale între statele membre [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 34].
- 43 Cu toate acestea, o asemenea reglementare nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.
- 44 O atare situație există atunci când contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente referitoare la operațiunile comerciale transfrontaliere cu întreprinderile cu care se află în raporturi de interdependență [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 36].
- 45 În speță, din formularea întrebării adresate reiese că obligația de documentare fiscală privește nu numai „natura și conținutul” relațiilor comerciale, ci și „temeiurile juridice și economice ale unui acord referitor la prețuri și la alte condiții de tranzacționare”. Articolul 90 alineatul (3) din Codul fiscal prevede însă că natura, conținutul și domeniul înregistrărilor care trebuie să fie efectuate vor fi detaliate într-un decret de punere în aplicare, al cărui cuprins nu este precizat în decizia de trimitere și în privința căruia este de competența instanței naționale să verifice dacă nu este de natură să genereze constrângeri administrative excesive pentru contribuabil.
- 46 Pe de altă parte, din decizia de trimitere reiese că, în general, autoritatea fiscală trebuie să solicite prezentarea acestor documente numai în scopul realizării unui control fiscal și că, în principiu, această prezentare trebuie să aibă loc în termen de 60 de zile, care poate fi prelungit în cazuri speciale, justificate în mod corespunzător.
- 47 În consecință, sub rezerva verificărilor care trebuie să fie efectuate de instanța de trimitere cu privire la aceste aspecte, nu reiese că o atare obligație de documentare fiscală depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

48 Rezultă că articolul 49 TFUE nu se opune, în principiu, unei asemenea obligații.

Cu privire la majorarea fiscală

- 49 În ceea ce privește majorarea fiscală care sancționează nerespectarea obligației de documentare fiscală, trebuie amintit că, deși regimurile de sancțiuni în materie fiscală sunt, în lipsa unei armonizări la nivelul Uniunii, de competența statelor membre, asemenea regimuri nu pot avea ca efect compromiterea libertăților prevăzute de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 50 În speță, din moment ce majorarea fiscală sancționează nerespectarea obligației de documentare fiscală, care poate constitui o restricție privind libertatea de stabilire, este posibil ca ea însăși să constituie o asemenea restricție.
- 51 Totuși, așa cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre, o asemenea restricție poate fi admisă dacă este justificată de motive imperative de interes general și în măsura în care, într-o astfel de situație, aplicarea sa este de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea lui.
- 52 Curtea a statuat de asemenea că impunerea de sancțiuni, inclusiv de natură penală, poate fi considerată necesară pentru a garanta respectarea efectivă a unei reglementări naționale, cu condiția însă ca natura și quantumul sancțiunii impuse să fie în fiecare caz proporționale cu gravitatea încălcării pe care urmărește să o sancționeze (Hotărârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 53 În ceea ce privește chestiunea dacă majorarea fiscală este de natură să asigure obiectivul urmărit de legiuitorul național, trebuie să se arate că aplicarea unei majorări într-un quantum suficient de ridicat pare să fie de natură să descurajeze contribuabilul supus obligației de documentare fiscală să nu o respecte și astfel să evite ca statul membru de impozitare să 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 quantumului 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 quantumului maxim absolut și cu un quantum minim de

5 000 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 quantumului 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 5 000 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 quantumului acestei majorări.
- 57 Împrejurarea că majorarea fiscală nu se aplică dacă încălcarea obligației de documentare fiscală este scuzabilă 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.
- 60 În consecință, articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune nici unei majorări fiscale precum cea în discuție în litigiul principal.
- 61 Având în vedere cele ce precedă, 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 5 000 de euro, cu excepția cazului în care nerespectarea acestei obligații este scuzabilă sau culpa este minoră.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 62 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 5 000 de euro, cu excepția cazului în care nerespectarea acestei obligații este scuzabilă sau culpa este minoră.

Semnături