

**Causa C-431/21****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

15 luglio 2021

**Giudice del rinvio:**

Finanzgericht Bremen (Tribunale tributario di Brema, Germania)

**Data della decisione di rinvio:**

7 luglio 2021

**Ricorrente:**

X GmbH &amp; Co. KG

**Resistente:**

Finanzamt Bremen (Ufficio delle Imposte, Brema)

**Oggetto del procedimento principale**

Normativa tributaria – Operazioni che presentano elementi transfrontalieri – Obbligo di tenere registrazioni sul tipo e sul contenuto dei rapporti commerciali con soggetti collegati – Piena concorrenza – Sanzioni in caso di mancata presentazione o inutilizzabilità delle registrazioni

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio**

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

**Questione pregiudiziale**

Se gli articoli 43 CE, ovvero 49 TFUE, che garantiscono la libertà di stabilimento (o gli articoli 49 CE, ovvero 56 TFUE, che sanciscono la libera prestazione dei servizi), debbano essere interpretati nel senso che ostino 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.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate**

Articoli 49 e 56 TFUE

### **Disposizioni di diritto nazionale richiamate**

Articolo 90, paragrafo 3, dell'Abgabenordnung (codice tributario tedesco; in prosieguo: l'«AO») nella versione pubblicata il 29 luglio 2009. Esso prevede, tra l'altro, che un contribuente sia obbligato, nelle situazioni riguardanti operazioni che presentano elementi transfrontalieri, a tenere registrazioni, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, dell'Außensteuergesetz (legge tributaria relativa ai rapporti con l'estero), sul tipo e sul contenuto dei rapporti commerciali con soggetti collegati. 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.

Articolo 162, paragrafo 3, dell'AO nella versione pubblicata il 14 agosto 2007. Esso dispone, tra l'altro, quanto segue: «Qualora un contribuente violi i suoi obblighi di cooperazione, 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 sul 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 le autorità

tributarie devono procedere a una valutazione e detti redditi possono essere determinati solo entro determinati limiti, in particolare solo in base a una forbice di prezzi, tale fascia può essere utilizzata interamente a carico del contribuente».

Articolo 162, paragrafo 4, dell'AO nella versione pubblicata il 13 dicembre 2006. Esso prevede che l'amministrazione tributaria possa tra l'altro fissare una maggiorazione di EUR 5 000 nel caso in cui un contribuente non presenti registrazioni ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 3, o le registrazioni presentate risultino inutilizzabili.

Articolo 1, paragrafo 2, dell'Außensteuergesetz (legge tributaria relativa ai rapporti con l'estero; in prosieguo: l'«AStG») nella versione pubblicata il 14 agosto 2007. Tale articolo così recita: «Un soggetto è considerato prossimo 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».

### **Breve illustrazione dei fatti e del procedimento**

- 1 La ricorrente è una società in accomandita semplice avente sede in Germania. L'oggetto della sua impresa era la detenzione e la gestione di partecipazioni, in particolare di imprese con sede in Germania, e la prestazione di servizi nei confronti di imprese e terzi collegati. Essa deteneva il 100 % delle quote di una GmbH (società a responsabilità limitata) controllata avente sede in Germania, la quale a sua volta deteneva il 100 % delle quote di altre quattro GmbH (società controllate).
- 2 L'accomandataria con poteri di rappresentanza della ricorrente era anch'essa una GmbH, che aveva parimenti sede in Germania. L'unica accomandante della ricorrente era una società (B.V.) avente sede nei Paesi Bassi. L'unica socia di quest'ultima era la Y N.V., avente anch'essa sede nei Paesi Bassi. In tal modo la Y N.V., attraverso la partecipazione nell'accomandante della ricorrente, deteneva

indirettamente il 100 % delle quote societarie della ricorrente. Nel 2013 la GmbH accomandataria veniva assorbita dalla ricorrente.

- 3 Sulla base di un contratto di gestione d'affari, la Y N.V. eseguiva prestazioni di servizi per la ricorrente. A tal fine svolgevano attività diverse persone, che operavano come direttori o con altra funzione presso la Y N.V. o in altre società del gruppo.
- 4 Il contratto di gestione d'affari prevedeva un compenso basato sui costi e sulle spese effettivamente sostenuti, comprendenti costi diretti e indiretti. In particolare occorreva rimborsare gli stipendi corrisposti. Non si dovevano invece imputare i costi sostenuti nell'interesse societario della Y N.V. (*shareholder's costs*). La Y N.V. era tenuta a rilevare e produrre la documentazione di tutti i costi e le spese rimborsabili. Al termine dell'anno civile, la Y N.V. doveva redigere un consuntivo dettagliato in modo da consentirne l'ulteriore ripartizione da parte della ricorrente tra le sue controllate. Tuttavia non venivano presentati dalla Y. N.V. consuntivi dettagliati annuali indirizzati alla ricorrente sulle prestazioni erogate e i costi sostenuti.
- 5 A seguito di un provvedimento disposto il 17 gennaio 2012, veniva eseguita presso la ricorrente una verifica aziendale per gli esercizi dal 2007 al 2010. La verifica aveva per oggetto in particolare le cosiddette «management fee» pagate dalla ricorrente alla Y N.V. All'inizio della verifica veniva comunicato alla ricorrente che la verifica stessa sarebbe stata tra l'altro incentrata sui prezzi di trasferimento, ossia sulla documentazione relativa alle situazioni transfrontaliere.
- 6 Nel quadro della verifica aziendale la ricorrente presentava diversi documenti per comprovare i costi da essa sostenuti e ad essa imputabili per la gestione degli affari della Y N.V. Durante la verifica venivano richiesti più volte di integrare documenti. Oggetto di tali richieste nel corso della verifica e dei documenti presentati dalla ricorrente erano in particolare l'eventuale doppia presa in considerazione di singole voci di costo, l'inclusione di *shareholder's costs* e la determinazione dei costi del personale di cui si era tenuto conto. Per quanto riguarda i costi del personale, la verifica aziendale ha indagato in particolare sul numero di ore lavorate imputate, sulla determinazione delle tariffe orarie e sull'adeguatezza di queste ultime. La verifica ha evidenziato ripetutamente nei confronti della ricorrente la mancanza di una documentazione sull'adeguatezza. Tale aspetto dovrebbe necessariamente integrare la documentazione ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 3, dell'AO.
- 7 In data 17 marzo 2016 la ricorrente e l'Ufficio resistente, con la partecipazione della Y N.V., raggiungevano per il periodo sottoposto alla verifica aziendale un'intesa di fatto, con la quale convenivano che gli importi registrati dalla ricorrente a titolo di spese professionali, relativi a management fee per gli esercizi dal 2007 al 2010, pari a EUR 400 000,00 annui (per complessivi 1,6 milioni di euro) erano da ritenersi non adeguati.

- 8 Il rapporto del 10 giugno 2016 sulla verifica aziendale rilevava che la documentazione presentata sui fatti e sull'adeguatezza non aveva consentito di chiarire sufficientemente la situazione. Pertanto si sarebbe pervenuti all'intesa di fatto. I documenti presentati non sarebbero stati utilizzabili. Ai sensi dell'articolo 162, paragrafi 3 e 4, dell'AO si dovrebbe fissare una maggiorazione pari almeno al 5 % dell'eccedenza di redditi, ossia EUR 20 000 per anno. Di conseguenza il resistente, con decisione dell'8 novembre 2016, liquidava nei confronti della ricorrente una maggiorazione ex articolo 162, paragrafo 4, dell'AO pari a EUR 20 000 per ciascuno degli esercizi d'imposta 2007, 2008, 2009 e 2010, per un totale di EUR 80 000.
- 9 La ricorrente presentava contro il suddetto avviso un reclamo, che veniva rigettato in quanto infondato. Successivamente la ricorrente proponeva ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

### **Argomenti essenziali delle parti del procedimento principale**

- 10 La ricorrente ritiene che le registrazioni presentate rispondessero ai requisiti di legge. Il resistente estenderebbe eccessivamente i requisiti delle registrazioni da presentare. Queste ultime potrebbero essere considerate sostanzialmente inutilizzabili solo qualora le carenze fossero talmente rilevanti da far ritenere che la presentazione di tali registrazioni carenti equivalga alla totale assenza di presentazione di registrazioni. Tuttavia il resistente avrebbe effettuato un esame approfondito delle registrazioni presentate dalla ricorrente, il che avvalorerebbe la tesi di una loro utilizzabilità.
- 11 In particolare, l'articolo 162, paragrafo 4, dell'AO violerebbe il diritto dell'Unione, in quanto conterrebbe una discriminazione ingiustificata nei confronti delle attività transfrontaliere. L'articolo 162, paragrafo 4, dell'AO riguarderebbe solo i contribuenti che intrattengono rapporti commerciali con soggetti collegati all'estero. In tal modo si limiterebbe la libertà di stabilimento sancita dal diritto dell'Unione. Non sarebbe possibile alcuna giustificazione della suddetta ingerenza. Nello specifico, non sarebbe necessario imporre un onere fiscale maggiorato applicabile unicamente ai rapporti commerciali transfrontalieri.
- 12 Il resistente difende la liquidazione della maggiorazione anzitutto con l'argomento secondo cui le registrazioni presentate sarebbero sostanzialmente inutilizzabili, in quanto la ricorrente non avrebbe prodotto documentazione sull'adeguatezza dalla quale risulti lo sforzo di concludere un accordo alle normali condizioni applicate a terzi. Inoltre, da una comunicazione dell'amministrazione tributaria olandese sarebbe emerso che la Y. N.V., ai fini del consuntivo di attività per la ricorrente, non avrebbe effettuato registrazioni in relazione alle ore lavorate. Da ciò discenderebbe direttamente l'inutilizzabilità delle registrazioni. Anche volendo presumere che le registrazioni fossero utilizzabili, esse sarebbero comunque state presentate tardivamente, cosa che potrebbe parimenti giustificare la maggiorazione. Non sarebbe rilevabile alcuna violazione del diritto dell'Unione.

**Breve illustrazione della motivazione del rinvio**

- 13 Il giudice del rinvio si interroga in merito alla compatibilità dell'articolo 162, paragrafo 4, con l'articolo 49 o l'articolo 56 TFUE. In via prioritaria esso ritiene applicabili le disposizioni in materia di libertà di stabilimento. Tuttavia, qualora risultassero applicabili le disposizioni sulla libera prestazione dei servizi, a parere di questo Collegio sorgerebbero, in tale contesto, le stesse questioni.
- 14 L'articolo 90, paragrafo 3, dell'AO prevede particolari obblighi in materia di registrazioni per le relazioni commerciali transfrontaliere con soggetti collegati. L'articolo 162, paragrafo 4, dell'AO impone di fissare una maggiorazione quando il contribuente non presenta, dietro richiesta, le registrazioni o le presenta tardivamente, o quando le registrazioni presentate sono sostanzialmente inutilizzabili.
- 15 Le suddette regole contengono, secondo il parere del giudice del rinvio, una limitazione della libertà di stabilimento, in quanto, per un contribuente nazionale che intrattiene relazioni commerciali con un soggetto collegato residente in un altro Stato membro, sussistono particolari obblighi di registrazione e la mancata presentazione delle registrazioni richieste comporta l'applicazione di sanzioni sotto forma di una maggiorazione, mentre per i contribuenti che hanno relazioni commerciali con soggetti collegati a livello nazionale non sono previsti tali particolari obblighi in materia di registrazioni né la fissazione di una maggiorazione.
- 16 La necessità di particolari registrazioni e la minaccia di conseguenze negative in caso di mancata osservanza dell'obbligo in materia di registrazioni è atto a ostacolare la libertà di stabilimento. I soggetti di altri Stati membri potrebbero infatti astenersi dalla costituzione di controllate all'estero o dall'intrattenimento di rapporti commerciali con le stesse, al fine di evitare per tali controllate spese e costi relativi alla redazione di particolari registrazioni, nonché per scongiurare il rischio che, in caso di mancato adempimento degli obblighi in materia di registrazioni, vengano liquidati oneri maggiorati a carico della controllata (v., al riguardo, sentenza del 21 gennaio 2010, SGI C-311/08, EU:C:2010:26).
- 17 Secondo il parere del giudice del rinvio, per giustificare la restrizione alla libertà di stabilimento assumono rilievo, in particolare, l'obiettivo di prevenire l'elusione fiscale e l'obiettivo di tutelare la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri. Ai fini della lotta all'evasione fiscale possono essere giustificate anche misure volte a garantire l'efficienza del controllo fiscale.
- 18 Si deve quindi ritenere che una normativa nazionale diretta a impedire che gli utili generati nello Stato membro interessato vengano trasferiti al di fuori della giurisdizione tributaria di quest'ultimo per mezzo di operazioni non conformi alle condizioni di mercato, senza essere stati sottoposti a tassazione, sia idonea ad assicurare il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati

membri (v. sentenza del 31 maggio 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).

- 19 Lo scopo degli articoli 90, paragrafo 3, e 162, paragrafo 4, dell'AO è impedire che, sulla base del diritto societario, vengano trasferiti utili tra imprese collegate dal territorio nazionale ad altri paesi. Attraverso le registrazioni da effettuarsi ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 3, dell'AO, si deve consentire alle autorità tributarie di controllare il rispetto dei principi delle normali condizioni di mercato e, quindi, di una corretta determinazione degli utili. La minaccia di imporre una maggiorazione mira ad aumentare la propensione del contribuente a rispettare gli obblighi in materia di registrazioni.
- 20 Pertanto le norme servono sostanzialmente per scopi legittimi. Inoltre esse appaiono idonee al raggiungimento di tali obiettivi. Non è certo, tuttavia, che tali norme siano necessarie per raggiungere l'obiettivo perseguito. Anche partendo dal presupposto che l'articolo 90, paragrafo 3, dell'AO debba essere considerato conforme al diritto dell'Unione [come ha fatto il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) in una decisione del 2013], questo Collegio dubita perlomeno della compatibilità con il diritto dell'Unione dell'articolo 162, paragrafo 4, dell'AO sotto il profilo della necessità, poiché tale disposizione eccede quanto necessario per raggiungere l'obiettivo legittimo.
- 21 In effetti, l'obbligo in materia di registrazioni di cui all'articolo 90, paragrafo 3, dell'AO sarebbe pressoché vanificato, se il legislatore non vi collegasse conseguenze negative per il contribuente. Ciò non significa tuttavia che sarebbe giustificata qualsiasi sanzione prevista per violazioni di tale obbligo. Con riferimento alla sentenza del 21 gennaio 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), il giudice del rinvio rileva che una normativa risulta necessaria per raggiungere l'obiettivo prefissato solo allorché si limita a prevedere rettifiche nelle situazioni che non corrispondono al criterio di piena concorrenza.
- 22 Occorre inoltre osservare che il diritto tedesco, oltre alla normativa sulla maggiorazione di cui all'articolo 162, paragrafo 4, dell'AO, prevede, nell'articolo 162, paragrafo 3, dell'AO, un'ulteriore sanzione qualora il contribuente violi i suoi obblighi di cooperazione. Secondo tale disposizione si presume, salvo prova contraria, che i redditi imponibili sul territorio nazionale, da determinarsi in base alle registrazioni ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 3, siano più elevati dei redditi dichiarati dal contribuente. Inoltre le autorità tributarie, effettuando una valutazione dei redditi, che possono essere determinati solo entro determinati limiti, in particolare solo in base a una forbice di prezzi, sono autorizzate ad utilizzare tale fascia interamente a carico del contribuente.
- 23 Con tale disposizione sono già previste conseguenze fiscali di ampia portata in caso di mancato adempimento degli obblighi in materia di registrazioni di cui all'articolo 90, paragrafo 3, dell'AO, per cui appaiono sussistere garanzie che eventuali situazioni che non corrispondono al criterio di piena concorrenza siano rettifiche e che il contribuente non tragga vantaggi fiscali dalla violazione dei

propri obblighi. La fissazione (aggiuntiva) di una maggiorazione ai sensi dell'articolo 162, paragrafo 4, dell'AO non contribuisce ulteriormente a una liquidazione d'imposta il più possibile corretta, che tenga conto dei criteri di piena concorrenza. Essa si presenta piuttosto unicamente come una sanzione per la violazione degli obblighi di cooperazione di cui all'articolo 90, paragrafo 3, dell'AO.

- 24 I dubbi sulla necessità della normativa su tale maggiorazione sono rafforzati dalle disposizioni relative alla determinazione dell'entità della maggiorazione. Così, l'entità della maggiorazione si ricollega all'entità dell'eccedenza di redditi stabilita e quindi non dipende direttamente dall'effettivo impatto fiscale degli accertamenti. Inoltre, in presenza dei presupposti, la maggiorazione dev'essere fissata in EUR 5 000 anche quando in definitiva non è stato possibile accertare redditi eccedenti. Per il resto, se è pur vero che per la maggiorazione è fissato un limite del 10 per cento dei redditi eccedenti accertato, non è tuttavia previsto alcun importo massimo assoluto, salvo il caso di presentazione tardiva delle registrazioni.
- 25 Poiché, secondo il parere del giudice del rinvio, sussistono dubbi in merito alla giustificazione, si sottopone alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale sopra riportata.