

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera întâi)

9 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 63 TFUE – Impozitarea veniturilor rezultate din fonduri de investiții – Obligații de comunicare și de publicare a anumitor informații de către un fond de investiții – Impozitare forfetară a veniturilor rezultate din fonduri de investiții care nu se conformează obligațiilor de comunicare și de publicare”

În cauza C-326/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Germania), prin decizia din 3 mai 2012, primită de Curte la 10 iulie 2012, în procedura

Rita van Caster,

Patrick van Caster

împotriva

Finanzamt Essen-Süd,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii S. Rodin, A. Borg Barthet și E. Levits (raportor) și doamna M. Berger, judecătorești,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 octombrie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna și domnul van Caster, de V. Heidelberg, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Essen-Süd, de U. Weise, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de A. Wiedmann, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de C. Murrell, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 noiembrie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 TFUE și 65 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna van Caster și fiul acesteia (denumiți în continuare „doamna și domnul van Caster”), cu domiciliul în Germania, pe de o parte, și Finanzamt Essen-Süd (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la stabilirea uniformă și separată a bazei de impozitare a veniturilor lor provenite din fonduri de investiții nerezidente pentru exercițiile fiscale 2004-2008.

Cadrul juridic german

- 3 Legea privind impozitarea investițiilor (Investmentsteuergesetz, denumit în continuare „InvStG”), în vigoare începând din anul 2004, conține o secțiune 1, în care se regăsesc articolele 1-10 din aceasta, consacrate dispozițiilor comune pentru participațiile la fonduri de investiții naționale și internaționale.
- 4 Articolul 2 alineatul (1) din InvStG prevede că veniturile distribuite provenite din participații, veniturile echivalente unei distribuiri și câștigul intermediar intră, cu câteva excepții, în categoria veniturilor din capitaluri ale investitorului.
- 5 Articolul 5 din legea menționată, în versiunea din 15 decembrie 2003 (BGBl. 2003 I, p. 2676), are următorul cuprins:
„(Baze de impozitare)
(1) Articolele 2 și 4 se aplică numai atunci când:
 1. în cadrul fiecărei distribuiri de venituri aferente unei participații la un fond de investiții, societatea de investiții comunică investitorilor, în limba germană:
 - a) quantumul distribuiri (cu cel puțin patru cifre după virgulă),
 - b) quantumul veniturilor distribuite (cu cel puțin patru cifre după virgulă),
 - c) sumele conținute în distribuire, și anume
 - aa) veniturile din anii anteriori echivalente unei distribuiri,
 - bb) câștigurile din cesiuni scutite în sensul articolului 2 alineatul (3) punctul 1 prima teză,
 - cc) veniturile în sensul articolului 3 punctul 40 din Legea privind impozitul pe venit [(Einkommensteuergesetz)],
 - dd) veniturile în sensul articolului 8b alineatul (1) din Legea privind impozitul pe profit [(Körperschaftsteuergesetz)],
 - ee) câștigurile din cesiuni în sensul articolului 3 punctul 40 din Legea privind impozitul pe venit,
 - ff) câștigurile din cesiuni în sensul articolului 8b alineatul (2) din Legea privind impozitul pe profit,

- gg) veniturile în sensul articolului 2 alineatul (3) punctul 1 a doua teză, în măsura în care nu este vorba despre venituri din capital în sensul articolului 20 din Legea privind impozitul pe venit,
- hh) câștigurile din cesiuni scutite în sensul articolului 2 alineatul (3) punctul 2,
- ii) veniturile în sensul articolului 4 alineatul (1),
- jj) veniturile în sensul articolului 4 alineatul (2) pentru care nu a existat o deducere în temeiul alineatului (4),
- kk) veniturile în sensul articolului 4 alineatul (2) care, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, dau naștere dreptului la imputarea din impozitul pe venit sau pe profit a unui impozit considerat plătit,
- d) partea din distribuție care dă naștere dreptului la imputarea sau la rambursarea impozitului pe veniturile din capital în sensul
- aa) articolului 7 alineatele (1) și (2),
- bb) articolului 7 alineatul (3),
- e) quantumul impozitului pe veniturile din capital care urmează a fi imputat sau rambursat în sensul
- aa) articolului 7 alineatele (1) și (2),
- bb) articolului 7 alineatul (3),
- f) quantumul impozitelor străine aferente veniturilor în sensul articolului 4 alineatul (2), conținute în sumele distribuite și
- aa) imputabile în temeiul articolului 34c alineatul (1) din Legea privind impozitul pe venit sau în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri,
- bb) deductibil în temeiul articolului 34c alineatul (3) din Legea privind impozitul pe venit, în cazul în care nu a existat o deducere în temeiul articolului 4 alineatul (4),
- cc) considerat plătit în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri,
- g) quantumul deducerii în caz de depreciere sau de diminuare a valorii în temeiul articolului 3 alineatul (3) prima teză,
- h) quantumul reducerii impozitului pe profit invocat de societatea care realizează distribuția în temeiul articolului 37 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe profit;
2. în legătură cu veniturile echivalente unei distribuiri, societatea de investiții comunică investitorilor, în limba germană, cel mai târziu la patru luni de la încheierea anului fiscal în care se consideră că au fost plătite, informațiile prevăzute la punctul 1 aferente unei unități la un fond investiții;
3. societatea de investiții publică în Buletinul Electronic Federal al Anunșurilor Oficiale informațiile menționate la punctele 1 și 2 coroborate cu raportul anual, în sensul articolului 45 alineatul (1) și al articolului 122 alineatul (1) sau (2) din Legea privind investițiile [(Investmentgesetz)]; indicațiile trebuie să fie însoțite de un certificat din partea unui profesionist

autorizat să furnizeze servicii de consultanță comercială în temeiul articolului 3 din Legea referitoare la profesia de consultant fiscal [(Steuerberatungsgesetz)], a unui organism de audit recunoscut de administrație sau a unui organism comparabil care confirmă că datele au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german; articolul 323 din Codul comercial [(Handelsgesetzbuch)] trebuie să fie aplicat *mutatis mutandis*. În cazul în care extrasul de cont nu se publică în Buletinul Electronic Federal al Anunțurilor Oficiale potrivit dispozițiilor din Legea privind investițiile, trebuie să se indice de asemenea referința sub care se publică extrasul de cont în limba germană;

4. societatea de investiții din străinătate calculează și comunică, împreună cu prețul de răscurpărare, suma veniturilor considerate care au fost plătite după 31 decembrie 1993 deținătorului de unități la fonduri de investiții din străinătate care nu fac încă obiectul impozitării la sursă;

5. la cererea Oficiului Federal de Finanțe, în termen de trei luni, societatea de investiții din străinătate face dovada integrală a exactității informațiilor menționate la punctele 1, 2 și 4. În cazul în care certificatele sunt redactate într-o limbă străină, se poate solicita o traducere certificată în limba germană. În cazul în care societatea de investiții din străinătate a furnizat informații cu privire la o sumă inexactă, aceasta trebuie să țină seama de diferența de quantum din proprie inițiativă sau la cererea Oficiului Federal de Finanțe, în cadrul publicării realizate pentru anul fiscal în curs.

În cazul în care informațiile citate la punctul 1 litera c) sau litera f) nu sunt disponibile, veniturile sunt impozitate în temeiul articolului 2 alineatul 1 prima teză, iar articolul 4 nu se aplică [...]"

6. Articolul 6 din InvStG, intitulat „Impozitarea în lipsa unei declarații”, prevede, în versiunea în vigoare începând de la 9 decembrie 2004 (BGBl. 2004 I, p. 3310):

„În cazul neîndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 5 alineatul (1), investitorul va fi impozitat pentru distribuiri de venituri din unități de fond, câștigul intermediar, precum și 70 % din câștigul din capital rezultat din diferența dintre primul preț de răscurpărare stabilit într-un an calendaristic și ultimul preț de răscurpărare stabilit în același an; impozitul trebuie să privească cel puțin 6 % din ultimul preț de răscurpărare stabilit în anul calendaristic. În cazul în care nu se stabilește un preț de răscurpărare, se va recurge la prețul de bursă sau la prețul pieței [...].”

7. Potrivit indicațiilor guvernului german, articolele 5 și 6 din InvStG au fost ulterior modificate de mai multe ori, fără însă ca aceste modificări să fi avut un efect asupra litigiului principal.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8. Doamna și domnul van Caster dețin unități la fonduri de investiții de capitalizare nerezidente, depozitate la o bancă belgiană.

9. Începând cu anul 2003, veniturile provenite din aceste plasamente de capitaluri au fost stabilite uniform și separat pentru doamna și domnul van Caster, fiecare fiindu-i atribuite jumătate din aceste venituri.

10. În anii fiscali 2003-2006, toate unitățile deținute de doamna și domnul van Caster au fost fie unități la așezămintele fonduri „negre”, a căror impozitare a fost reglementată până în anul 2003 la articolul 18 alineatul (3) din Legea privind vânzarea unităților deținute la fonduri din străinătate și impozitarea veniturilor provenite din unitățile deținute la fonduri din străinătate (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen, BGBl. 1998 I, p. 2820), fie unități la așezămintele fonduri

„netransparente”, a c?ror impozitare este reglementat? la articolul 6 din InvStG.

11 În anii fiscali 2007 ?i 2008, doamna ?i domnul van Caster au declarat câ?tiguri provenite din unit??i la ?ase fonduri de investi?ii, dintre care trei erau fonduri netransparente.

12 Doamna ?i domnul van Caster au declarat veniturile provenite din unit??ile de?inute de ei la aceste fonduri de investi?ii prin estimare sau prin evaluare, pe baza unor documente justificative anexate la declara?iile lor sau pe baza unor informa?ii extrase dintr?un ziar bursier. Astfel, pentru anii 2003-2008, ace?tia au declarat venituri în cuantum de 8 435,43 euro, 10 500,94 euro, 12 318,18 euro, 13 263,04 euro, 12 672,46 euro ?i, respectiv, 14 272,88 euro, adic? o sum? total? de 71 462,93 euro.

13 Finanzamt a stabilit veniturile provenite din fondurile netransparente în mod forfetar în conformitate cu regula de la articolul 6 din InvStG. Potrivit calculului Finanzamt, veniturile încasate de doamna ?i de domnul van Caster în anii 2003-2008 se ridicau la 38 503,53 euro, 32 691,41 euro, 63 603,62 euro, 49 463,21 euro, 37 045,03 euro ?i, respectiv, 25 139,27 euro, adic? o sum? total? de 246 446,07 euro.

14 Doamna ?i domnul van Caster au contestat aceast? decizie a Finanzamt la Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul financiar din Düsseldorf). În cadrul acestei proceduri, p?r?ile din litigiul principal au c?zut de acord asupra faptului c? veniturile aferente anului 2003 trebuiau estimate la 4 % din pre?ul de r?scump?rare stabilit la 31 decembrie 2003, ceea ce corespundea sumei de 19 848,07 euro.

15 În ceea ce prive?te anii fiscali 2004-2008, doamna ?i domnul van Caster solicit? ca deciziile de impunere s? fie modificate ?i ca veniturile din capital aferente acestor ani s? fie stabilite în raport cu sumele declarate, p?r?ile interesate sus?inând c? articolul 6 din InvStG este contrar dispozi?iilor Tratatului FUE privind libera circula?ie a capitalurilor.

16 Instan?a de trimitere precizeaz? c?, de?i mecanismul impozit?rii forfetare prev?zut la articolul 6 din InvStG este aplicabil f?r? deosebire fondurilor de investi?ii rezidente ?i celor nerezidente netransparente, aceast? dispozi?ie ar putea conduce la o discriminare indirect? a fondurilor nerezidente netransparente, întrucât fondurile rezidente îndeplinesc în general cerin?ele prev?zute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG, în timp ce situa?ia se prezint? în general diferit în cazul fondurilor nerezidente.

17 În aceste condi?ii, Finanzgericht Düsseldorf a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Impozitarea forfetar? a veniturilor din a?a?numitele fonduri de investi?ii «netransparente» (na?ionale ?i) din str?in?tate, potrivit articolului 6 din [InvStG], este contrar? dreptului Uniunii [articolul 63 TFUE] deoarece reprezint? o restric?ie disimulat? privind libera circula?ie a capitalurilor [articolul 65 alineatul (3) TFUE]?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

Observa?ii introductive

18 Din dosarul prezentat Cur?ii reiese c?, în func?ie de modul în care societatea de investi?ii respect? obliga?iile prev?zute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG, investitorilor le sunt aplicate trei regimuri de impozitare diferite.

19 În cazul în care societatea de investi?ii prezint? toate informa?iile prev?zute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG în formele ?i în termenul prev?zute, veniturile provenite din participa?ii la

investiții sunt supuse regimului general de impozitare a?a?numit? „transparent?”, conform articolului 2 alineatul (1) prima teză și articolului 4 din InvStG.

20 Dacă societatea de investiții nici nu a publicat, nici nu a declarat informațiile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) punctul 1 literele (c) și (f) din InvStG, unitățile de fonduri pot, conform articolului 5 alineatul (1) a doua teză din legea menționată, să fie supuse regimului de impozitare a?a?numit? „semitransparent?”. Acest mod de calcul implică faptul că avantajele cu privire la care nu au fost furnizate anumite informații nu sunt luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare a veniturilor contribuabilului.

21 În cazul în care condițiile prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG nu sunt îndeplinite, unitățile de fonduri de investiții sunt impozitate forfetar, în temeiul articolului 6 din InvStG, iar contribuabilul este obligat să plătească impozit pe o sumă determinată în conformitate cu modalitățile de calcul stabilite la acest articol.

22 Articolul 5 alineatul (1) din InvStG stabilește, pe de o parte, la punctele 1-3, obligații privind comunicarea către investitori, în limba germană, a informațiilor prevăzute la articolul menționat și publicarea acestora în Buletinul Electronic Federal al Anunșurilor Oficiale, însoțit de un certificat, eliberat de un profesionist autorizat să furnizeze servicii de consultanță fiscală, care să confirme că indicațiile au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german, aplicabile tuturor societăților de investiții, rezidente și nerezidente, precum și, pe de altă parte, la punctele 4 și 5, obligații suplimentare, aplicabile exclusiv societăților de investiții nerezidente.

23 Instanța de trimitere nu precizează obligațiile care nu au fost respectate de fondurile de investiții nerezidente în discuție în cauza principală, dar reiese din motivele cererii de decizie preliminară că aceasta ridică în special problema compatibilității dispozițiilor legislației germane aplicabile față de deosebire fondurilor de investiții rezidente și celor nerezidente cu principiul liberei circulații a capitalurilor.

24 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că nerespectarea de către un fond de investiții nerezident a obligațiilor de comunicare și de publicare a anumitor informații prevăzute de legislația în cauză, aplicabile față de deosebire fondurilor rezidente și celor nerezidente, determină impozitarea forfetară a veniturilor pe care contribuabilul le obține din partea fondului de investiții respectiv.

Cu privire la existența unei restricții

25 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (a se vedea Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 15 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punctul 43).

26 În speță, este necesar să se arate că reglementarea națională în discuție în litigiul principal se caracterizează prin faptul că consecințele nerespectării de către fondurile de investiții a obligațiilor de comunicare și de publicare prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG sunt suportate de contribuabilii care investesc în aceste fonduri.

27 Impozitarea forfetară, aplicată în cazul nerespectării acestor obligații, constă în calcularea unei baze de impozitare minime echivalente cu 6 % din prețul de r?scump?rare la sfârșitul anului

calendaristic, indiferent dac? valoarea unit?ii de fond a sc?zut sau a crescut în cursul anului respectiv.

28 Un astfel de calcul forfetar poate conduce la o supraevaluare a veniturilor reale ale contribuabilului, mai ales, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 43 din concluzii, atunci când ratele dobânzilor se men?in la niveluri sc?zute pe o perioad? îndelungat?. Chiar guvernul german admite de altfel c? baza de impozitare minim? echivalent? cu 6 % din pre?ul de r?scump?rare va fi, într?un context de rate sc?zute ale dobânzilor, adesea superioar? celei întemeiate pe veniturile efective generate de fondul în cauz?.

29 Desigur, nu se poate exclude faptul c?, în anii în care fondurile de investi?ii genereaz? venituri foarte mari, impozitarea forfetar? ar putea fi mai avantajoas? decât regimul general de impozitare transparent? ?i nici faptul c? veniturile astfel calculate ar putea fi realizate în medie într?o perioad? lung? de de?inere, dup? cum arat? Finanzamt ?i, respectiv, guvernul german.

30 Totu?i, trebuie subliniat, pe de o parte, c? aplicarea impozit?rii forfetare nu variaz? în func?ie de durata de?inerii participa?iei.

31 Pe de alt? parte, rezultat din jurispruden?a constant? a Cur?ii c? un tratament fiscal defavorabil contrar unei libert?i fundamentale nu poate fi justificat de existen?a altor avantaje fiscale, presupunând chiar c? astfel de avantaje exist? (a se vedea Hot?rârea Lakebrink ?i Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?).

32 În consecin?ă, trebuie s? se considere c? o impozitare forfetar? precum cea care rezult? din aplicarea articolului 6 din InvStG poate fi dezavantajoas? pentru contribuabil.

33 Or, în astfel de împrejur?ri, din legisla?ia în discu?ie în litigiul principal reiese c? un contribuabil care a investit într?un fond care nu respect? obliga?iile prev?zute la articolul 5 alineatul (1) din InvStG nu poate furniza elemente sau informa?ii care s? permit? stabilirea veniturilor sale efective.

34 În consecin?ă, o asemenea impozitare forfetar? poate s? descurajeze un astfel de contribuabil s? investeasc? în fonduri care nu respect? obliga?iile prev?zute de această dispozi?ie de drept na?ional.

35 Dup? cum a precizat guvernul german în ?edin?ă, alegerea de a se conforma sau nu acestor obliga?ii apar?ine fondurilor de investi?ii ?i depinde, printre altele, de dorin?a lor de a avea clien?i din Germania.

36 În consecin?ă, prin natura lor, aceste obliga?ii nu vor fi probabil respectate de un fond de investi?ii care nu opereaz? pe pia?a german? ?i care nu vizeaz? în mod activ această pia?ă. Astfel, dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 42 din concluzii, un asemenea fond nu are niciun interes s? respecte aceste cerin?e.

37 Întrucât fondurile de acest tip sunt în general fonduri nerezidente, trebuie s? se constate c? legisla?ia na?ional? în discu?ie în litigiul principal poate descuraja un investitor german s? subscrie unit?ii la un fond de investi?ii nerezident, în m?sura în care o astfel de investi?ie îl poate expune la o impozitare forfetar? dezavantajoas?, f?r? a?i oferi posibilitatea de a furniza elemente sau informa?ii care s? permit? stabilirea cuantumului veniturilor sale efective.

38 În consecin?ă, o astfel de legisla?ie constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, interzis?, în principiu, de articolul 63 TFUE.

Cu privire la justificarea restric?iei privind libera circula?ie a capitalurilor

39 Cu toate acestea, rezult? dintr?o jurispruden?? consacrat? a Cur?ii c? m?surile na?ionale susceptibile s? îngreuneze sau s? fac? mai pu?in atractiv? exercitarea libert??ilor fundamentale garantate de tratat pot fi totu?i admise, cu condi?ia ca acestea s? urm?reasc? un obiectiv de interes general, s? fie de natur? s? asigure realizarea acestuia ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit (a se vedea în special Hot?rârea Comisia/Belgia, C?296/12, EU:C:2014:24, punctul 32 ?i jurispruden?a citat?).

40 Potrivit Finanzamt ?i guvernului german, legisla?ia în discu?ie în litigiul principal este justificat?, în primul rând, de necesitatea de a garanta o repartizare echilibrat? a competen?elor de impozitare între statele membre.

41 În aceast? privin??, trebuie amintit c? men?inerea repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea Hot?rârea National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?), care poate fi admis drept justificare a unei restric?ii în special atunci când regimul în cauz? urm?re?te prevenirea unor comportamente de natur? s? compromit? dreptul unui stat membru de a??i exercita competen?a fiscal? în leg?tur? cu activit??ile realizate pe teritoriul s?u (a se vedea în special Hot?rârea Santander Asset Management SGIIC ?i al?ii, EU:C:2012:286, punctul 47, precum ?i Hot?rârea Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?).

42 Legisla?ia na?ional? în discu?ie în litigiul principal urm?re?te, astfel cum arat? Finanzamt ?i guvernul german, s? garanteze tratamentul uniform, din perspectiva impozit?rii, pe de o parte, între contribuabilii germani care au efectuat investi?ii direct în ac?iuni sau în obliga?iuni ?i cei care subscriu unit??i în fondurile de investi?ii, precum ?i, pe de alt? parte, între contribuabilii germani care au investit în fonduri rezidente ?i cei care au investit în fonduri nerezidente, cu respectarea principiului egalit??ii în materie fiscal?.

43 Aceast? legisla?ie na?ional? nu are ca obiect prevenirea comportamentelor de natur? s? compromit? competen?a Republicii Federale Germania de a impozita activit??ile desf??urate pe teritoriul s?u sau de a impozita veniturile reziden?ilor s?i dobândite într?un alt stat membru.

44 Prin urmare, în ceea ce prive?te condi?iile de aplicare a legisla?iei na?ionale men?ionate, nu se pune problema vreunei repartiz?ri a competen?ei de impozitare între statele membre.

45 În al doilea rând, atât Finanzamt, cât ?i guvernul german ?i guvernul Regatului Unit consider? c? legisla?ia na?ional? în discu?ie în litigiul principal este justificat? de necesitatea de a asigura eficien?a controlului fiscal. Guvernul german precizeaz? c? aceast? legisla?ie este de asemenea justificat? de necesitatea asigur?rii unei percep?i eficiente a impozitelor.

46 Astfel cum Curtea a statuat deja, constituie motive imperative de interes general care pot justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat atât necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 55, Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctul 55, Hotărârea Meilicke și alții, C-262/09, EU:C:2011:438, punctul 41, precum și Hotărârea SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 36), cât și necesitatea de a garanta eficiența percepției impozitelor (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 64, Hotărârea X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39, precum și Hotărârea Strojírny Protřjov și ACO Industries Tábor, C-53/13 și C-80/13, EU:C:2014:2011, punctul 46).

47 Este inerent principiului autonomiei fiscale a statelor membre ca acestea să stabilească informațiile care trebuie furnizate, precum și condițiile de fond și de formă care trebuie respectate, pentru a permite administrației fiscale să calculeze în mod corect impozitul datorat pe veniturile obținute din fonduri de investiții (a se vedea prin analogie Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 37).

48 În ceea ce privește cauza principală, legislația națională în cauză pleacă de la premisa că numai fondurile de investiții înseși pot furniza informațiile necesare pentru stabilirea bazei de impozitare a contribuabililor care au subscris unități la fondurile respective, aceste informații putând lua exclusiv forma unei publicări în Buletinul Electronic Federal al Anunșurilor Oficiale, însoțit de un certificat, eliberat de un profesionist autorizat să furnizeze servicii de consultanță fiscală, care să confirme că indicațiile au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german.

49 Or, legislația unui stat membru care împiedică în mod absolut contribuabilii care au subscris unități la fonduri de investiții nerezidente să prezinte probe care îndeplinesc alte criterii, în special de prezentare, decât cele prevăzute pentru investițiile naționale de legislația primului stat membru depășește ceea ce este necesar pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 43).

50 Astfel, nu se poate exclude, *a priori*, ca respectivii contribuabili să fie în măsură să prezinte elemente justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, informațiile necesare pentru a stabili în mod corect impozitarea veniturilor provenite din fondurile de investiții (a se vedea prin analogie Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 44).

51 Deși este adevărat că contribuabilii germani pot să nu dispună ei înșiși de toate informațiile cerute de InvStG, nu se poate exclude faptul că aceștia ar putea să le obțină de la fondurile de investiții nerezidente în cauză și să le comunice autorităților fiscale germane.

52 Conținutul, forma și gradul de precizie pe care trebuie să îl aibă informațiile prezentate de contribuabilul german care a subscris unități la un fond de investiții nerezident pentru a beneficia de impozitarea transparentă trebuie să fie stabilite de administrația fiscală pentru a permite aplicarea corectă a impozitului de către aceasta (a se vedea prin analogie Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 45).

53 Desigur, astfel cum susțin Finanzamt și guvernul german, publicarea informațiilor referitoare la bazele de impozitare, precum și verificarea acestora de către un profesionist autorizat să furnizeze servicii de consultanță fiscală, care să confirme că indicațiile au fost stabilite potrivit normelor dreptului fiscal german, garantează impozitarea uniformă a contribuabililor care au subscris unități la același fond de investiții.

54 Totuși, după cum arată Comisia Europeană, o asemenea uniformitate ar putea fi asigurată printr-un schimb intern de informații în cadrul administrației fiscale germane.

55 În plus, autoritățile fiscale ale statului membru de impozitare dispun de posibilitatea de a se adresa, în temeiul Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154), în vigoare la data faptelor din litigiul principal, precum și al Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO L 64, p. 1), autorităților unui alt stat membru pentru a obține orice informație care se dovedește necesară pentru stabilirea corectă a impozitului unei persoane impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Lakritz/Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 101, precum și Hotărârea Meilicke și alții, EU:C:2011:438, punctul 51).

56 În ceea ce privește sarcina administrativă pe care ar implica-o, pentru administrația fiscală a statului membru de impozitare, posibilitatea oferită contribuabililor de a furniza informații pentru a-și dovedi veniturile, este necesar să se arate că simplele inconveniente administrative nu sunt suficiente pentru a justifica un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 29, Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punctul 48, și Hotărârea Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 54).

57 În consecință, o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată de necesitatea de a asigura eficiența controlului fiscal și de a garanta perceperea eficientă a impozitelor în măsura în care nu permite contribuabilului să furnizeze elemente sau informații care pot demonstra veniturile sale efective.

58 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că este necesar să se răspundă la întrebarea adresată în articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că nerespectarea de către un fond de investiții nerezident a obligațiilor de comunicare și de publicare a anumitor informații prevăzute de legislația în cauză, aplicabile față de deosebire fondurilor rezidente și celor nerezidente, determină impozitarea forfetară a veniturilor pe care contribuabilul le obține din fondul de investiții respectiv, în măsura în care legislația menționată nu permite contribuabilului în cauză să furnizeze elemente sau informații de natură să stabilească cuantumul efectiv al acestor venituri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

59 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că nerespectarea de către un fond de investiții nerezident a obligațiilor de comunicare și de publicare a anumitor informații prevăzute de legislația în cauză, aplicabile față de deosebire fondurilor rezidente și celor nerezidente, determină impozitarea forfetară a veniturilor pe care contribuabilul le obține din fondul de investiții respectiv, în măsura în care legislația menționată nu permite

**contribuabilului în cauză să furnizeze elemente sau informații de natură să stabilească
cuantumul efectiv al acestor venituri.**

Semnături

* Limba de procedură: germană.