

Processo C-431/21**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

15 de julho de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht Bremen (Tribunal Tributário de Bremen, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

7 de julho de 2021

Demandante:

X GmbH & Co. KG

Demandado:

Finanzamt Bremen

Objeto do processo principal

Direito fiscal – Operações com um elemento de estraneidade – Obrigação de manter registos da natureza e do conteúdo das relações comerciais com pessoas estreitamente relacionadas – Plena concorrência – Sanções em caso de não apresentação de registos ou de registos inutilizáveis

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questão prejudicial

Devem os artigos 43.º CE e 49.º TFUE, que consagram a liberdade de estabelecimento (ou os artigos 49.º CE e 56.º TFUE, que consagram a livre prestação de serviços), ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual, em situações que envolvam operações com elementos de estraneidade, o sujeito passivo deve manter registos da natureza

e do conteúdo das suas relações comerciais com pessoas estreitamente relacionadas, incluindo as bases económicas e jurídicas para um acordo sobre preços e outras condições comerciais com as pessoas estreitamente relacionadas respeitador do princípio da plena concorrência, e nos termos da qual, se o sujeito passivo não apresentar os referidos registos quando solicitado pelas autoridades tributárias, ou se os registos apresentados forem essencialmente inutilizáveis, não só se presume ilidivelmente que os seus rendimentos tributáveis em território nacional, para cuja determinação servem os registos, são superiores aos rendimentos por ele declarados e, se nesses casos a autoridade tributária tiver de fazer uma estimativa e esses rendimentos só puderem ser determinados dentro de um determinado quadro, em particular apenas com base em intervalos de preços, esse quadro pode ser esgotado em detrimento do sujeito passivo, como, adicionalmente, deve ser liquidada uma sobretaxa equivalente a pelo menos 5 % e no máximo 10 % do montante adicional dos rendimentos determinado, mas no mínimo equivalente a 5 000 euros, e, em caso de apresentação tardia de registos utilizáveis, até 1 000 000 euros, mas pelo menos 100 euros por cada dia completo de atraso, em que a liquidação da sobretaxa só deve ser dispensada se o incumprimento das obrigações de manutenção de registos se afigurar desculpável ou se a culpa for leve?

Disposições de direito da União invocadas

Artigos 49.º e 56.º TFUE

Disposições de direito nacional invocadas

§ 90, n.º 3, da Abgabenordnung (Código Tributário, a seguir «AO»), na versão de 29 de julho de 2009. Entre outros, prevê que um sujeito passivo deve manter registos da natureza e do conteúdo das suas relações comerciais com pessoas estreitamente relacionadas, na aceção do § 1, n.º 2, da Außensteuergesetz (Lei Relativa à Tributação dos Rendimentos Auferidos no Estrangeiro). A obrigação de manter registos inclui também as bases económicas e jurídicas para um acordo de plena concorrência sobre preços e outras condições comerciais com as pessoas estreitamente relacionadas.

§ 162, n.º 3, AO, na versão de 14 de agosto de 2007. Esta disposição enuncia, nomeadamente: «Se um sujeito passivo não cumprir as suas obrigações de cooperação nos termos do § 90, n.º 3 por não apresentar registos, ou se os registos apresentados forem essencialmente inutilizáveis, ou se for determinado que o sujeito passivo não elaborou atempadamente os registos na aceção do § 90, n.º 3, terceiro período, presume-se ilidivelmente que os seus rendimentos tributáveis em território nacional, para cuja determinação servem os registos na aceção do § 90, n.º 3, são superiores aos rendimentos por ele declarados. Se, nesses casos, a autoridade fiscal tiver de fazer uma estimativa e esses rendimentos só puderem ser determinados dentro de um determinado quadro, em particular apenas com base

em intervalos de preços, esse quadro pode ser esgotado em detrimento do sujeito passivo».

O § 162, n.º 4, AO, na versão de 13 de dezembro de 2006. Prevê que as autoridades fiscais podem, entre outros, impor uma sobretaxa de 5 000 euros se o sujeito passivo não apresentar registos na aceção do § 90, n.º 3, ou se os registos apresentados forem essencialmente inutilizáveis.

O § 1, n.º 2, da Außensteuergesetz (Lei Relativa à Tributação dos Rendimentos Auferidos no Estrangeiro, a seguir «AStG»), na versão de 14 de agosto de 2007. Esta disposição enuncia, nomeadamente: «Uma pessoa está estreitamente relacionada com o sujeito passivo quando:

1. a pessoa detém, direta ou indiretamente, uma participação que corresponda, no mínimo, a um quarto do capital do sujeito passivo (participação substancial) ou pode exercer direta ou indiretamente uma influência dominante sobre o sujeito passivo ou, ao invés, quando o sujeito passivo detém uma participação substancial no capital da referida pessoa ou pode exercer, direta ou indiretamente, uma influência dominante sobre ela, ou
2. um terceiro detém uma participação substancial no capital da referida pessoa ou do sujeito passivo, ou pode exercer, direta ou indiretamente, uma influência dominante sobre uma ou outro, ou
3. a pessoa ou o sujeito passivo pode, no quadro da negociação das condições de uma relação comercial, exercer sobre o sujeito passivo ou a pessoa uma influência que tem a sua origem fora dessa relação comercial, ou quando um dos dois tem um interesse próprio em que o outro obtenha rendimentos».

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A demandante é uma sociedade em comandita simples estabelecida na Alemanha. A sua empresa tinha por objeto a detenção e a administração de participações, em especial de empresas sediadas na Alemanha, bem como a prestação de serviços a empresas com quem está relacionada e a terceiros. Detinha 100 % das participações de uma filial sociedade de responsabilidade limitada com sede na Alemanha, que, por sua vez, detinha 100 % das participações de quatro outras sociedades de responsabilidade limitada com sede na Alemanha (empresas controladas).
- 2 O sócio comanditado da demandante, com poder de representação, era uma sociedade de responsabilidade limitada, cuja sede também se situava na Alemanha. O único sócio comanditário da demandante era uma sociedade (B.V.) com sede nos Países Baixos, cujo único sócio era a Y N.V., que também tinha sede nos Países Baixos. Assim, através da sua participação na sócia comanditária da demandante, Y N.V. detinha indiretamente 100 % das participações da

demandante. Em 2013, a sociedade de responsabilidade limitada que era sócia comanditada foi absorvida pela demandante.

- 3 A Y N.V. prestou serviços à demandante com base num contrato de gestão de negócios, no qual estiveram envolvidas várias pessoas que trabalhavam na Y N.V. ou noutras sociedades do grupo como gerentes ou em outras funções.
- 4 Nos termos do contrato de gestão de negócios, a remuneração devia basear-se nos custos e despesas efetivamente incorridos. Estes deviam incluir os custos diretos e indiretos. Em particular, os salários pagos deviam ser reembolsados. Em contrapartida, os custos incorridos no interesse social da Y N.V. (*shareholder's costs*) não deviam ser imputados. A Y N.V. era obrigada a registar e a documentar integralmente os custos e as despesas reembolsáveis. No final do ano civil, a Y N.V. devia fazer um relatório final de contas suficientemente detalhado para permitir à demandante transferir os custos e as despesas para as sociedades controladas. No entanto, a Y N.V. não forneceu à demandante as contas anuais detalhadas dos serviços prestados e dos custos incorridos.
- 5 Com base numa ordem de inspeção de 17 de janeiro de 2012, a demandante foi submetida a uma inspeção fiscal referente aos anos de 2007 a 2010. A inspeção tinha por objeto, em particular, as chamadas comissões de gestão (*management fees*) pagas pela demandante à Y N.V. No início da inspeção, a demandante foi informada de que, entre outros, os preços de transferência e a documentação relativa a elementos transfronteiriços seriam um ponto central da inspeção.
- 6 No decurso da inspeção, a demandante apresentou vários documentos para justificar os custos incorridos e imputáveis à demandante no âmbito da gestão de negócios da Y N.V. Nesse contexto, foram solicitados várias vezes documentos. Os pedidos adicionais durante a inspeção e os documentos apresentados pela demandante tinham por objeto, nomeadamente, a possível dupla contabilização de rubricas de custos individuais, a inclusão dos *shareholder's costs* e a determinação dos custos com pessoal tomados em consideração. No que diz respeito aos custos com pessoal, durante a inspeção questionou-se, em particular, o número de horas trabalhadas atribuídas, o cálculo do valor da retribuição horária e a adequação do mesmo. No decurso da inspeção, a demandante foi por diversas vezes criticada por falta de documentação adequada. Esta era uma parte necessária da documentação de acordo com § 90, n.º 3, da AO.
- 7 Em 17 de março de 2016, a demandante e o demandado, com a participação da Y N.V., celebraram um acordo sobre os factos relativo ao período inspecionado, nos termos do qual acordaram que os montantes registados como despesas de funcionamento pela demandante com as comissões de gestão nos anos 2007 a 2010, no montante de 400 000,00 euros por ano (1,6 milhões de euros no total), não seriam considerados adequados.

- 8 No relatório de inspeção de 10 de junho de 2016, foi declarado que a documentação sobre os factos e sobre a adequação ao princípio da plena concorrência apresentada pela demandante não tinha permitido esclarecer suficientemente os factos. Foi por esta razão que se chegou a um acordo sobre os factos. A documentação apresentada não era utilizável. Por força do § 162, n.ºs 3 e 4, da AO, deve ser imposta uma sobretaxa de pelo menos 5 % dos rendimentos adicionais anuais, ou seja, 20 000,00 euros por ano. Em consequência, por decisão de 8 de novembro de 2016, o demandado impôs à demandante uma sobretaxa por força do artigo § 162, n.º 4, da AO, no montante de 20 000 euros por cada um dos exercícios fiscais de 2007, 2008, 2009 e 2010, no total de 80 000 euros.
- 9 A demandante apresentou reclamação contra essa liquidação, a qual foi considerada infundada. Posteriormente, a demandante intentou uma ação no órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 10 A demandante alega que os registos apresentados cumpriam os requisitos legais. Sustenta que o demandado faz uma aplicação desproporcionada dos requisitos relativos aos registos a apresentar. Os registos só poderiam ser considerados essencialmente inutilizáveis se as deficiências fossem de tal forma graves que a apresentação dos registos deficientes fosse equivalente à completa não apresentação de registos. Ora, o demandado levou a cabo um exame intensivo dos registos apresentados pela demandante, o que indica que os registos não são inutilizáveis.
- 11 Considera que o § 162, n.º 4, da AO, em especial, viola o direito da União, dado que constitui uma discriminação injustificada das atividades comerciais transfronteiriças. O § 162, n.º 4, da AO aplica-se apenas a sujeitos passivos que mantenham relações comerciais com pessoas estreitamente relacionadas no estrangeiro. Isto restringe a liberdade de estabelecimento garantida pelo direito da União. Esta interferência não é justificável. Em particular, não é necessário cobrar uma sobretaxa fiscal exclusivamente aplicável às relações comerciais transfronteiriças.
- 12 O demandado defende a liquidação da sobretaxa principalmente com o argumento de que os registos apresentados são essencialmente inutilizáveis porque a demandante não apresentou documentação sobre a adequação ao princípio da plena concorrência que permitam avaliar o esforço para chegar a um acordo em condições de plena concorrência. Além disso, verificou-se, com base na informação fornecida pelas autoridades fiscais neerlandesas, que a Y N.V. não tinha mantido registos sobre as horas trabalhadas para efeitos de faturação à demandante. Donde resultava diretamente que os registos apresentados eram inutilizáveis. De qualquer modo, mesmo que se considerasse que os registos apresentados eram utilizáveis, tinham sido apresentados tardiamente, o que

também podia justificar a sobretaxa. Não se verificava uma violação do direito da União.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 13 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade do § 162, n.º 4, da AO com o artigo 49.º do TFUE ou, eventualmente, com o artigo 56.º do TFUE. Considera prioritariamente aplicáveis as disposições sobre a liberdade de estabelecimento. No entanto, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, se as disposições sobre a liberdade de prestação de serviços forem aplicáveis, surgirão as mesmas questões neste contexto.
- 14 O § 90, n.º 3, da AO prevê obrigações especiais de registo para as relações comerciais transfronteiriças com pessoas estreitamente relacionadas. O § 162, n.º 4, da AO impõe a liquidação de uma sobretaxa se o sujeito passivo não apresentar os registos a pedido ou os apresentar tardiamente ou se os registos apresentados forem essencialmente inutilizáveis.
- 15 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, estas disposições constituem uma restrição à liberdade de estabelecimento porque o sujeito passivo nacional que mantém relações comerciais com pessoas estreitamente relacionadas estabelecidas noutra Estado-Membro está sujeito a obrigações especiais de registo e a não apresentação dos registos exigidos determina a aplicação de uma sanção sob a forma de uma sobretaxa, ao passo que essas obrigações especiais de registo e a aplicação de tal sobretaxa não estão previstas para os sujeitos passivos que mantêm relações comerciais com pessoas estreitamente relacionadas nacionais.
- 16 A exigência de registos especiais e a cominação de consequências negativas em caso de incumprimento da obrigação de manutenção de registos é suscetível de criar entraves à liberdade de estabelecimento. Com efeito, as pessoas provenientes de outros Estados-Membros poderão abster-se de criar filiais na Alemanha ou de manter relações comerciais com elas, a fim de evitar que essas filiais incorram em encargos e custos com a preparação de registos especiais e evitar o risco de serem impostas sobretaxas a expensas da filial em caso de incumprimento das obrigações de manutenção de registos (v., a este respeito, Acórdão de 21 de janeiro de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26).
- 17 No entender do órgão jurisdicional de reenvio, o objetivo de evitar a evasão fiscal e o objetivo de preservar a repartição equilibrada dos poderes fiscais entre os Estados-Membros, em particular, são tidos em consideração para justificar a restrição à liberdade de estabelecimento. Para combater a evasão fiscal, podem igualmente justificar-se medidas destinadas a assegurar a eficácia da fiscalização tributária.
- 18 Deve, em princípio, considerar-se que uma legislação nacional que visa impedir que os lucros gerados no Estado-Membro em causa sejam transferidos, sem serem tributados, para fora da jurisdição fiscal desse Estado através de transações que

não sejam conformes às condições de mercado é adequada a garantir a preservação da repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros (v. Acórdão de 31 de maio de 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).

- 19 O objetivo dos §§ 90, n.º 3, e 162, n.º 4, da AO é impedir a transferência de lucros entre empresas controladas da Alemanha para outros Estados, por razões de direito das sociedades. Os registos que devem ser mantidos em conformidade com o § 90, n.º 3, da AO visam permitir às autoridades fiscais verificar o cumprimento do princípio da plena concorrência e, portanto, a correta alocação de lucros. A cominação de uma sobretaxa destina-se a aumentar a disponibilidade dos sujeitos passivos para cumprirem as obrigações de manutenção de registos.
- 20 A legislação prossegue, assim, em princípio, objetivos legítimos. Também parece ser adequada para a realização desses objetivos. Contudo, é questionável que esta legislação seja necessária para alcançar o objetivo prosseguido. Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, mesmo partindo do pressuposto de que o § 90, n.º 3, da AO deva ser considerado conforme com o direito da União [como o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) fez numa Decisão de 2013), pelo menos a compatibilidade do § 162, n.º 4, da AO com o direito da União parece suscitar dúvidas do ponto de vista da necessidade, uma vez que esta disposição vai além do que é necessário para alcançar o objetivo legítimo prosseguido.
- 21 É certo que a obrigação de registo prevista no § 90, n.º 3, da AO seria em grande parte inoperante se o legislador não atribuísse ao seu incumprimento consequências negativas para o sujeito passivo. Contudo, isto não significa que qualquer sanção aplicável à violação da obrigação seja justificada. Remetendo para o Acórdão de 21 de janeiro de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), o órgão jurisdicional de reenvio assinala que uma legislação só é necessária para alcançar o objetivo se se limitar a corrigir os expedientes que não cumpram o princípio da plena concorrência.
- 22 Além disso, é de notar que, além do regime sobre a sobretaxa previsto no § 162, n.º 4, da AO, o direito alemão prevê uma sanção adicional no § 162, n.º 3, da AO, se o sujeito passivo não cumprir as suas obrigações de cooperação. De acordo com esta disposição, presume-se ilidivelmente que os rendimentos tributáveis no território alemão, para cuja determinação servem os registos na aceção do § 90, n.º 3, da AO, são superiores aos rendimentos declarados pelo sujeito passivo. Além disso, ao efetuar uma estimativa dos rendimentos que só pode ser determinada dentro de um determinado quadro, em particular apenas com base em intervalos de preços, a autoridade fiscal pode esgotar este quadro em detrimento do sujeito passivo.
- 23 Esta legislação já atribui consequências fiscais graves ao incumprimento das obrigações de manutenção de registos previstas no § 90, n.º 3, da AO, de modo a assegurar que quaisquer expedientes que não cumpram o princípio da plena

concorrência sejam corrigidos e que o sujeito passivo não obtenha qualquer vantagem fiscal do seu incumprimento. Em contrapartida, a imposição (adicional) de uma sobretaxa ao abrigo do § 162, n.º 4, da AO não contribui para uma liquidação fiscal tão correta quanto possível, que tenha em conta o princípio da plena concorrência. Pelo contrário, apresenta-se apenas como uma sanção pelo incumprimento das obrigações de cooperação previstas no § 90, n.º 3, da AO.

- 24 As dúvidas sobre a necessidade do regime da sobretaxa são reforçadas pelas regras de determinação do montante da sobretaxa. Assim, o montante da sobretaxa está ligado ao montante do rendimento adicional determinado e, portanto, não depende diretamente do impacto fiscal real dos factos apurados. Além disso, se as condições estiverem reunidas, a sobretaxa deve ser fixada no montante de 5 000 euros, mesmo que a final não tenha podido ser determinado um rendimento mais elevado. Além disso, embora a sobretaxa seja limitada a um máximo de 10 % do rendimento adicional verificado, não é fixado um montante máximo absoluto, exceto em caso de apresentação tardia dos registos.
- 25 Considerando que há dúvidas sobre a justificação, o órgão jurisdicional de reenvio submete ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial acima exposta.