

Affaire C-431/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

15 juillet 2021

Jurisdiction de renvoi :

Finanzgericht Bremen (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

7 juillet 2021

Partie requérante :

X GmbH & Co. KG

Partie défenderesse :

Finanzamt Bremen

[OMISSIS]

Finanzgericht Bremen (tribunal des finances de Brême, Allemagne)

[OMISSIS]

Ordonnance

Dans le litige opposant

X GmbH & Co. KG,

[...],

[...].

– partie requérante –

[OMISSIS]

[...],

[...].

à

Finanzamt Bremen (bureau des impôts de Brême),
[OMISSIS] 28195 Bremen

– partie défenderesse –

ayant pour objet la fixation d'une majoration au titre de l'article 162, paragraphe 4, de l'Abgabenordnung (AO) (code des impôts allemand)

le Finanzgericht Bremen (tribunal des finances de Brême) [OMISSIS] a jugé le 7 juillet 2021 [OMISSIS] ce qui suit :

1. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel de la question suivante :

Les dispositions de l'article 43 TCE et de l'article 49 TFUE garantissant la liberté d'établissement (ou de l'article 49 TCE et de l'article 56 TFUE garantissant la libre prestation des services) doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle le contribuable est tenu, en cas d'opérations comportant un élément d'extranéité, d'effectuer des enregistrements concernant la nature et le contenu de ses relations commerciales avec des personnes liées et comportant également les fondements économiques et juridiques d'un accord sur les prix et les autres conditions commerciales, respectant le principe de pleine concurrence, conclu avec les personnes liées, et selon laquelle si le contribuable ne présente pas ces enregistrements sur la demande de l'administration fiscale ou si les enregistrements présentés sont, pour l'essentiel, inexploitable, non seulement il est présumé de manière réfutable que ses revenus imposables en Allemagne, dont les enregistrements servent à la détermination, sont plus élevés que les revenus qu'il a déclarés et si, dans ce cas, l'autorité fiscale doit procéder à une estimation et que ces revenus ne peuvent être déterminés que dans une certaine marge estimative, notamment uniquement sur la base de fourchettes de prix, il peut être recouru à cette marge estimative au détriment du contribuable, mais qu'il convient, en outre, de fixer une majoration s'élevant à, au moins, 5 % et, au plus, 10 % du montant supplémentaire calculé des revenus, mais avec un montant minimal de 5 000 euros, et, en cas de présentation tardive d'enregistrements exploitables, un montant maximal de 1 000 000 d'euros, avec toutefois au moins 100 euros par jour complet de dépassement du délai, étant précisé qu'il n'y a pas lieu de fixer de majoration seulement si le manquement aux obligations d'enregistrement apparaît excusable ou si la faute n'est que mineure ?

2. Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se prononce.

[OMISSIS]

Motifs

I.

Faits

- 1 Par son recours devant le Finanzgericht Bremen (tribunal des finances de Brême), la requérante conteste la fixation d'une majoration au titre de l'article 162, paragraphe 4, de l'Abgabenordnung (AO) pour les périodes d'imposition comprises entre 2007 et 2010, d'un montant de 20 000 euros par an, soit d'un montant total de 80 000 euros.
- 2 La requérante est une société en commandite qui avait son siège à Brême au cours des années litigieuses. L'objet de son entreprise était la détention et la gestion de participations, notamment dans des entreprises établies en Allemagne, ainsi que la fourniture de services d'assistance, de conseil et de gestion à des entreprises liées et à des tiers. Elle détenait 100 % des parts d'une société affiliée à responsabilité limitée ayant son siège en Allemagne, qui détenait à son tour 100 % des parts de quatre autres sociétés à responsabilité limitée ayant leur siège en Allemagne (sociétés contrôlées).
- 3 La société à responsabilité limitée, associée commanditée de la requérante, autorisée à la représenter, avait également son siège à Brême. L'unique associée commanditaire de la requérante était une société (B.V.) ayant son siège aux Pays-Bas. Son unique actionnaire était Y N.V., qui avait également son siège aux Pays-Bas. Y N.V. détenait donc, par l'intermédiaire de sa participation dans l'associée commanditaire de la requérante, indirectement 100 % des parts sociales de la requérante.
- 4 En 2013, la société à responsabilité limitée, associée commanditée, a été absorbée par la requérante.
- 5 Au cours des années litigieuses, Y N.V. a fourni, sur la base d'un contrat de gestion d'affaires, des prestations de services à la requérante. La fourniture de ces services a été effectuée par différentes personnes qui étaient employées par Y N.V. ou par d'autres sociétés du groupe en tant que dirigeants ou à d'autres fonctions.
- 6 Le contrat de gestion d'affaires pour 2007 a été conclu entre Y N.V. et la société à responsabilité limitée, associée commanditée, en tant que prestataire, et les sociétés contrôlées, en tant que bénéficiaires des prestations. Pour les années suivantes, le contrat de gestion d'affaires a été conclu, avec effet au 1^{er} janvier 2008, entre Y N.V. et la requérante. Par ce contrat, Y N.V. a repris les prestations de services pour le compte de la requérante, pour autant que celle-ci se soit également engagée, pour sa part, à l'égard des sociétés contrôlées, à assurer la gestion d'affaires.

- 7 Conformément au contrat de gestion d'affaires, la rémunération devait prendre en compte les coûts et dépenses réellement exposés en se basant sur les coûts complets. Ceux-ci devaient couvrir les coûts directs et indirects. Il convenait de rembourser notamment les salaires dus. Par contre, il ne fallait pas déduire les coûts exposés dans l'intérêt social de Y N. V. (shareholder's costs). Y N. V. était tenue d'enregistrer et de documenter intégralement les coûts et dépenses remboursables. La requérante s'est engagée au paiement de quatre acomptes partiels annuels. Après la fin de l'année civile, Y N. V. devait procéder à un décompte final, qui devait être suffisamment détaillé pour permettre une refacturation ultérieure par la requérante aux sociétés contrôlées.
- 8 Sur la base du contrat de gestion d'affaires, la requérante (à savoir, en 2007, la société à responsabilité limitée, associée commanditée) a enregistré des dépenses d'exploitation (« management fees ») à hauteur des acomptes partiels convenus (2007 : 1 740 000 euros, 2008 : 1 730 000 euros, 2009 : 1 340 000 euros, 2010 : 792 400 euros).
- 9 Y N. V. n'a fourni à la requérante aucun décompte annuel détaillé pour les services fournis et les coûts exposés.
- 10 Sur la base d'une décision de contrôle du 17 janvier 2012, un contrôle fiscal concernant les années 2007 à 2010 a été effectué chez la requérante au cours de la période comprise entre le 10 avril 2012 et le 17 mars 2016. Le contrôle portait notamment sur les dépenses d'exploitation (« management fees ») payées par la requérante à Y N.V.
- 11 Au début du contrôle fiscal, la requérante a été informée que les points essentiels lors du contrôle seraient, notamment, les prix de transfert et les documents relatifs aux opérations comportant un élément d'extranéité.
- 12 Par courrier du 13 avril 2012, les autorités fiscales en charge du contrôle ont sollicité, en se référant aux obligations de documentation prévues à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO et aux articles 1^{er} et suivants du règlement adopté à cet égard, la Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung [règlement relatif à l'enregistrement de la répartition du bénéfice, ci-après la « GAufzV »], la présentation des documents et le respect des délais légalement prévus à cette fin. Elles ont indiqué que le délai légal de présentation de la documentation concernant les prix de transfert était de 60 jours et le délai de présentation des enregistrements concernant les opérations commerciales exceptionnelles de 30 jours. Le courrier contenait, en se référant à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO et à la GAufzV, des explications concernant le contenu et l'étendue des exigences en matière d'enregistrement et l'indication que les enregistrements visés à l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la GAufzV pouvaient se subdiviser en une présentation des opérations commerciales réalisées, avec des enregistrements concernant la nature, l'étendue et le déroulement de ces opérations ainsi que les efforts mis en œuvre pour assurer le respect du principe de pleine concurrence (le « document d'adéquation »).

- 13 Dans le cadre du contrôle fiscal, la requérante a présenté divers documents en tant que preuves des coûts évaluables qu'elle a exposés dans le cadre de la gestion d'affaires de Y N. V.. Les autorités fiscales en charge du contrôle ont demandé à plusieurs reprises des documents. Ces demandes complémentaires des autorités fiscales en charge du contrôle et les documents présentés par la requérante portaient notamment sur l'éventuelle double prise en compte de différents postes de coûts, l'inclusion des coûts exposés dans l'intérêt social (« shareholder's costs ») et la détermination des frais de personnel comptabilisés. S'agissant des frais de personnel, les autorités fiscales en charge du contrôle ont notamment demandé des explications sur le nombre d'heures de travail calculées, la détermination des taux horaires et le caractère approprié de ces derniers. Les autorités fiscales en charge du contrôle ont reproché à plusieurs reprises à la requérante l'absence de document d'adéquation. Elles lui ont rappelé que celui-ci fait nécessairement partie de la documentation visée à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO.
- 14 Après que la requérante a, en raison d'un risque, selon elle, de double imposition, contacté l'administration fiscale néerlandaise, cette dernière a informé, le 7 janvier 2016, les autorités fiscales en charge du contrôle qu'il avait été demandé à Y N. V. de présenter divers documents et d'apporter certaines explications. Selon l'administration fiscale néerlandaise, il s'est avéré que Y N. V. avait facturé l'intégralité des coûts sans déduire les coûts liés aux activités d'actionnaires (« shareholder activities »). Selon elle, il n'existerait aucun enregistrement des horaires. Elle a estimé que les coûts liés aux activités d'actionnaires (« shareholder activities ») s'élèveraient à environ 1 million d'euros. L'administration fiscale néerlandaise indique avoir proposé à Y N. V. que, du côté allemand, il soit procédé à une correction d'environ 1,6 million d'euros et que les Pays-Bas effectuent une contre-corrrection d'1 million d'euros, ce qui entraînerait une double imposition d'environ 600 000 euros.
- 15 Le 17 mars 2016, la requérante et la défenderesse ont conclu, avec la participation de Y N.V., pour la période du contrôle, une transaction par laquelle elles ont convenu que les montants comptabilisés en tant que dépenses d'exploitation chez la requérante pour les dépenses d'exploitation (« management fees ») exposées au cours de la période comprise entre 2007 et 2010, d'un montant annuel de 400 000 euros (soit, au total, 1,6 million d'euros), n'étaient pas considérés comme appropriés et devaient donc être enregistrés comme un retrait d'actif [article 4, paragraphe 1, et article 5, paragraphe 6, de l'Einkommensteuergesetz (EStG) (loi sur l'impôt sur le revenu)].
- 16 Dans le rapport de contrôle fiscal du 10 juin 2016, il a été indiqué au point 1.07 que le contribuable était soumis, conformément à l'article 90, paragraphe 3, et à l'article 162, paragraphes 3 et 4, de l'AO et en vertu de la GAufzV, à des exigences en matière de documentation. Ce rapport mentionne que le document d'adéquation relatif aux éléments factuels, présenté par la requérante, n'a pas permis de clarifier suffisamment les faits. Il a donc été recouru, selon les autorités fiscales, à une transaction. La documentation présentée n'était, selon elles, pas

exploitable. Elles ont estimé que, conformément à l'article 162, paragraphes 3 et 4, de l'AO, il convenait de fixer une majoration annuelle d'au moins 5 % du montant supplémentaire des revenus, soit de 20 000 euros par an.

- 17 Par décision du 8 novembre 2016, la défenderesse a fixé à l'encontre de la requérante une majoration en application de l'article 162, paragraphe 4, de l'AO, d'un montant respectif de 20 000 euros pour chacune des périodes d'imposition 2007, 2008, 2009 et 2010, soit d'un montant total de 80 000 euros. S'agissant de la motivation de cette décision, il était renvoyé au point 1.07 du rapport de contrôle du 10 juin 2016
- 18 Par courrier du 9 décembre 2016, la requérante a présenté contre la fixation de cette majoration une réclamation qui a été rejetée comme non fondée par décision du 4 décembre 2017 sur la réclamation.
- 19 Par son recours introduit le 27 décembre 2017, la requérante a contesté la fixation de la majoration au motif que les enregistrements présentés étaient conformes aux exigences légales. Selon la requérante, la position retenue par la défenderesse va au-delà des exigences applicables aux enregistrements à présenter. La requérante estime que les enregistrements ne peuvent être considérés comme étant, pour l'essentiel, inexploitable que si les lacunes sont tellement importantes que la présentation des enregistrements lacunaires équivaut à une absence totale de présentation des enregistrements. La requérante indique que la défenderesse a cependant procédé à un contrôle approfondi des enregistrements qu'elle lui a présentés, ce qui plaide, selon elle, en faveur de l'exploitabilité des enregistrements.
- 20 Outre d'autres objections, la requérante fait également valoir que l'article 162, paragraphe 4, de l'AO est contraire au droit de l'Union, car il donne lieu à une discrimination non justifiée des activités commerciales transfrontalières. L'article 162, paragraphe 4, de l'AO ne s'applique, selon la requérante, qu'aux contribuables qui entretiennent des relations commerciales avec des personnes liées à l'étranger. Elle estime que cela constitue une restriction à la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union. Il n'est pas possible, selon elle, de justifier cette atteinte. Elle considère qu'il n'est notamment pas nécessaire, aux fins de la mise en œuvre du contrôle fiscal, de prélever une majoration fiscale qui s'applique uniquement aux relations commerciales transfrontalières.
- 21 La défenderesse défend la fixation de la majoration en faisant valoir principalement que les enregistrements présentés sont, pour l'essentiel, inexploitable, car la requérante n'a pas présenté de documentation adéquate faisant apparaître les efforts mis en œuvre pour parvenir à un accord de pleine concurrence. La défenderesse indique qu'il est en outre apparu, à la suite de la notification de l'administration fiscale néerlandaise, qu'Y N. V. n'a procédé, aux fins du décompte avec la requérante, à aucun enregistrement des horaires. Cela a, selon elle, directement pour conséquence que les enregistrements présentés sont inexploitable. Elle considère que, même si l'on voulait partir du principe que les

enregistrements présentés étaient exploitables, ceux-ci ont, de toute façon, été présentés tardivement, ce qui peut également justifier la majoration

- 22 S'agissant de la question de la conformité au droit de l'Union de l'article 162, paragraphe 4, de l'AO, la défenderesse avait déjà indiqué dans sa décision sur la réclamation que, selon elle, aucune violation des libertés fondamentales garanties par le TFUE n'était susceptible d'être identifiée. Selon la défenderesse, les autorités fiscales ne disposent, en outre, d'aucun droit propre de contrôle en ce qui concerne d'éventuelles violations du droit de rang supérieur.

II.

- 23 La juridiction de renvoi présente à la Cour à titre préjudiciel, conformément à l'article 267, première phrase, sous a), TFUE, la question mentionnée dans le dispositif et sursoit à statuer en appliquant par analogie l'article 74 de la Finanzgerichtsordnung (FGO) (code de procédure fiscale), car l'appréciation juridique de l'affaire dépend de l'interprétation de l'article 43 TCE et de l'article 49 TFUE ainsi que de l'article 49 TCE et de l'article 56 TFUE.

Le droit allemand

- 24 Les dispositions du droit allemand, pertinentes dans le cadre du présent litige, dans la version applicable à la période litigieuse, sont les suivantes :
- 25 Article 90, paragraphe 3, de l'Abgabenordnung (AO), dans sa version du 29 juillet 2009 :
- 26 (3) ¹En cas d'opérations comportant un élément d'extranéité, le contribuable est tenu d'effectuer des enregistrements concernant la nature et le contenu de ses relations commerciales avec des personnes liées au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de l'Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (loi relative à l'imposition dans les contextes internationaux)]. ²L'obligation d'enregistrement couvre également les fondements économiques et juridiques d'un accord sur les prix et les autres conditions commerciales, respectant le principe de pleine concurrence, conclu avec les personnes liées. ³En cas d'opérations commerciales exceptionnelles, les enregistrements doivent être effectués à bref délai. ⁴Les obligations d'enregistrement s'appliquent par analogie aux contribuables devant répartir, aux fins de l'imposition au niveau national, des bénéfices entre leur entreprise nationale et ses établissements étrangers ou déterminer le bénéfice des établissements nationaux de leur entreprise étrangère. ⁵Aux fins de garantir une application uniforme du droit, le ministère fédéral des Finances est habilité à définir, avec l'accord du Bundesrat, par décret d'application, la nature, le contenu et l'étendue des enregistrements à effectuer. ⁶L'autorité fiscale ne doit, en règle générale, exiger la présentation d'enregistrements que pour la réalisation d'un contrôle fiscal. ⁷La présentation se fonde sur l'article 97 sous la réserve que le paragraphe 2 de cette disposition ne s'applique pas. ⁸La présentation doit avoir lieu sur demande dans un délai de 60 jours. ⁹Pour autant que la présentation

concerne des enregistrements relatifs à des opérations commerciales exceptionnelles, le délai est de 30 jours. ¹⁰Dans des cas particuliers dûment justifiés, le délai de présentation peut être prorogé.

27 Article 1^{er}, paragraphe 2, Außensteuergesetz (AStG), dans sa version du 14 août 2007 :

28 (2) Une personne est liée au contribuable lorsque

1. la personne détient directement ou indirectement une participation correspondant à au moins un quart du capital du contribuable (participation substantielle) ou peut exercer directement ou indirectement une influence dominante sur le contribuable ou, à l'inverse, lorsque le contribuable détient une participation substantielle dans le capital de ladite personne ou peut exercer directement ou indirectement une influence dominante sur elle, ou
2. un tiers détient une participation substantielle dans le capital de ladite personne ou du contribuable, ou peut exercer directement ou indirectement une influence dominante sur l'une et l'autre, ou
3. la personne ou le contribuable est en mesure, dans le cadre de la négociation des conditions d'une relation commerciale, d'exercer sur le contribuable ou la personne une influence qui trouve sa source en dehors de cette relation commerciale, ou lorsque l'un d'eux a un intérêt propre à la réalisation des revenus de l'autre.

29 Article 162, paragraphe 3, de l'Abgabenordnung (AO), dans sa version du 14 août 2007 :

30 (3) ¹Si un contribuable manque à ses obligations de coopération prévues à l'article 90, paragraphe 3, en ne présentant pas les enregistrements ou si les enregistrements présentés sont, pour l'essentiel, inexploitable, ou encore s'il est constaté que le contribuable n'a pas effectué à bref délai les enregistrements visés à l'article 90, paragraphe 3, troisième phrase, il est présumé de manière réfutable, que ses revenus imposables en Allemagne, dont les enregistrements visés à l'article 90, paragraphe 3, servent à la détermination, sont plus élevés que les revenus qu'il a déclarés. ²Si, dans ce cas, l'autorité fiscale doit procéder à une estimation et que ces revenus ne peuvent être déterminés que dans une certaine marge estimative, notamment uniquement sur la base de fourchettes de prix, il peut être recouru à cette marge estimative au détriment du contribuable. ³Si, malgré la présentation d'enregistrements exploitables par le contribuable, il existe des indices en ce sens que, en cas de respect du principe de pleine concurrence, ses revenus seraient plus élevés que les revenus déclarés sur la base des enregistrements et si des doutes en ce sens ne peuvent être dissipés parce qu'une personne liée ne remplit pas ses obligations de coopération prévues à l'article 90, paragraphe 2, ou ses devoirs d'information visés l'article 93, paragraphe 1, il convient d'appliquer la deuxième phrase par analogie.

- 31 Article 162, paragraphe 4, de l'Abgabenordnung (AO) dans sa version du 13 décembre 2006 :
- 32 (4) ¹Si un contribuable ne présente pas les enregistrements visés à l'article 90, paragraphe 3, ou si les enregistrements présentés sont, pour l'essentiel, inexploitable, il convient de fixer une majoration de 5 000 euros. ²La majoration s'élève à, au moins, 5 % et, au plus, 10 % du montant supplémentaire des revenus résultant de la correction effectuée en application du paragraphe 3, lorsque, à la suite de cette correction, la majoration excède 5 000 euros. ³En cas de présentation tardive d'enregistrements exploitables, le montant maximal de la majoration est de 1 000 000 d'euros, avec toutefois au moins 100 euros par jour complet de dépassement du délai. ⁴Pour autant qu'une marge discrétionnaire soit accordée aux autorités fiscales en ce qui concerne le montant de la majoration, il convient de tenir compte, outre de l'objectif de cette majoration tendant au respect par le contribuable de l'obligation d'effectuer et de présenter dans les délais les enregistrements visés à l'article 90, paragraphe 3, notamment des avantages obtenus par le contribuable et, en cas de présentation tardive, également de la durée du dépassement de délai. ⁵Il y a lieu de ne pas fixer de majoration si le manquement aux obligations d'enregistrement visées à l'article 90, paragraphe 3, apparaît excusable ou si la faute n'est que mineure. ⁶La faute commise par un représentant légal ou par un préposé équivaut à une faute propre. ⁷La majoration doit être fixée, en règle générale, après la fin du contrôle fiscal.

Motifs du renvoi préjudiciel

- 33 L'article 162, paragraphe 4, de l'AO ne peut s'appliquer dans le cadre du présent litige que si et dans la mesure où cette disposition est conforme au droit de l'Union. La juridiction de renvoi a des doutes quant à la conformité de l'article 162, paragraphe 4, de l'AO à l'article 43 TCE et l'article 49 TFUE ainsi qu'à l'article 49 TCE et l'article 56 TFUE.
- 34 Selon la juridiction de renvoi, le contrôle doit être effectué, en application des arrêts rendus à cet égard par la Cour, principalement au regard de la liberté d'établissement et non de la libre prestation des services, même si des services transfrontaliers étaient fournis entre la requérante et Y N. V. En effet, des dispositions qui ne visent que des relations au sein d'un groupe de sociétés affectent de manière prépondérante la liberté d'établissement (arrêts du 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, et du 21 janvier 2010, *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26).
- 35 L'article 90, paragraphe 3, et l'article 162, paragraphe 4, de l'AO s'appliquent uniquement aux relations commerciales avec des personnes liées au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de l'ASTG, étant précisé que, en vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 2, point 1, de l'ASTG, il s'agit à cet égard notamment de personnes qui détiennent directement ou indirectement une participation d'au moins un quart dans le contribuable. Étant donné que la société Y N. V. établie aux Pays-Bas a également effectivement détenu au cours des années litigieuses indirectement une

participation de 100 % dans la requérante établie en Allemagne, les dispositions relatives à la liberté d'établissement sont susceptibles d'être pertinentes (voir arrêt du 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).

- 36 Si, toutefois, l'article 49 TCE et l'article 56 TFUE consacrant la libre prestation de services devaient s'appliquer, la juridiction de renvoi estime que les mêmes questions se poseraient cependant dans ce contexte, comme cela sera exposé ci-après.
- 37 Conformément à l'article 43 TCE et à l'article 49 TFUE, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont en principe interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. S'agissant des sociétés, leur siège sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État membre (arrêt du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26).
- 38 Toute réglementation de nature à prohiber ou à gêner l'exercice des libertés fondamentales constitue une restriction aux libertés fondamentales (arrêt du 6 juin 2013, Commission/Belgique, C-383/10, EU:C:2013:364).
- 39 L'article 90, paragraphe 3, de l'AO prévoit des obligations spécifiques d'enregistrement pour les relations commerciales transfrontalières avec des parties liées. L'article 162, paragraphe 4, de l'AO impose la fixation d'une majoration si le contribuable ne présente pas sur demande les enregistrements visés à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO ou les présente de manière tardive, ou encore lorsque les enregistrements présentés sont, pour l'essentiel, inexploitable.
- 40 Selon la juridiction de renvoi, ces dispositions contiennent une restriction à la liberté d'établissement, car un contribuable national qui entretient des relations commerciales avec des personnes liées établies dans d'autres pays de l'UE est soumis en vertu de ces dispositions à des obligations spécifiques d'enregistrement et le défaut de présentation des enregistrements requis entraîne une sanction sous la forme d'une majoration, alors que ces obligations spécifiques d'enregistrement et la fixation d'une telle majoration ne sont pas prévues pour les contribuables entretenant des relations commerciales avec des personnes liées établies sur le territoire national. L'exigence de procéder à des enregistrements spécifiques et la menace de conséquences négatives en cas de non-respect du devoir d'enregistrement sont susceptibles d'entraver la liberté d'établissement. En effet, les personnes d'autres États membres pourraient s'abstenir de créer des filiales en Allemagne ou d'entretenir des relations commerciales avec elles, afin d'éviter que ces filiales aient à supporter les efforts et les coûts liés à la réalisation d'enregistrements spécifiques et de prévenir le risque que, en cas de manquement aux obligations d'enregistrement, des majorations soient fixées à la charge de la filiale (voir, à cet égard, arrêt du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26).

- 41 Selon une jurisprudence constante de la Cour, une mesure fiscale qui est susceptible d'entraver la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général reconnues par le droit de l'Union. Dans ce cas, toutefois, la restriction doit également être propre à garantir la réalisation de l'objectif en question et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêt du 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).
- 42 Au titre des justifications figurent notamment les objectifs de prévention de l'évasion fiscale et de préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres [arrêts du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26 ; du 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, et du 8 octobre 2020, Impresa Pizzarotti (Avantage anormal consenti à une société non-résidente), C-558/19, EU:C:2020:806]. Afin de lutter contre l'évasion fiscale, des mesures visant à assurer l'efficacité du contrôle fiscal peuvent également être justifiées (arrêt du 30 janvier 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54).
- 43 Une réglementation nationale qui vise à empêcher que des bénéfices générés dans l'État membre concerné soient transférés en dehors du ressort fiscal de ce dernier par le biais de transactions qui ne seraient pas conformes aux conditions du marché, sans avoir été imposés, est en principe propre à garantir la préservation de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres (arrêt du 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).
- 44 L'objectif de l'article 90, paragraphe 3, et de l'article 162, paragraphe 4, de l'AO est d'empêcher le transfert de bénéfices, pour des aspects liés au droit des sociétés, entre entreprises liées, depuis l'Allemagne vers d'autres pays. Sur la base des enregistrements effectués en vertu de l'article 90, paragraphe 3, de l'AO, les autorités fiscales doivent être en mesure de contrôler le respect du principe de pleine concurrence et, par conséquent, la répartition correcte des bénéfices. La menace de la majoration est destinée à inciter les contribuables à respecter les obligations d'enregistrement.
- 45 Les dispositions visent donc essentiellement des objectifs légitimes. Elles semblent également propres à la réalisation de ces objectifs. Toutefois, la question se pose de savoir si ces dispositions sont nécessaires pour atteindre l'objectif poursuivi.
- 46 La majoration prévue à l'article 162, paragraphe 4, de l'AO se fonde sur l'obligation d'enregistrement des opérations comportant un élément d'extranéité, conformément à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO.
- 47 À cet égard, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) a jugé dans son arrêt du 10 avril 2013 (IR45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771) que l'obligation de documentation prévue à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO ne

viole pas les libertés fondamentales consacrées par le droit de l'Union. Il a jugé que l'obligation empêche certes sur le champ de protection de la libre prestation des services consacrée à l'article 49 TCE et à l'article 56 TFUE, car elle produit des effets négatifs exclusivement sur les services transfrontaliers. Toutefois, cette atteinte est, selon lui, justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, car l'obligation de présentation d'une documentation sur les prix de transfert a pour but de permettre aux autorités fiscales compétentes de clarifier les faits pertinents d'un point de vue fiscal et de déterminer les bases d'imposition de manière claire et explicite. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a ajouté que l'exigence d'un contrôle fiscal efficace est reconnue dans la jurisprudence constante de la Cour comme une raison impérieuse d'intérêt général. L'obligation de documentation est, selon lui, également proportionnée, car c'est seulement par l'obligation de présentation d'une documentation sur les prix de transfert qu'il est possible de contrôler de manière effective, sur la base des informations émanant principalement du contribuable, la répartition des revenus entre les entreprises liées au niveau international.

- 48 Toutefois, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) ne s'est pas prononcé sur la conformité au droit de l'Union de l'article 162, paragraphe 4, de l'AO. Il n'existe pas non plus – à la connaissance de la juridiction de renvoi – d'autres décisions des juridictions nationales qui examinent cette question.
- 49 Même en partant de la prémisse que l'article 90, paragraphe 3, de l'AO doit être considéré comme conforme au droit de l'Union, il existe cependant des doutes quant à la conformité au droit de l'Union de l'article 162, paragraphe 4, de l'AO du point de vue de la nécessité.
- 50 En effet, la fixation d'une majoration en cas de violation des obligations peut être de nature à accroître la volonté des contribuables de se conformer de manière exhaustive à leurs obligations d'enregistrement afin d'éviter une majoration. Toutefois, l'article 162, paragraphe 4, de l'AO pourrait aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre le but légitime.
- 51 Certes, l'obligation d'enregistrement prévue à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO serait largement inopérante si le législateur n'attachait à son non-respect aucune conséquence négative pour le contribuable. Toutefois, cela ne signifie pas que toute sanction infligée au titre de la violation de l'obligation est nécessairement justifiée.
- 52 Une législation nationale qui se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables pour déterminer si une transaction présente le caractère d'une construction artificielle à des fins fiscales doit être considérée, selon la jurisprudence de la Cour, comme n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs relatifs à la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et à celle de prévenir l'évasion fiscale, lorsque, en premier lieu, dans chaque cas où existe un soupçon qu'une transaction dépasse ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des

circonstances de pleine concurrence, le contribuable est mis en mesure, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue et, en second lieu, lorsque la vérification de tels éléments aboutit à la conclusion que la transaction en cause dépasse ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des circonstances de pleine concurrence, la mesure fiscale correctrice doit se limiter à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu en l'absence d'une situation d'interdépendance entre celles-ci (arrêts du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, et du 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366). Une disposition ne peut donc être nécessaire pour atteindre l'objectif que si elle se limite à corriger les opérations qui ne respectent pas le principe de pleine concurrence.

- 53 S'agissant de la question préjudicielle, il convient de relever à cet égard que, outre la disposition relative à la majoration figurant à l'article 162, paragraphe 4, de l'AO, le droit allemand prévoit une autre disposition en cas de violation par le contribuable de ses obligations de coopération, à savoir l'article 162, paragraphe 3, de l'AO.
- 54 Si un contribuable manque à ses obligations de coopération prévues à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO en ne présentant pas les enregistrements ou si les enregistrements présentés sont, pour l'essentiel, inexploitables, il est présumé de manière réfutable, conformément à l'article 162, paragraphe 3, de l'AO, que ses revenus imposables en Allemagne, dont les enregistrements visés à l'article 90, paragraphe 3, servent à la détermination, sont plus élevés que les revenus qu'il a déclarés. En outre, lorsqu'elle procède à une estimation de revenus qui ne peuvent être déterminés que dans une certaine marge estimative, notamment uniquement sur la base de fourchettes de prix, l'autorité fiscale peut recourir à cette marge estimative au détriment du contribuable.
- 55 Ainsi, des conséquences fiscales importantes découlent déjà du non-respect des obligations d'enregistrement prévues à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO, en vertu desquelles il semble garanti que les éventuelles opérations ne respectant pas le principe de pleine concurrence soient corrigées et que le contribuable ne tire aucun avantage fiscal de son manquement à ses obligations.
- 56 En revanche, la fixation (supplémentaire) d'une majoration en application de l'article 162, paragraphe 4, de l'AO ne contribue pas davantage à une évaluation fiscale respectant le principe de pleine concurrence qui soit la plus correcte possible. Elle apparaît, au contraire, uniquement comme une sanction de la violation des obligations de coopération prévues à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO.
- 57 Les doutes quant à la nécessité de la disposition relative à la majoration sont renforcés par les dispositions concernant la détermination du montant de la majoration. Ainsi, le montant de la majoration se base sur le montant supplémentaire des revenus ayant été constaté et ne dépend donc pas directement

de la conséquence fiscale effective des constatations. En outre, si les conditions sont remplies, la majoration doit être fixée à 5 000 euros même si un montant supplémentaire de revenus n'a, en définitive, pas été constaté. Par ailleurs, la majoration est certes limitée à, au maximum, 10 % du montant supplémentaire des revenus ayant été constaté, mais aucun montant maximal absolu n'est fixé pour celle-ci - sauf en cas de présentation tardive des enregistrements.

- 58 Il existe donc, à tout le moins, des doutes concernant la justification de la disposition relative à la majoration, prévue à l'article 162, paragraphe 4, de l'AO, qui restreint la liberté d'établissement et sanctionne la violation des obligations de coopération visées à l'article 90, paragraphe 3, de l'AO uniquement en ce qui concerne les opérations comportant un élément d'extranéité.

[OMISSIS]