

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

13 ottobre 2022 [\(\\*\)](#)

«Rinvio pregiudiziale – Libertà di stabilimento e libera prestazione dei servizi – Imposta sulle società – Determinazione del reddito imponibile delle società – Operazioni con l'estero – Obbligo di documentazione fiscale dei rapporti commerciali tra soggetti che presentano vincoli di interdipendenza – Stima e maggiorazione del reddito imponibile a titolo di sanzione»

Nella causa C-431/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Bremen (Germania), con decisione del 7 luglio 2021, pervenuta in cancelleria il 15 luglio 2021, nel procedimento

**(Omissis)**

contro

**(omissis)**

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, J.-C. Bonichot (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: N. Emiliou

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la X GmbH & Co. KG, da S. Stahlschmidt e J. Uterhark, Rechtsanwälte, nonché da M. Giese, Steuerberaterin;
- per il governo tedesco, da J. Möller e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e V. Uher, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 43 e 49 CE nonché degli articoli 49 e 56 TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la ..... e il .....(ufficio delle imposte di Brema, Germania), in merito ad una maggiorazione del reddito imponibile applicata da quest'ultimo (in prosieguo: la «maggiorazione fiscale»), per il mancato rispetto dell'obbligo fiscale di documentazione relativa ai rapporti commerciali transfrontalieri tra società collegate.

### **Contesto normativo**

- 3 L'articolo 90, relativo agli obblighi di collaborazione del contribuente, dell'Abgabenordnung (codice tributario) (BGBI. 2002 I, pag. 3866), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: il «codice tributario»), prevede quanto segue:

«(1) Gli interessati sono tenuti a collaborare all'accertamento dei fatti. In particolare, adempiono all'obbligo di collaborazione divulgando in modo completo e veritiero i fatti rilevanti ai fini dell'imposizione e fornendo le prove a loro note. L'entità di tali obblighi dipende dalle circostanze del caso.

(...)

(3) In caso di operazioni che presentano elementi transfrontalieri, il contribuente è tenuto a tenere registrazioni sulla natura e sul contenuto dei rapporti commerciali con soggetti collegati ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, dell'Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (legge sulla tassazione nei contesti internazionali), dell'8 settembre 1972 (BGBI. 1972 I, pag. 1713)]. L'obbligo in materia di registrazioni comprende anche i fondamenti economici e giuridici per un accordo in materia di prezzi e altre condizioni commerciali con il soggetto collegato, nel rispetto del principio di piena concorrenza. In caso di operazioni commerciali eccezionali, le registrazioni devono essere effettuate entro breve termine. Gli obblighi di registrazione si applicano per analogia ai contribuenti che devono ripartire, ai fini fiscali a livello nazionale, utili tra la loro società nazionale e le sue sedi estere o determinare l'utile delle sedi nazionali della loro società estera. Al fine di garantire un'applicazione uniforme della legge, il Ministero federale delle finanze è autorizzato a definire, con il consenso del Bundesrat, con decreto di attuazione, la natura, il contenuto e l'entità delle registrazioni da effettuare. L'autorità tributaria deve, in linea generale, esigere la presentazione di registrazioni solo per lo svolgimento di una verifica fiscale. La presentazione si basa sull'articolo 97, a condizione che non si applichi il paragrafo 2 di tale disposizione. La presentazione deve avvenire su richiesta entro 60 giorni. Per quanto riguarda la presentazione di registrazioni relative a transazioni commerciali eccezionali, il termine è di 30 giorni. In casi particolari debitamente motivati, il termine di presentazione può essere prorogato».

- 4 L'articolo 162 del codice tributario, intitolato «Stima delle basi imponibili», così dispone:

«(1) Se l'autorità tributaria non è in grado di determinare o calcolare la base imponibile, deve stimarla. Tutte le circostanze rilevanti per la stima devono essere prese in considerazione.

(...)

(3) Qualora un contribuente violi i suoi obblighi di collaborazione, previsti dall'articolo 90, paragrafo 3, nel senso che non presenti le registrazioni, o che le registrazioni presentate risultino inutilizzabili, o che si accerti che il contribuente non ha effettuato tempestivamente le

registrazioni di cui all'articolo 90, paragrafo 3, terza frase, viene presunto, salvo prova contraria, che i suoi redditi imponibili nel territorio nazionale, da determinarsi in base alle registrazioni ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 3, siano più elevati dei redditi da esso dichiarati. Se, in casi di tal genere, l'autorità tributaria deve procedere a una valutazione e detti redditi possono essere determinati solo entro un certo margine stimato, in particolare solo in base a una forbice di prezzi, si può ricorrere a tale margine stimato a scapito del contribuente. Se, nonostante la presentazione di registrazioni utilizzabili da parte del contribuente, sussistono indizi che il suo reddito sarebbe superiore se fosse rispettato il principio di libera concorrenza rispetto al reddito dichiarato sulla base delle registrazioni e se dubbi in tal senso non possono essere dissipati perché un soggetto collegato situato all'estero non adempie ai suoi obblighi di collaborazione previsti dall'articolo 90, paragrafo 2, o ai suoi obblighi di fornire informazioni ai sensi dell'articolo 93, paragrafo 1, occorre applicare per analogia la seconda frase.

(4) Se un soggetto passivo non presenta le registrazioni di cui all'articolo 90, paragrafo 3, o se le registrazioni presentate sono sostanzialmente inutilizzabili, occorre fissare una maggiorazione di EUR 5 000. La maggiorazione è pari ad almeno il 5% e al massimo al 10% dell'importo aggiuntivo del reddito risultante dopo una rettifica basata sull'applicazione del paragrafo 3, qualora, a seguito di tale verifica, la maggiorazione superi EUR 5 000. In caso di presentazione tardiva di registrazioni utilizzabili, l'importo massimo della maggiorazione è di EUR 1 000 000, ma almeno EUR 100 per ogni giorno intero superato il termine. Nei limiti in cui alle autorità tributarie sia concessa discrezionalità per quanto riguarda l'importo della maggiorazione, oltre dello scopo di tale maggiorazione di far rispettare al contribuente l'obbligo di effettuare e di presentare entro i termini le registrazioni di cui all'articolo 90, paragrafo 3, occorre tener conto in particolare dei vantaggi ottenuti dal contribuente e, in caso di presentazione tardiva, anche della durata del superamento del termine. Non viene applicata una maggiorazione se l'inadempimento degli obblighi di cui all'articolo 90, paragrafo 3, appare scusabile o se la colpa è solo lieve. La colpa di un rappresentante legale o di un incaricato equivale a colpa propria. La maggiorazione deve essere fissata, di regola, dopo la conclusione della verifica fiscale».

5 L'articolo 1, paragrafo 2, della legge sulla tassazione nei contesti internazionali, nella versione applicabile al procedimento principale, prevede quanto segue:

«Un soggetto è considerato collegato al contribuente quando:

1. il soggetto detenga direttamente o indirettamente una partecipazione pari ad almeno un quarto del capitale del contribuente (partecipazione determinante) o possa esercitare direttamente o indirettamente un'influenza dominante sul contribuente o, viceversa, quando il contribuente detenga una partecipazione determinante nel capitale di detto soggetto o possa esercitare direttamente o indirettamente un'influenza dominante sullo stesso, o
2. un terzo detenga una partecipazione determinante nel capitale di tale soggetto o del contribuente, o possa esercitare direttamente o indirettamente un'influenza dominante su entrambi, o
3. il soggetto o il contribuente sia in grado, nell'ambito della negoziazione delle condizioni di un rapporto commerciale, di esercitare sul contribuente o sul soggetto un'influenza scaturente al di fuori di tale rapporto commerciale, o quando uno di essi abbia un proprio interesse alla realizzazione di redditi dall'altro».

## **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 6 La X, ricorrente nel procedimento principale, è una società in accomandita, con sede a Brema (Germania), che detiene e gestisce partecipazioni e fornisce servizi di assistenza, consulenza e gestione. All'epoca dei fatti del procedimento principale, deteneva la totalità delle quote di una società a responsabilità limitata con sede in Germania, che deteneva a sua volta la totalità delle quote di altre quattro società a responsabilità limitata con sede in tale Stato membro.
- 7 La X ha come socio accomandatario una società con sede in Germania e quale socio accomandante una società con sede nei Paesi Bassi, il cui socio unico, la Y, è anch'essa una società con sede nei Paesi Bassi.
- 8 Nel 2013 la X e la società accomandataria si sono fuse.
- 9 La Y ha fornito servizi sulla base di un contratto di gestione d'affari concluso, per il 2007, con il socio accomandatario della X, poi, per gli anni successivi del periodo controverso, con la X.
- 10 Tale contratto prevede che il corrispettivo della Y tenga conto dei costi e delle spese realmente sostenuti, ad eccezione dei costi sostenuti dalla Y nel suo interesse societario (in prosieguo: i «costi rimborsabili»).
- 11 La Y è tenuta a redigere i documenti relativi ai costi rimborsabili e un consuntivo annuale dettagliato. Dalla decisione di rinvio risulta che la Y non avrebbe tuttavia fornito un siffatto consuntivo.
- 12 La X è stata sottoposta a verifica fiscale per gli esercizi dal 2007 al 2010, in particolare per le spese di gestione pagate alla Y. La documentazione che la X è stata invitata a fornire in base all'obbligo previsto all'articolo 90, paragrafo 3, del codice tributario (in prosieguo: l'«obbligo di documentazione fiscale») è stata giudicata insufficiente dall'amministrazione tributaria tedesca.
- 13 Il 7 gennaio 2016 l'amministrazione tributaria dei Paesi Bassi, su richiesta della X, ha comunicato all'amministrazione tributaria tedesca che la Y aveva fatturato alla X l'integralità dei suoi costi, ivi compresi costi che non erano costi rimborsabili.
- 14 Il 17 marzo 2016 la X e l'amministrazione tributaria tedesca hanno concluso, con la partecipazione della Y, una transazione in cui è stato concordato che parte dei pagamenti della X alla Y durante il periodo contestato, pari a EUR 400 000 all'anno e per un totale di EUR 1,6 milioni, era stata erroneamente registrata come spese di gestione.
- 15 Nella sua relazione del 10 giugno 2016, l'amministrazione tributaria tedesca ha rilevato che i documenti presentati dalla X in base all'obbligo di documentazione fiscale non erano utilizzabili.
- 16 Di conseguenza, l'8 novembre 2016, tale amministrazione ha imposto alla X il pagamento di una maggiorazione fiscale, corrispondente al 5% dell'eccedenza di redditi della X, stimata da tale amministrazione in EUR 20 000 all'anno, ossia un importo totale di EUR 80 000.
- 17 Il 9 dicembre 2016 la X ha presentato reclamo contro tale decisione dinanzi alla suddetta amministrazione, che l'ha respinto.

- 18 Il 27 dicembre 2017 la X ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al Finanzgericht Bremen (Tribunale tributario di Brema, Germania), nell'ambito del quale essa ha sostenuto che l'articolo 162, paragrafo 4, del codice tributario, sulla base del quale le è stata imposta la maggiorazione fiscale, viola la libertà di stabilimento.
- 19 Il Finanzgericht Bremen afferma che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) ha statuito che l'obbligo di documentazione fiscale costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento che può essere considerata giustificata da motivi imperativi di interesse generale e, in particolare, dalla necessità di garantire la salvaguardia della ripartizione della competenza fiscale tra gli Stati membri e di consentire un controllo fiscale efficace, ma non si è pronunciato sulla conformità con il diritto dell'Unione della maggiorazione fiscale che può essere imposta in caso di violazione di tale obbligo. Secondo il giudice del rinvio, tale maggiorazione fiscale potrebbe eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi.
- 20 In tale contesto, il Finanzgericht Bremen (Tribunale tributario di Brema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 43 CE e 49 TFUE, che garantiscono la libertà di stabilimento (o gli articoli 49 CE e 56 TFUE, che sanciscono la libera prestazione dei servizi), debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale in base alla quale il contribuente sia obbligato, nelle situazioni riguardanti operazioni che presentano elementi transfrontalieri, a tenere registrazioni sul tipo e sul contenuto dei suoi rapporti commerciali con soggetti collegati, ivi compresi i fondamenti economici e giuridici per un accordo in materia di prezzi e altre condizioni commerciali, nel rispetto del principio di piena concorrenza, e in base alla quale, qualora il contribuente non presenti le suddette registrazioni su richiesta dell'amministrazione tributaria, oppure nel caso in cui le registrazioni medesime risultino inutilizzabili, non solo venga presunto, salvo prova contraria, che i redditi di tale contribuente imponibili sul territorio nazionale, da determinarsi in base alle registrazioni, siano più elevati dei redditi da esso dichiarati e, allorché in tali casi le autorità tributarie debbano procedere a una valutazione e detti redditi possano essere determinati solo entro determinati limiti, in particolare solo in base a una forbice di prezzi, tale fascia possa essere utilizzata interamente a carico del contribuente, bensì, inoltre, venga stabilita una maggiorazione, compresa tra un minimo del 5 per cento e un massimo del 10 per cento dell'eccedenza di redditi accertata, e comunque pari almeno a EUR 5 000 e, in caso di presentazione tardiva di registrazioni utilizzabili, fino a EUR 1 000 000, tuttavia con un minimo di EUR 100 per ogni giorno completo di superamento dei termini, tenuto conto che è possibile rinunciare alla fissazione di tale maggiorazione solo se il mancato adempimento degli obblighi in materia di registrazioni appaia giustificabile o la colpa sia irrilevante».

### **Sulla questione pregiudiziale**

#### ***Osservazioni preliminari***

- 21 In via preliminare, si deve rilevare che dalla formulazione stessa della decisione di rinvio e dal tenore letterale della questione posta emerge che occorre fornire elementi di interpretazione del diritto dell'Unione che consentano al giudice del rinvio di valutare la conformità con il diritto dell'Unione non già della sola maggiorazione fiscale che sanziona l'inosservanza dell'obbligo di documentazione fiscale, ma anche di tale obbligo stesso.
- 22 Per contro, non sembra necessario, ai fini della controversia principale, fornire al giudice del rinvio elementi di risposta che consentano di valutare la conformità al diritto dell'Unione degli

aspetti della normativa tedesca, evocati da tale giudice, relativi alla maggiorazione fiscale applicabile in caso di presentazione tardiva della documentazione fiscale applicabile.

*Sulla libertà di circolazione applicabile*

- 23 Occorre rilevare che, sebbene la questione pregiudiziale verta sulle disposizioni dei Trattati CE e FUE, relative alla libertà di stabilimento e alla libera prestazione dei servizi, occorre determinare la libertà applicabile nel procedimento principale.
- 24 A tale riguardo, da una giurisprudenza costante risulta che, per determinare se una normativa nazionale rientri nell'una o nell'altra libertà di circolazione, occorre prendere in considerazione l'oggetto della normativa di cui trattasi (sentenza del 21 gennaio 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 Inoltre, rientra nell'ambito di applicazione della libertà di stabilimento una normativa nazionale destinata ad applicarsi esclusivamente alle partecipazioni che consentano di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinare le attività di quest'ultima (sentenza del 31 maggio 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punto 28 e giurisprudenza citata).
- 26 A tal riguardo, occorre rilevare che l'obbligo di documentazione fiscale riguarda unicamente le operazioni commerciali transfrontaliere tra imprese «collegate» ai sensi del diritto nazionale, ove tale collegamento è definito dall'esistenza di un rapporto d'interdipendenza, di capitale o di altro tipo, che caratterizza, sembra in ogni caso, una sicura influenza dell'una sull'altra. Ciò si verifica in ogni caso quando tale collegamento è definito dalla circostanza, che è quella oggetto del procedimento principale, in cui una persona detiene direttamente o indirettamente una partecipazione corrispondente ad almeno un quarto del capitale del contribuente. La Y, infatti, detiene indirettamente, tramite una società con sede nei Paesi Bassi, il 100% del capitale della X, con sede in Germania.
- 27 Tenuto conto di quanto precede, occorre esaminare la normativa nazionale di cui trattasi esclusivamente con riferimento alla libertà di stabilimento.
- 28 Inoltre, sebbene il giudice del rinvio abbia fatto riferimento, nella sua questione, alla libertà di stabilimento sancita, rispettivamente, agli articoli 43 CE e 49 TFUE, si farà riferimento unicamente all'articolo 49 TFUE, l'interpretazione valendo, comunque, anche per l'articolo 43 CE.
- 29 Si deve pertanto ritenere che, con la sua domanda, il giudice del rinvio chieda, in sostanza, se l'articolo 49 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa in base alla quale, in primo luogo il contribuente è soggetto all'obbligo di documentare la natura e il contenuto, nonché i fondamenti economici e giuridici, del prezzo e delle altre condizioni commerciali delle sue transazioni commerciali transfrontaliere con soggetti con i quali intrattiene un rapporto di interdipendenza, di capitale o di altro tipo, che consente a tale contribuente o a tali soggetti di esercitare un'influenza sicura sull'altro, e che prevede, in secondo luogo, in caso di violazione di tale obbligo, non solo che il suo reddito imponibile nello Stato membro interessato si presuma, con presunzione confutabile, superiore a quello dichiarato, potendo l'amministrazione fiscale effettuare una stima a svantaggio del contribuente, ma anche l'imposizione di una maggiorazione fiscale di importo pari ad almeno il 5% e al massimo il 10% dell'eccedenza di reddito determinata, e comunque pari almeno a

EUR 5 000, a meno che l'inosservanza di tale obbligo sia scusabile o la colpa commessa sia di lieve entità.

### ***Sull'esistenza di una restrizione alla libertà di stabilimento***

#### *Sull'obbligo di dichiarazione dei redditi*

- 30 Secondo una giurisprudenza consolidata, la libertà di stabilimento, riconosciuta ai cittadini dell'Unione europea dall'articolo 49 TFUE, comprende, ai sensi dell'articolo 54 TFUE, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale all'interno dell'Unione, il diritto di svolgere la loro attività in un altro Stato membro mediante una società figlia, una succursale o un'agenzia [sentenza dell'8 ottobre 2020, Impresa Pizzarotti (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, UE:C:2020:806, punto 21 e giurisprudenza citata].
- 31 La Corte ha dichiarato, in particolare, che costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento una normativa nazionale secondo la quale i benefici straordinari o senza contropartita concessi da una società residente ad una società collegata a quest'ultima da un vincolo d'interdipendenza vengono aggiunti agli utili propri della prima società solo se la società beneficiaria è stabilita in un altro Stato membro [sentenza dell'8 ottobre 2020, Impresa Pizzarotti (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 24 e giurisprudenza citata].
- 32 Nel caso di specie, l'obbligo di documentazione fiscale riguarda le operazioni commerciali transfrontaliere realizzate tra una società residente con un'altra società, con la quale essa intrattiene vincoli di interdipendenza, di capitale o di altro tipo, che consentono a quest'ultima di esercitare sulla società residente una sicura influenza. Risulta inoltre dal fascicolo sottoposto alla Corte che le società residenti non sono soggette ad un obbligo analogo per le operazioni commerciali concluse con società residenti.
- 33 Una siffatta disparità di trattamento può costituire una restrizione alla libertà di stabilimento, ai sensi dell'articolo 49 TFUE, allorché le società stabilite nello Stato d'imposizione beneficiano di un trattamento meno favorevole quando le società con le quali esse intrattengono vincoli d'interdipendenza sono stabilite in un altro Stato membro.
- 34 La società madre, infatti, con sede in un altro stato membro, potrebbe essere indotta a rinunciare all'acquisizione, alla creazione o al mantenimento di una società figlia in tale primo Stato membro [v., per analogia, sentenza dell'8 ottobre 2020, Impresa Pizzarotti (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 27 e giurisprudenza citata].
- 35 Orbene, secondo una giurisprudenza costante, una misura fiscale idonea ad ostacolare la libertà di stabilimento può essere ammessa solo se riguarda situazioni che non sono oggettivamente comparabili o se può essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale riconosciuti dal diritto dell'Unione. In tale ipotesi, la restrizione dev'essere altresì idonea a garantire il conseguimento dello scopo di cui trattasi e non deve eccedere quanto necessario per il suo raggiungimento [sentenza dell'8 ottobre 2020, Impresa Pizzarotti (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 28 e giurisprudenza citata].

- 36 A tal riguardo, da una giurisprudenza costante risulta che la comparabilità di una situazione transfrontaliera con una situazione interna dello Stato membro deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione, nonché dell'oggetto e del contenuto di queste ultime [sentenza del 7 aprile 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikö (Esenzione dei fondi di investimento contrattuali), C-342/20, EU:C:2022:276, punto 69].
- 37 Tuttavia, il governo tedesco sostiene essenzialmente argomenti relativi alla necessità di garantire l'efficacia del controllo fiscale dei prezzi di trasferimento per verificare la conformità alle condizioni del mercato delle operazioni transfrontaliere del contribuente con imprese collegate, che sono meno affini alla questione della comparabilità delle situazioni rispetto a quella della giustificazione relativa alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali per preservare la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri (v., per analogia, sentenza del 31 maggio 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punto 40).
- 38 Risulta infatti dal fascicolo sottoposto alla Corte che una siffatta normativa, agevolando i controlli fiscali, persegue l'obiettivo di garantire una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri, il che costituisce, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, un motivo imperativo di interesse generale [v., in tal senso, sentenze del 12 luglio 2012, Commissione/Spagna, C-269/09, EU:C:2012:439, punto 63, e dell'8 ottobre 2020, Impresa Pizzarotti (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 31].
- 39 Orbene, la necessità di garantire un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri può essere idonea a giustificare una differenza di trattamento, qualora il regime di cui trattasi sia inteso a prevenire comportamenti tali da violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria giurisdizione tributaria in relazione alle attività svolte sul proprio territorio (sentenza del 31 maggio 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punto 43).
- 40 A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che il fatto di consentire alle società figlie di società madri non residenti di trasferire i loro utili sotto forma di benefici straordinari alle loro società madri rischierebbe di compromettere una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri e ciò potrebbe pregiudicare il sistema stesso della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, poiché lo Stato membro della società figlia che concede simili benefici sarebbe costretto a rinunciare al suo diritto di assoggettare ad imposta, in quanto Stato di residenza di tale società figlia, i redditi di quest'ultima, a vantaggio, eventualmente, dello Stato membro in cui ha sede la società madre beneficiaria [v., in tal senso, sentenza dell'8 ottobre 2020, Impresa Pizzarotti (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 32 e giurisprudenza citata].
- 41 Di conseguenza, esigendo dal contribuente, nella fattispecie la società figlia residente nello Stato membro di imposizione, di costituire una documentazione relativa alle sue operazioni commerciali transfrontaliere con imprese con cui essa ha vincoli di interdipendenza e riguardanti sia la natura e le condizioni di tali operazioni sia i fondamenti economici e giuridici degli accordi sui prezzi e le altre condizioni commerciali, l'obbligo di documentazione fiscale consente a tale Stato membro di controllare in modo più efficace e con maggiore precisione se tali operazioni siano state concluse conformemente alle condizioni del mercato e di esercitare la sua competenza fiscale relativamente alle attività svolte sul suo territorio [v., per analogia, sentenza dell'8 ottobre 2020, Impresa Pizzarotti (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 33].



- 42 Pertanto, una normativa nazionale come quella che prevede l'obbligo di documentazione fiscale, che assicura una verifica fiscale del contribuente più efficace e precisa e che mira a impedire che gli utili generati nello Stato membro interessato vengano trasferiti al di fuori della giurisdizione tributaria di quest'ultimo per mezzo di transazioni non conformi alle condizioni di mercato, senza essere stati sottoposti a tassazione, è idonea ad garantire il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri [v., per analogia, sentenza dell'8 ottobre 2020, *Impresa Pizzarotti* (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 34].
- 43 Tuttavia, è importante che una normativa di tal genere non ecceda quanto necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito.
- 44 Ciò si verifica qualora il contribuente sia messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi pertinenti che si riferiscono alle operazioni commerciali transfrontaliere con le imprese con le quali sussistono vincoli di interdipendenza [v., per analogia, sentenza dell'8 ottobre 2020, *Impresa Pizzarotti* (Beneficio straordinario concesso a una società non residente), C-558/19, EU:C:2020:806, punto 36].
- 45 Nel caso di specie, dalla formulazione stessa della questione sollevata risulta che l'obbligo di documentazione fiscale riguarda «la natura e il contenuto» dei rapporti commerciali, ma anche «i fondamenti economici e giuridici di un accordo sui prezzi e sulle altre condizioni commerciali». L'articolo 90, paragrafo 3, del codice tributario precisa tuttavia che la natura, il contenuto e l'entità delle registrazioni da effettuare devono essere precisati con un decreto di attuazione il cui contenuto non è precisato nella decisione di rinvio e che spetta al giudice del rinvio verificare se esso non sia idoneo a generare eccessivi oneri amministrativi per il contribuente.
- 46 Si evince inoltre dalla decisione di rinvio che l'autorità fiscale deve, in linea generale, esigere la presentazione di tali documenti solo per lo svolgimento di una verifica fiscale e che, in linea di principio, tale presentazione deve avvenire entro un termine di 60 giorni, che può, in casi particolari debitamente giustificati, essere prorogato.
- 47 Di conseguenza, fatte salve le verifiche che spettano a tale riguardo al giudice del rinvio, non risulta che un siffatto obbligo di documentazione fiscale ecceda quanto necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito.
- 48 Ne consegue che l'articolo 49 TFUE non osta, in linea di principio, a un siffatto obbligo.

#### *Sulla maggiorazione fiscale*

- 49 Quanto alla maggiorazione fiscale, che sanziona l'inosservanza dell'obbligo di documentazione fiscale, occorre ricordare che, sebbene i regimi sanzionatori in materia fiscale rientrino, in assenza di armonizzazione a livello dell'Unione, nella competenza degli Stati membri, tali regimi non possono avere l'effetto di compromettere le libertà previste dal Trattato FUE (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 50 Nel caso di specie, poiché la maggiorazione fiscale sanziona l'inosservanza dell'obbligo di documentazione fiscale, che può costituire una restrizione alla libertà di stabilimento, essa stessa può costituire una siffatta restrizione.

- 51 Tuttavia, come ricordato al punto 35 della presente sentenza, una siffatta restrizione può essere ammessa se giustificata da motivi imperativi di interesse generale e purché, in un caso del genere, la sua applicazione sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguirlo.
- 52 La Corte ha altresì dichiarato che l'irrogazione di sanzioni, anche di natura penale, può essere considerata necessaria al fine di garantire il rispetto effettivo di una normativa nazionale, a condizione tuttavia che la natura e l'importo della sanzione inflitta siano, in ciascun caso di specie, proporzionati alla gravità dell'infrazione che essa intende sanzionare (sentenza del 3 marzo 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, punto 47 e giurisprudenza citata).
- 53 Quanto alla questione se la maggiorazione fiscale sia idonea a garantire l'obiettivo perseguito dal legislatore nazionale, occorre rilevare che l'applicazione di una maggiorazione fiscale di un importo piuttosto elevato sembra tale da dissuadere il contribuente soggetto all'obbligo di documentazione fiscale dal sottrarsi e, quindi, da evitare che lo Stato membro di imposizione sia privato della possibilità di controllare efficacemente le operazioni transfrontaliere tra le società che presentano un vincolo di interdipendenza al fine di garantire una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri.
- 54 L'argomento della ricorrente nella causa principale e della Commissione europea secondo cui una tale maggiorazione fiscale potrebbe non essere necessaria se esistono già sanzioni applicabili, meno severe, in situazioni nazionali comparabili sembra, in realtà, riguardare maggiormente l'adeguatezza dell'importo della maggiorazione fiscale. Si deve, comunque, rilevare che l'esistenza di tali sanzioni non si evince dal fascicolo di cui dispone la Corte. Inoltre, occorre rilevare che il fatto che la normativa tedesca preveda sanzioni meno severe quando il contribuente non adempie, in situazioni puramente interne, ad obblighi di collaborazione nell'ambito della lotta all'evasione fiscale e alla concorrenza fiscale sleale, sarebbe a priori irrilevante per valutare la necessità della maggiorazione fiscale che persegue un obiettivo diverso, ovvero quello di preservare l'equilibrata distribuzione del potere impositivo tra gli Stati membri.
- 55 Per quanto riguarda la proporzionalità di tale maggiorazione fiscale, va notato che l'applicazione di una sanzione pari ad almeno il 5% e, al massimo, il 10% dell'eccedenza di reddito risultante dalla rettifica effettuata dall'amministrazione fiscale in caso di violazione dell'obbligo di documentazione fiscale, senza limitazione dell'importo massimo assoluto, e pari almeno a EUR 5 000, anche se l'amministrazione tributaria non ha riconosciuto in definitiva nessun eccedenza di reddito, non appare, di per sé, tale da comportare l'irrogazione di una sanzione di importo sproporzionato.
- 56 Infatti, come rileva la Commissione, la fissazione dell'importo di tale sanzione sulla base di una percentuale della rettifica del reddito imponibile consente di stabilire una correlazione tra l'importo dell'ammenda e la gravità dell'inadempimento. La previsione di una sanzione minima di EUR 5 000 consente inoltre di preservare l'effetto deterrente della maggiorazione fiscale quando il suo importo minimo è troppo basso, mentre la fissazione di un tetto massimo del 10% garantisce che l'importo della maggiorazione fiscale non sia eccessivo.
- 57 Il fatto che la maggiorazione fiscale non sia applicabile se la violazione dell'obbligo di documentazione fiscale è scusabile o se la colpa è solo lieve supporta questa analisi.
- 58 Infine, il fatto che la legislazione tedesca preveda anche, in caso di violazione dell'obbligo di dichiarazione dei redditi, la rettifica del reddito imponibile del contribuente che viene quindi

presunto, con presunzione confutabile, come sottovalutato, non può giustificare una diversa interpretazione.

- 59 Tali norme sono, infatti, di natura diversa dalla maggiorazione fiscale, in quanto non sono finalizzate a sanzionare il mancato adempimento dell'obbligo di documentazione fiscale, ma a rettificare l'ammontare del reddito imponibile del contribuente.
- 60 Di conseguenza, l'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta neppure a una maggiorazione fiscale come quella di cui trattasi nel procedimento principale.
- 61 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale in forza della quale, in primo luogo, il contribuente è soggetto all'obbligo di fornire la documentazione sulla natura, sul contenuto e sui fondamenti economici e giuridici del prezzo e delle altre condizioni commerciali delle sue transazioni commerciali transfrontaliere con soggetti con i quali intrattiene un vincolo di interdipendenza di capitale o di altro tipo che consenta a tale contribuente o a tali soggetti di esercitare un'influenza sicura sull'altro, e che preveda, in secondo luogo, in caso di violazione di tale obbligo, non solo che il suo reddito imponibile nello Stato membro interessato sia presunto, con presunzione confutabile, superiore a quello dichiarato - potendo l'amministrazione tributaria effettuare una stima a scapito del contribuente - ma anche l'imposizione di una maggiorazione fiscale pari ad almeno il 5% e, al massimo, il 10% dell'eccedenza di reddito determinata, e comunque pari almeno a EUR 5 000, a meno che l'inosservanza di tale obbligo sia scusabile o la colpa commessa sia di lieve entità.

### **Sulle spese**

- 62 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Nona Sezione) dichiara:

**L'articolo 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale in forza della quale, in primo luogo, il contribuente è soggetto all'obbligo di fornire la documentazione sulla natura, sul contenuto e sui fondamenti economici e giuridici del prezzo e delle altre condizioni commerciali delle sue transazioni commerciali transfrontaliere con soggetti con i quali intrattiene un vincolo di interdipendenza di capitale o di altro tipo che consenta a tale contribuente o a tali soggetti di esercitare un'influenza sicura sull'altro, e che preveda, in secondo luogo, in caso di violazione di tale obbligo, non solo che il suo reddito imponibile nello Stato membro interessato sia presunto, con presunzione confutabile, superiore a quello dichiarato - potendo l'amministrazione tributaria effettuare una stima a scapito del contribuente - ma anche l'imposizione di una maggiorazione fiscale pari ad almeno il 5% e, al massimo, il 10% dell'eccedenza di reddito determinata, e comunque pari almeno a EUR 5 000, a meno che l'inosservanza di tale obbligo sia scusabile o la colpa commessa sia di lieve entità.**