Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja)

26 ta’ Frar 2019*

Werrej

Il-kuntest ġuridiku ... 4

Il-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD ... 4

Id-Direttiva 2003/49 ... 5

Il-konvenzjonijiet dwar ħelsien mit-taxxa doppja ... 8

Id-dritt Daniż ... 9

It-tassazzjoni tal-imgħax ... 9

It-taxxa f’ras il-għajn ... 9

Id-dritt applikabbli għall-frodi u għall-abbuż ... 9

Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari ... 10

1) Il-Kawża C-115/16, N Luxembourg 1 ... 10

2) Il-Kawża C-118/16, X Denmark A/S ... 14

3) Il-Kawża C-119/16, C Danmark I ... 17

4) Il-Kawża C-299/16, Z Denmark ... 20

Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ... 24

Fuq id-domandi preliminari ... 24

Fuq id-domandi 1, 1.1, 1.2, 2, 2.1 u 3 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16 ... 25

Fuq il-kunċett ta’ “sid benefiċjarju ta’ imgħax” ... 25

Dwar il-ħtieġa ta’ dispożizzjoni speċifika tad-dritt nazzjonali jew ta’ konvenzjoni li timplimenta l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2003/49 ... 27

* Lingwa tal-kawża: id-Daniż.

MT

Fuq id-domandi 1.3 sa 1.4 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16 u C-119/16, fuq id-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kawża C-299/16, fuq id-domanda 4 fil-Kawżi C-115/16 u C-118/16, fuq id-domanda 5 fil-Kawża C-115/16, fuq id-domanda 6 fil-Kawża C-118/16 u fuq id-domanda 4 fil-Kawżi C-119/16 u C-299/16 . . 31

Fuq l-elementi kostituttivi ta' abbuż ta' dritt u l-provi relatati 31

Fuq l-oneru tal-prova tal-abbuż ta' dritt 34

Fuq id-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kawża C-118/16 35

Fuq id-domandi 6 u 7 fil-Kawża C-115/16, id-domandi 7 u 8 fil-Kawża C-118/16, id-domandi 5 u 6 fil-Kawża C-119/16, u d-domandi 5 u 7 fil-Kawża C-299/16 36

Fuq l-ispejjeż 40

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Approssimazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet – Sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall pagamenti ta' mgħax u ta' royalties bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti – Direttiva 2003/49/KE – Sid benefiċjarju tal-imgħax u tar-royalties – Artikolu 5 – Abbuż ta' dritt – Kumpannija stabbilita fi Stat Membru u li tħallas imgħax lil kumpannija assoċjata stabbilita fi Stat Membru ieħor li sussegwentement jiġu ttrasferiti, totalment jew kważi totalment, barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea – Sussidjarja suġġetta għall-obbligu li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax"

Fil-Kawżi magħquda C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16,

li għandhom bħala suġġett talbiet għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Lvant, id-Danimarka) (C-115/16, C-118/16 u C-119/16), permezz ta' deċiżjonijiet tad-19 ta' Frar 2016, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Frar 2016, u mill-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Punent, id-Danimarka) (C-299/16), permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Mejju 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-26 ta' Mejju 2016, fil-proċeduri

N Luxembourg 1 (C-115/16),

X Denmark A/S (C-118/16),

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

vs

Skatteministeriet,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja),

komposta minn K. Lenaerts, President, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader u F. Biltgen, Presidenti ta' Awla, A. Rosas (Relatur), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: R. Şereş, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-10 ta' Ottubru 2017,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal N Luxembourg 1 u C Danmark I, minn A. M. Ottosen u S. Andersen, advokater,

– għal X Denmark A/S u Z Denmark ApS, minn L. E. Christensen u H. S. Hansen, advokater,

– għall-Gvern Daniż, minn C. Thorning, J. Nymann-Lindegren u M. S. Wolff, bħala aġenti, assistiti minn J. S. Horsbøl Jensen, advokat,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u R. Kanitz, bħala aġenti,

– għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn G. De Socio, avvocato dello Stato,

– għall-Gvern Lussemburgiż, minn D. Holderer, bħala aġent, assistita minn P.-E. Partsch u T. Lesage, avocats,

– għall-Gvern Olandiż, minn M. K. Bulterman u C. S. Schillemans, bħala aġenti,

– għall-Gvern Awstrijak, minn G. Eberhard, bħala aġent,

– għall-Gvern Svediż, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson u N. Otte Widgren, kif ukoll minn F. Bergius, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u R. Lyal kif ukoll minn L. Grønfeldt, bħala aġenti, assistiti minn H. Peytz, avocat,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-1 ta' Marzu 2018,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/49/KE tat-3 ta' Ġunju 2003 dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' imgħax u ta' royalties bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 380).

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta' kawżi bejn, minn naħa, N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I u Z Denmark ApS, u, min-naħa l-oħra, Skatteministeriet (il-Ministeru tat-Taxxa, id-Danimarka), dwar l-obbligu impost fuq dawn il-kumpanniji li jħallsu taxxa miżmuma f'ras il-għajn minħabba l-ħlas, imwettaq minnhom, ta' mgħax lil kumpanniji mhux residenti meqjusa, mill-awtorità tat-taxxa, bħala li ma humiex is-sidien benefiċjarji ta' dan l-imgħax u li għaldaqstant ma jistgħux jibbenefikaw mill-eżenzjoni minn kwalunkwe taxxa prevista fid-Direttiva 2003/49.

Il-kuntest ġuridiku

Il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD

3 Il-Kunsill tal-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u għall-Iżvilupp Ekonomiku (OECD) adotta, fit-30 ta' Lulju 1963, rakkomandazzjoni dwar it-tneħħija tat-taxxa doppja u stieden lill-gvernijiet tal-pajjiżi membri jikkonformaw ruħhom, fil-kuntest tal-konklużjoni jew tar-reviżjoni ta' konvenzjonijiet bilaterali, ma "mudell ta' konvenzjoni sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-patrimonju" [traduzzjoni mhux uffiċjali], imħejji mill-Kumitat għall-Affarijiet Fiskali tal-OECD u anness mal-imsemmija rakkomandazzjoni (iktar 'il quddiem il-"Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD"). Dan il-mudell ta' konvenzjoni fiskali jiġi rrevedut u emendat regolarment. Dan huwa wkoll is-suġġett ta' kummentarji approvati mill-Kunsill tal-OECD.

4 Il-punti 7 sa 10 tal-kummentarji dwar l-Artikolu 1 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-emenda li saret matul is-sena 1977 (iktar 'il quddiem il-"Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977"), li jipprevedi li din il-konvenzjoni tapplika għall-persuni li huma residenti ta' Stat kontraenti jew taż-żewġ Stati kontraenti, jiġbdu l-attenzjoni għall-fatt li jista' jsir użu mhux xieraq minn din tal-aħħar, b'għan ta' evażjoni fiskali, permezz ta' kostruzzjonijiet legali artifiċjali. It-test ta' dawn il-punti tal-kummentarji jenfasizza l-importanza tal-kunċett ta' "sid benefiċjarju" introdott b'mod partikolari fl-Artikolu 10 (tassazzjoni ta' dividendi) u fl-Artikolu 11 (tassazzjoni tal-imgħax) ta' dan il-mudell ta' konvenzjoni, u l-ħtieġa tal-ġlieda kontra l-frodi fiskali.

5 L-Artikolu 11(1) u (2) tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 huwa fformulat kif ġej:

"1. L-imgħax li joriġina minn Stat kontraenti u mħallas lil resident tal-Istat kontraenti l-ieħor huwa taxxabbli f'dan l-Istat l-ieħor.

2. Madankollu, dan l-imgħax huwa taxxabbli wkoll fl-Istat kontraenti minn fejn joriġina u skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat, iżda jekk il-persuna li tirċievi l-imgħax hija s-sid benefiċjarju tiegħu, it-taxxa hekk stabbilita ma tistax teċċedi l-10 fil-mija tal-ammont gross tal-imgħax. L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Kontraenti għandhom jirregolaw bi qbil bejniethom il-modalitajiet ta' applikazzjoni ta' din il-limitazzjoni."

6 Waqt reviżjoni tal-kummentarji li seħħet matul is-sena 2003, dawn ġew ikkompletati b'kummenti dwar il-"kumpanniji conduit", jiġifieri kumpanniji li, għalkemm formalment huma proprjetarji tad-dħul, fil-prattika għandhom biss setgħat limitati ħafna, fatt li jrendihom sempliċi fiduċjarji jew sempliċi amministraturi li jaġixxu f'isem il-partijiet ikkonċernati, tant li ma għandhomx jitqiesu li huma s-sidien benefiċjarji ta' dan id-dħul. Il-punt 8 tal-kummentarji dwar l-Artikolu 11, fil-verżjoni tagħhom li rriżultat mir-reviżjoni li seħħet matul is-sena 2003, jipprovdi b'mod partikolari li "l-kliem 'sid benefiċjarju' ma jintużax f'sens strett u tekniku, iżda għandu jinftiehem fil-kuntest tiegħu u fid-dawl tal-għan u tal-iskop tal-Konvenzjoni, b'mod partikolari sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja u għall-prevenzjoni tal-evażjoni u tal-frodi fiskali". Min-naħa tiegħu l-punt 8.1 ta' din l-istess verżjoni tal-kummentarji jindika li "[ikun] imur kontra l-għan u l-iskop tal-Konvenzjoni l-fatt li l-Istat tal-oriġini jagħti tnaqqis jew eżenzjoni mit-taxxa lil resident ta' Stat kontraenti li jaġixxi, għajr milli fil-kuntest ta' relazzjoni ta' aġent jew ta' mandatarju ieħor, bħala sempliċi intermedjarju f'isem persuna oħra li hija l-vera benefiċjarja tad-dħul inkwistjoni" u li "kumpannija conduit ma tistax normalment titqies bħala s-sid benefiċjarju jekk, għalkemm formalment hija l-proprjetarju tad-dħul, fil-prattika għandha biss setgħat limitati ħafna li jrenduha sempliċi fiduċjarju jew sempliċi amministratur li jaġixxi f'isem il-partijiet ikkonċernati".

7 Fil-kuntest ta' reviżjoni ġdida tal-kummentarji li seħħet matul is-sena 2014, saru numru ta' preċiżazzjonijiet fir-rigward tal-kunċetti ta' "sid benefiċjarju" u ta' "kumpannija conduit". Il-punt 10.3 ta' din il-verżjoni tal-kummentarji għalhekk jindika li "hemm diversi modi kif tista' tiġi indirizzata

l-problema tal-kumpanniji conduit u, b'mod iktar ġenerali, ir-riskji ta' tiftix tal-iktar sistema fiskali vantaġġjuża, b'mod partikolari l-inklużjoni ta' dispożizzjonijiet speċifiċi kontra l-abbuż fil-konvenzjonijiet, ta' regoli ġenerali kontra l-abbuż, ta' regoli li jagħtu preċedenza lis-sustanza iktar milli lill-forma u ta' regoli ta' 'sustanza ekonomika'".

Id-Direttiva 2003/49

8 Il-premessi 1 sa 6 tad-Direttiva 2003/49 huma fformulati kif ġej:

"(1) F'Suq Wieħed li għandu l-karatteristiċi ta' suq domestiku, l-operazzjonijiet bejn kumpaniji fi Stati Membri differenti m'għandhomx ikunu suġġetti għal kondizzjonijiet tat-taxxa inqas favorevoli minn dawk applikabbli għall-istess operazzjonijiet li jitwettqu bejn kumpaniji fl-istess Stat Membru.

(2) Din il-ħtieġa m'hix qiegħda tintlaħaq għall-pagamenti ta' imgħax u royalties; il-liġijiet nazzjonali tat-taxxa flimkien, fejn applikabbli, ma' ftehim bilaterali u multilaterali m'hux dejjem jassiguraw li t-tassazzjoni doppja tiġi eliminata, u l-applikazzjoni tagħhom spiss titlob formalitajiet amministrattivi tqal u problemi ta' cash-flow għall kumpaniji konċernati.

(3) Jeħtieġ li jkun assigurat li l-pagamenti ta' imgħax u royalties ikunu suġġetti għat-taxxa darba fi Stat Membru.

(4) It-tneħħija ta' tassazzjoni fuq il-pagamenti ta' imgħax u royalties fl-Istat Membru fejn iqumu, sew jekk miġburin permezz ta' tnaqqis f'ras il-għajn sew jekk permezz ta' stima, hija l-mezz l-aktar approprjat sabiex ikunu eliminati il-formalitajiet u l-problemi imsemmija qabel u sabiex ikun assigurat it-trattament tat-taxxa ndaqs bejn operazzjonijiet nazzjonali u dawk bejn il-fruntieri; huwa meħtieġ partikolarment li jitneħħew dawn it-taxxi fuq dawn il-pagamenti li jsiru bejn kumpaniji assoċjati fi Stati Membri differenti kif ukoll bejn stabbilimenti permanenti ta' dawn il-kumpaniji.

(5) L-arranġamenti għandhom japplikaw biss għall-ammont, jekk hemm, ta' pagamenti ta' imgħax u ta' royalties li jkunu ftiehmu fuqu min iħallas u s-sid benefiċjarju fin-nuqqas ta' relazzjoni speċjali.

(6) Barra dan, huwa meħtieġ li l-Istati Membri ma jinżammewx milli jieħdu miżuri xierqa biex jiġġieldu l-frodi jew l-abbuż."

9 L-Artikolu 1 tad-Direttiva 2003/49 jipprovdi b'mod partikolari:

"1. Pagamenti ta' imgħax u royalties li jqumu fi Stat Membru għandhom ikunu eżenti minn kull taxxa imposta fuq dawk il-pagamenti f'dak l-Istat, sew jekk permezz ta' tnaqqis f'ras il-għajn sew jekk permezz ta' stima, iżda s-sid benefiċjarju ta' l-imgħax jew royalties irid ikun kumpannija ta' Stat Membru ieħor jew stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor ta' kumpannija ta' Stat Membru.

[...]

4. Kumpannija ta' Stat Membru għandha tkun trattata bħala sid benefiċjarju ta' imgħax u royalties biss jekk tirċievi dawk il-pagamenti għall-benefiċċju tagħha stess u mhux bħala intermedjarju, bħal aġent, trustee jew firmatarju awotriżżat, għal xi ħadd ieħor.

5. Stabbiliment permanenti għandu jkun trattat bħala sid benefiċjarju ta' imgħax jew royalties:

[...]

(b) jekk il-pagamenti ta' imgħax jew royalties jirrappreżentaw dħul li għalih dak l-istabbiliment permanenti huwa suġġett fl-Istat Membru fejn huwa sitwat għal waħda mit-taxxi msemmija fl-Artikolu 3(a)(iii) jew fil-każ tal-Belġju għall-'impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders' jew fil-każ ta' l-Ispanja 'Impuesto sobre la Renta de no Residentes' jew għal taxxa li hija identika jew simili ħafna u li hija imposta wara d-data li fiha tidħol fis-seħħ din id-Direttiva flimkien ma', jew minflok, dawk it-taxxi li jeżistu.

[...]

7. Dan l-Artikolu għandu japplika biss jekk il-kumpannija li hija dik li tħallas, jew il-kumpannija li l-istabbiliment permanenti tagħha huwa trattat bħala dak li jħallas, l-imgħax jew royalties hiija kumpannija assoċjata tal-kumpannija li hija s-sid benefiċjarju, jew li l-istabbiliment permanenti tagħha huwa trattat bħala s-sid benefiċjarju, ta' dak l-imgħax jew dawk ir-royalties.

[...]

11. L-Istat minn fejn jiġi l-pgament jistà jeħtieġ li l-osservazzjoni tal-ħtiġiet stipulati f'dan l-Artikolu u fl-Artikolu 3 għandha tkun ipprovata meta jsir il pagament ta' l-imgħax jew royalties permezz ta' attestat. Jekk l-osservazzjoni tal-ħtiġiet stipulati f'dan l-Artikolu ma kinitx attestata fil-ħin meta sar il-pagament, l-Istat Membru għandu jkun liberu li jeħtieġ it-tnaqqis tat-taxxa f'ras il-għajn.

12. L-Istat minn fejn jiġi l-pagament jista' jeħtieġ għal eżenzjoni taħt din id-Direttiva li huwa jkun ħareġ deċiżjoni li tagħti l-eżenzjoni kurrenti wara attestat li jiċċertifika l-osservazzjoni tal-ħtiġiet stipulati f'dan l-Artikolu u fl-Artikolu 3. Id-deċiżjoni dwar l-eżenzjoni għandha tingħata l-aktar fi żmien tlett xhur wara li jkunu pprovduti l-attestat u kull informazzjoni ta' sostenn li l-istat minn fejn jiġi l-pagament jista' raġonevolment jitlob, u għandha tibqa' valida għal perjodu ta' għall-inqas sena wara li tingħata.

13. Għall-għanijiet tal-paragrafi 11 u 12, l-attestat li jingħata għandu, għal kull kuntratt għall-pagament, jibqa' validu għall-inqas għal sena iżda għal mhux iktar minn tlett snin mid-data tal-ħruġ u għandha tinsab fih l-informazzjoni li ġejja:

[...]

b) Il-proprjetà benefiċjarja tal-kumpannija li qiegħda tirċievi skond il-paragrafu 4 jew l-eżistenza tal-kondizzjonijiet skond il-paragrafu 5 fejn stabbiliment permanenti huwa r-riċevitur tal-pagament; [...]".

10 It-termini użati fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 huma, skont il-verżjoni lingwistika, il-"benefiċjarju" (fil-verżjonijiet lingwistiċi bil-Bulgaru (*бенефициерът*), bil-Franċiż (*bénéficiaire*), bil-Latvjan (*beneficiārs*) u bir-Rumen (*beneficiarul*)), is-"sid benefiċjarju" (fil-verżjonijiet lingwistiċi bl-Ispanjol (*beneficiario efectivo*), biċ-Ċek (*skutečný vlastník*), bl-Estonjan (*tulusaaja*), bl-Ingliż (*beneficial owner*), bit-Taljan (*beneficiario effettivo*), bil-Litwan (*tikrasis savininkas*), bil-Malti, bil-Portugiż (*beneficiário efectivo*) u bil-Finlandiż (*tosiasiallinen edunsaaja*)), il-"proprjetarju"/"dak li għandu d-dritt li juża" (fil-verżjonijiet lingwistiċi bil-Ġermaniż (*der Nutzungsberechtigte*), bid-Daniż (*retmæssige ejer*), bil-Grieg (*ο δικαιούχος*), bil-Kroat (*ovlašteni korisnik*), bl-Ungeriż (*haszonhúzó*), bil-Pollakk (*właściciel*), bis-Slovakk (*vlastník požitkov*), bis-Sloven (*upravičeni lastnik*) u bl-Isvediż (*den som har rätt till*)), jew saħansitra "dak li fl-aħħar mill-aħħar għandu d-dritt" (fil-verżjoni lingwistika bl-Olandiż (*de uiteindelijk gerechtigde*)).

11 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"Għall-għanijiet ta' din id-Direttiva:

a) it-terminu 'imgħax' ifisser dħul minn pretensjonijiet ta' debitu ta' kull tip, sew jekk ipotekati sew jekk le u sew jekk jagħti l-jedd għal sehem fil-profitti tad-debitur sew jekk le, u partikolarment, dħul minn assigurazzjonijiet u dħul minn bonds jew debentures, inklużi premiums u premjijiet konnessi ma' dawk l-assigurazzjonijiet, bonds jew debentures; ħlasijiet penali għal pagament li jsir tard m'għandhomx ikunu kkonsidrati bħala imgħax;

[…]"

12 L-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Għall-għanijiet ta' din id d-Direttiva

(a) it-terminu 'kumpannija ta' Stat Membru' ifisser kull kumpannija:
   (i) li tieħu waħda mill-forom imsemmija fl-Anness hawnhekk; u
   (ii) li skond il-liġijiet tat-taxxa ta' Stat Membru hija kkonsidrata residenti f'dak l-Istat Membru u m'hix, skond it-tifsira ta' xi Konvenzjoni dwar it-Taxxa Doppja fuq l-Dħul li ntlaħqet ma' xi Stat terz, kkonsidrata residenti għall-għanijiet tat-taxxa barra l-Komunità; u
   (iii) li hija suġġetta għal xi waħda mit-taxxi li ġejjin mingħajr ma' hija eżenti, jew għal xi taxxa li hija identika jew simili ħafna u li hija imposta wara d-data tad-dħul fis-seħħ ta' din id-Direttiva flimkien ma', jew minflok, dawk it-taxxi eżistenti:

   […]

   selskabsskat fid-Danimarka,

   […]

   impôt sur le revenu des collectivités fil-Lussemburgu,

   […]

(b) kumpannija hija 'kumpannija assoċjata' ta' kumpannija oħra jekk, għall-inqas:
   (i) L-ewwel kumpannija għandha holding dirett minimu ta' 25 % fil-kapital tat-tieni kumpannija, jew
   (ii) It-tieni kumpannija għandha holding dirett minimu ta' 25 % fil-kapital ta' l-ewwel kumpannija, jew
   (iii) kumpannija terza għandha holding dirett minimu ta' 25 % kemm fil-kapital ta' l-ewwel kumpannija kif ukoll fil-kapital tat-tieni kumpannija.

   Il-Holdings għandhom jinvolvu biss kumpanniji residenti fit-territorju ta' [tal-]Komunità.

   […]"

13 Fost il-kumpanniji msemmija fl-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49, elenkati fl-Anness ta' din tal-aħħar, jissemmew, "kumpaniji taħt il-liġi tal-Lussemburgu magħrufin bħala: 'société anonyme, société en commandite par actions et société à responsabilité limitée'".

14 L-Artikolu 4 tad-Direttiva 2003/49, intitolat "Esklużjoni ta' pagamenti bħala imgħax jew royalties", jipprovdi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

"L-istat minn fejn jiġi l-pagament m'għandux ikun obbligat li jassigura [jiżgura] il-benefiċċji ta' din id-Direttiva fil-każijiet li ġejjin:

(a) pagamenti li huma trattati bħala distribuzzjoni ta' profitti jew bħala rifużjoni ta' kapital skond il-liġi ta' l-istat minn fejn jiġi l-pagament;

(b) pagamenti minn pretensjonijiet ta' debitu li jkollhom id-dritt li jipparteċipaw fil-profitti tad-debitur;

[…]".

15 L-Artikolu 5 tal-imsemmija direttiva, intitolat "Frodi u abbuż", huwa fformulat kif ġej:

"1. Din-id-Direttiva ma' twaqqafx l-applikazzjoni ta' disposizzjonijiet domestiċi jew ibbażati fuq ftehim li huma meħtieġa għall-prevenzjoni ta' frodi jew abbuż.

2. L-Istati Membri jistgħu, fil-każ ta' operazzjonijiet li l-għan prinċipali jew wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħhom huwa l-evażjoni tat-taxxa, l-għan li tiġi evitata t-taxxa jew l-abbuż, jirtiraw il-benefiċċji ta' din id-Direttiva jew jiċħdu l-applikazzjoni ta' din id-Direttiva."

Il-konvenzjonijiet dwar ħelsien mit-taxxa doppja

16 L-Artikolu 11(1) tal-Konvenzjoni bejn il-Gvern tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Gvern tar-Renju tad-Danimarka dwar Ħelsien mit-Taxxa Doppja u għall-Istabbiliment ta' Regoli ta' Assistenza Amministrattiva Reċiproka fil-Qasam tat-Taxxi fuq id-Dħul u fuq il-Patrimonju, iffirmata fil-Lussemburgu fis-17 ta' Novembru 1980 (iktar 'il quddiem il-"Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka"), jalloka s-setgħa ta' tassazzjoni bejn dawn iż-żewġ Stati Membri fir-rigward tal-imgħax u huwa fformulat kif ġej:

"L-interessi li joriġinaw minn Stat kontraenti u li jitħallsu lil resident ta' Stat kontraenti ieħor jistgħu biss ikunu taxxabbli f'dan l-Istat l-ieħor jekk din il-persuna tkun il-benefiċjarju effettiv tal-interessi."

17 L-Artikolu 11(1) tal-Konvenzjoni bejn il-Pajjiżi Nordiċi intiża sabiex tiġi evitata t-Taxxa Doppja fil-qasam ta' Taxxi fuq id-Dħul u fuq il-Patrimonju, iffirmata f'Ħelsinki fil-23 ta' Settembru 1996, fil-verżjoni tagħha rilevanti għall-kawżi prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajjiżi Nordiċi"), huwa fformulat b'mod identiku.

18 Minn dawn il-konvenzjonijiet jirriżulta li l-Istat tal-oriġini, jiġifieri, fil-kawżi prinċipali, ir-Renju tad-Danimarka, jista' jintaxxa l-imgħax imħallas lil resident ta' Stat Membru kemm il-darba l-imsemmi resident ma jkunx is-sid benefiċjarju. L-ebda waħda minn dawn il-konvenzjonijiet ma tiddefinixxi, madankollu, il-kunċett ta' "sid benefiċjarju".

Id-dritt Daniż

It-tassazzjoni tal-imgħax

19 L-Artikolu 2(1)(d) tas-selskabsskattelov (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji) jipprovdi:

"Skont din il-liġi, huma taxxabbli […] il-kumpanniji u l-assoċjazzjonijiet, b'mod partikolari, imsemmija fl-Artikolu 1(1) li jkollhom ir-residenza tagħhom barra mill-pajjiż, sa fejn

[…]

d) dawn jirċievu interessi minn sorsi li jinsabu fid-Danimarka rigward pretensjonijiet finanzjarji li [kumpannija rregolata bid-dritt Daniż] jew […] [stabbiliment permanenti ta' kumpannija barranija] […] ikollhom fil-konfront ta' persuni ġuridiċi barranin elenkati fl-Artikolu 3B [tal-Liġi dwar il-Kontroll Fiskali] (dejn ikkontrollat). Ir-responsabbiltà fiskali ma tkoprix l-imgħax jekk dan, skont id-Direttiva [2003/49] jew skont ftehim dwar ħelsien mit-taxxa doppja mal-Gżejjer Faeroe, mal-Groenlandja jew ma' dak l-Istat li fih il-kumpannija benefiċjarja eċċ. ikollha s-sede tagħha, ma jiġix intaxxat jew jiġi ntaxxat b'rata mnaqqsa. Madankollu, dan jgħodd biss jekk il-kumpannija li tħallas l-imgħax u l-kumpannija benefiċjarja jkunu assoċjati fis-sens tad-direttiva għal perijodu kontinwu minimu ta' sena, li matul tiegħu għandu jsir il-ħlas. […]".

It-taxxa f'ras il-għajn

20 Jekk għal imgħax li joriġina mid-Danimarka tapplika responsabbiltà fiskali limitata skont l-Artikoli 2(1)(d) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, il-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn tistabbilixxi, fl-Artikolu 65 D, li l-pagatur Daniż tal-imgħax huwa obbligat jiġbor it-taxxa f'ras il-għajn. Il-pagatur tal-imgħax huwa responsabbli, lejn l-Istat, għall-ħlas tal-ammonti miġbura f'ras il-għajn.

21 Kif jirriżulta b'mod partikolari mid-deċiżjoni tar-rinviju fil-Kawża C-115/16, għas-snin 2006 sa 2008, ir-rata tat-taxxa fuq l-imgħax imħallas lil kumpannija residenti ta' Stat Membru ieħor għajr ir-Renju tad-Danimarka kienet ogħla mir-rata tat-taxxa mħallsa minn kumpannija Daniża. Il-Ministeru tat-Taxxa madankollu rrikonoxxa, fil-kuntest tar-rikors fil-kawża prinċipali, li din id-differenza ta' rati kienet tikser id-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE dwar il-libertà ta' stabbiliment. Huwa rrikonoxxa li kien hemm lok li d-dejn tat-taxxa f'ras il-għajn għal dawn is-snin jitnaqqas.

22 It-taxxa f'ras il-għajn hija eżiġibbli mal-ħlas tal-imgħax, filwaqt li l-eżiġibbiltà tat-taxxa dovuta minn kumpannija Daniża fuq id-dħul prevedibbli tagħha huwa rregolat b'regoli iktar flessibbli. Barra minn hekk, f'każ ta' dewmien fil-ħlas tat-taxxa f'ras il-għajn, ir-rata tal-interessi moratorji hija ogħla minn dik dovuta fil-każ ta' ħlas tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji minn kumpannija Daniża.

23 Skont l-Artikolu 65C(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn, il-pagatur ta' dħul li joriġina mid-Danimarka huwa bħala prinċipju obbligat li jiġbor it-taxxa f'ras il-għajn, irrispettivament minn jekk il-benefiċjarju huwiex jew le residenti fid-Danimarka.

Id-dritt applikabbli għall-frodi u għall-abbuż

24 Sal-adozzjoni tal-Liġi Nru 540, tad-29 ta' April 2015, ma kienx hemm, fid-Danimarka, dispożizzjoni leġiżlattiva ġenerali intiża għall-ġlieda kontra l-abbużi. Madankollu, il-ġurisprudenza żviluppat il-prinċipju msejjaħ ta' "realtà", li jgħid li t-tassazzjoni għandha tiġi ddeterminata abbażi ta' evalwazzjoni konkreta tal-fatti. Dan ifisser b'mod partikolari li l-arranġamenti fiskali artifiċjali jistgħu, skont iċ-ċirkustanzi, ma jittiħdux inkunsiderazzjoni sabiex l-intaxxar jieħu inkunsiderazzjoni r-realtà, abbażi tal-prinċipju ta' preċedenza tas-sustanza fuq il-forma (substance-over-form).

25 Mid-deċiżjonijiet tar-rinviju jirriżulta li, f'kull waħda mill-kawżi prinċipali, il-partijiet jaqblu fuq il-fatt li l-prinċipju ta' realtà ma jikkostitwixxix ġustifikazzjoni suffiċjenti sabiex ma jittiħdux inkunsiderazzjoni l-arranġamenti inkwistjoni fl-imsemmija kawżi.

26 Hekk kif jirriżulta minn dawn id-deċiżjonijiet tar-rinviju, il-ġurisprudenza żviluppat ukoll il-prinċipju msejjaħ ta' "benefiċjarju effettiv tad-dħul" (*rette indkomstmodtager*). Dan il-prinċipju huwa bbażat fuq id-dispożizzjonijiet fundamentali dwar it-tassazzjoni tad-dħul previsti fl-Artikolu 4 tal-iStatsskatteloven (il-Kodiċi Fiskali Daniż), li għandhom bħala effett li l-awtoritajiet tat-taxxa ma humiex obbligati jaċċettaw separazzjoni artifiċjali bejn l-impriża jew l-attività li tiġġenera d-dħul u l-attribuzzjoni tad-dħul iġġenerat minnha. Għalhekk, l-għan ta' dan il-prinċipju huwa intiż sabiex tiġi ddeterminata l-persuna li, irrispettivament mill-apparenza formali – hija l-benefiċjarja effettiva ta' dħul partikolari u li għalhekk hija dik li hija responsabbli għall-ħlas tat-taxxa relatata miegħu.

Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

27 Fl-erba' kawżi prinċipali, kumpannija Lussemburgiża li assumiet l-obbligi ta' kumpannija Daniża (Kawża C-115/16) kif ukoll tliet kumpanniji Daniżi (Kawżi C-118/16, C-119/16 u C-299/16) jikkontestaw id-deċiżjonijiet ta' SKAT (l-Amministrazzjoni Fiskali, id-Danimarka) (iktar 'il quddiem "SKAT") li rrifjutat li tagħtihom l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-kumpanniji prevista mid-Direttiva 2003/49 għall-imgħax imħallas lil entitajiet stabbiliti fi Stat Membru ieħor, minħabba li dawn l-entitajiet ma kinux is-sidien benefiċjarji ta' dan l-imgħax, u kienu jikkostitwixxu sempliċi kumpanniji conduit.

28 Sabiex tibbenefika mill-vantaġġi fiskali previsti fid-Direttiva 2003/49, l-entità li tirċievi l-imgħax għandha tissodisfa r-rekwiżiti stabbiliti f'din id-direttiva. Madankollu, kif espona l-Gvern Daniż fl-osservazzjonijiet tiegħu, gruppi ta' kumpanniji li ma jissodisfawx dawn ir-rekwiżiti jistgħu f'ċerti każijiet joħolqu, bejn il-kumpannija li tħallas l-imgħax u l-entità li effettivament ser tirċevih, kumpannija jew kumpanniji artifiċjali li jissodisfaw il-kundizzjonijiet formali tal-imsemmija direttiva. Id-domandi magħmula mill-qrati tar-rinviju dwar l-abbuż ta' dritt u l-kunċett ta' "sid benefiċjarju" qegħdin isiru fir-rigward ta' tali kostruzzjonijiet finanzjarji.

29 Il-fatti kif deskritti mill-qrati tar-rinviju u illustrati, fid-deċiżjonijiet tar-rinviju, permezz ta' diversi dijagrammi tal-istruttura tal-gruppi ta' kumpanniji kkonċernati huma partikolarment kumplessi u ddettaljati. Ser jittieħdu biss dawk l-elementi neċessarji fid-dawl tar-risposti li għandhom jingħataw għad-domandi preliminari.

1) Il-Kawża C-115/16, N Luxembourg 1

30 Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, ħames kumpanniji ta' investiment privati, li ebda waħda minnhom ma hija kumpannija residenti ta' Stat Membru jew ta' pajjiż li magħhom ir-Renju tad-Danimarka ffirma konvenzjoni fiskali għall-ħelsien mit-taxxa doppja, kienu fformaw, matul is-sena 2005, grupp magħmul minn diversi kumpanniji bil-għan li jixtru T Denmark, fornitriċi ta' servizzi Daniża importanti.

31 Fl-osservazzjonijiet tiegħu, il-Gvern Daniż iddikjara li l-Kawża C-115/16 tirrigwarda l-istess grupp ta' kumpanniji bħal dak inkwistjoni fil-Kawża C-116/16, li tirrigwarda t-tassazzjoni ta' dividendi u li hija s-suġġett tas-sentenza tal-lum, T Danmark u Y Denmark Aps (C-116/16 u C-117/16).

32 Hekk kif espost mill-qorti tar-rinviju, il-kumpanniji ta' investiment inkorporaw kumpanniji fil-Lussemburgu, b'mod partikolari A Luxembourg Holding, kif ukoll kumpanniji fid-Danimarka, li fosthom hemm N Danmark 1. Ix-xiri ta' T Danmark ġie ffinanzjat, b'mod partikolari, b'self mogħti mill-kumpanniji ta' investiment lil N Danmark 1 u b'żidiet fil-kapital ta' din il-kumpannija. Matul is-sena 2009, N Danmark 1 ġiet amalgamata ma' kumpannija Daniża oħra, li ġiet xolta matul

is-sena 2010 fil-kuntest ta' amalgamazzjoni transkonfinali ma' C Luxembourg. Sussegwentement C Luxembourg bidlet isimha u ġiet likwidata bi trasferiment tad-dejn inkwistjoni lil N Luxembourg 1, li kompliet il-proċedura fil-kawża prinċipali minflok N Danmark 1.

33 Waħda mill-kumpanniji Daniżi inkorporati mill-kumpanniji ta' investiment, N Danmark 5, xtrat lil T Denmark. Fir-rebbiegħa 2006, N Danmark 5 ittrasferixxiet l-ishma tagħha f'T Denmark lil C Luxembourg, li għalhekk saret il-kumpannija omm ta' T Denmark.

34 Fis-27 ta' April 2006, it-titoli ta' dejn relatati mas-self mogħti mill-kumpanniji ta' investiment ġew ittrasferiti minn dawn il-kumpanniji lil A Luxembourg Holding, li min-naħa tagħha ttrasferixxiethom fl-istess jum lil C Luxembourg, il-kumpannija omm ta' T Denmark.

35 Minn dik id-data, C Luxembourg saret debitriċi ta' A Luxembourg Holding għal ammont ekwivalenti għal dak dovut minn N Danmark 1 lil C Luxembourg. Skont il-qorti tar-rinviju, id-dejn ta' N Danmark 1 ġie suġġett għal imgħax b'rata ta' 10 %, filwaqt li dak ta' C Luxembourg u ta' A Luxembourg Holding ġie suġġett għal imgħax b'rata ta' 9.96875 %. Fid-9 ta' Lulju 2008, ir-rata ta' mgħax miftiehma bejn C Luxembourg u A Luxembourg Holding telgħet għal 10 %. Min-naħa l-oħra, ir-rata ta' mgħax miftiehma bejn A Luxembourg Holding u l-kumpanniji ta' investiment inżammet għal 9.96875 %.

36 Matul is-sena 2006, C Luxembourg ġarrbet spejjeż fir-rigward ta' "spejjeż oħra esterni" ta' EUR 8 701, li minnhom EUR 7 810 kienu għal pagi. Barra minn hekk, din il-kumpannija ġarrbet spejjeż fir-rigward ta' "spejjeż oħra operattivi" ta' EUR 209 349.

37 Fl-istess sena 2006, A Luxembourg Holding ġarrbet ukoll spejjeż fir-rigward ta' "spejjeż oħra esterni" ta' EUR 3 337, li minnhom EUR 2 996 kienu għal pagi. Barra minn hekk, din il-kumpannija ġarrbet spejjeż fir-rigward ta' "spejjeż oħra operattivi" ta' EUR 127 031.

38 Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, il-kontijiet annwali ta' C Luxembourg għas-snin 2007 u 2008 jindikaw li din tal-aħħar kienet timpjega medja ta' żewġ persuni part-time matul dawn is-snin. Fir-rigward tal-kontijiet annwali ta' A Luxembourg Holding għall-istess perijodu, huma jenfasizzaw li din il-kumpannija kienet timpjega medja ta' persuna part-time matul l-imsemmija snin.

39 Minbarra ż-żamma tal-ishma f'N Danmark 1, l-attività ta' C Luxembourg kienet limitata għaż-żamma ta' dejn maħruġ minn din l-aħħar kumpannija.

40 Kemm C Luxembourg kif ukoll A Luxembourg Holding huma ddomiċiljati fl-istess indirizz. Dan l-indirizz jintuża wkoll minn kumpanniji li għandhom rabtiet diretti ma' waħda mill-kumpanniji ta' investiment.

41 Il-qorti tar-rinviju tesponi li, matul is-sena 2011, SKAT ħarġet avviż ta' taxxa fir-rigward ta' mgħax għas-snin 2006 sa 2008 għal ammont totali ta' 925 764 961 krona Daniżi (DKK) (madwar EUR 124 miljun). SKAT fil-fatt qieset li C Luxembourg u A Luxembourg Holding ma kinux is-sidien benefiċjarji tal-imgħax, iżda kienu joperaw bħala sempliċi intermedjarji, u li l-imgħax kien ittrasferit mill-parti Daniża tal-grupp lejn il-kumpanniji ta' investiment permezz ta' dawn iż-żewġ kumpanniji Lussemburgiżi. Minn dan, SKAT ikkonkludiet li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienet suġġetta għall-obbligu li tintaxxa f'ras il-għajn l-imgħax imħallas u inkluż fil-kontabbiltà u li hija kienet responsabbli għall-ħlas tat-taxxa f'ras il-għajn mhux miġbura.

42 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kkontestat l-avviż ta' taxxa quddiem il-qrati Daniżi.

43 N Luxembourg 1 tikkontesta l-fatt li s-sitwazzjoni fil-kawża prinċipali għandha n-natura ta' frodi jew ta' abbuż. Hija ssostni li, f'kull każ, anki fil-każ ta' frodi jew ta' abbuż, il-benefiċċju tad-Direttiva 2003/49 jista' jitneħħa, skont l-Artikolu 5(1) tagħha, biss jekk tkun teżisti bażi legali fid-dritt nazzjonali. Madankollu, tali bażi ma teżistix fid-dritt Daniż.

44 Fil-każ fejn C Luxembourg ma titqiesx li hija s-sid benefiċjarju tal-imgħax, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ssostni li r-regoli Daniżi dwar iż-żamma f'ras il-għajn tat-taxxa kif ukoll il-ġbir tagħha u r-responsabbiltà li dan jinvolvi jiksru l-libertà ta' stabbiliment iggarantita fid-dritt tal-Unjoni u, sussidjarjament, il-moviment liberu tal-kapital, b'mod partikolari, għar-raġunijiet li ġejjin: l-ewwel nett, il-ħlas tat-taxxa f'ras il-għajn iseħħ iktar kmieni mill-ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji, li hija simili,; it-tieni nett, l-interessi moratorji fuq it-taxxa f'ras il-għajn huma kunsiderevolment ogħla min dawk applikati għat-taxxa fuq il-kumpanniji; it-tielet nett, id-debitur tas-self għandu jiġbor it-taxxa f'ras il-għajn u, ir-raba' nett, id-debitur għandu jassumi r-responsabbiltà għat-taxxa f'ras il-għajn b'mod konformi mal-liġi dwar it-taxxi f'ras il-għajn.

45 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Lvant, id-Danimarka) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti, tirċievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ieħor, hija s-'sid benefiċjarju' ta' dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1. Il-kunċett ta' 'sid benefiċjarju' fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat skont il-kunċett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2. Jekk id-domanda 1.1 tingħata risposta fl-affermattiv, il-kunċett għandu f'dak il-każ jiġi interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistgħu jiġu inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklużi ż-żidiet magħmula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ż-żidiet magħmula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali" (paragrafu 10.2)?

1.3. Jekk il-kummentarji tal-2003 jistgħu jiġu inkorporati fl-interpretazzjoni, hija f'dak il-każ kundizzjoni sabiex kumpannija titqies li ma hijiex "sid benefiċjarju" fis-sens tad-Direttiva [2003/49] li fil-fatt kien hemm allokazzjoni ta' fondi lil dawk il-persuni li huma meqjusa mill-Istat li fih il-persuna li tħallas l-interessi hija residenti bħala "is-sidien benefiċjarji" tal-interessi inkwistjoni, u – jekk dan huwa l-każ – hija f'dak il-każ kundizzjoni oħra li l-mogħdija effettiva sseħħ f'punt qrib fiż-żmien għall-ħlas tal-interessi u/jew isseħħ bħala ħlas ta' interessi?

1.3.2 X'importanza għandu f'dan ir-rigward jekk kapital proprju jintuża għas-self, jekk l-interessi inkwistjoni jiddaħħlu fil-kapital ("inkorporati"), jekk ir-riċevitur tal-interessi sussegwentement ikun għamel trasferiment fi ħdan il-grupp lill-kumpannija omm tiegħu li hija residenti fl-istess Stat bl-għan li jiġi aġġustat id-dħul għal skopijiet ta' taxxa taħt ir-regoli prevalenti fl-Istat inkwistjoni, jekk l-interessi inkwistjoni sussegwentement jiġu kkonvertiti f'kapital fil-kumpannija li tissellef, jekk ir-riċevitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jgħaddi l-interessi lil persuna oħra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed tħallas l-interessi hija residenti bħala "is-sidien benefiċjarji" tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri oħrajn jew Stati oħrajn li magħhom id-Danimarka għanda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b'tali mod li taħt il-leġiżlazzjoni Daniża dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm bażi sabiex tinżamm taxxa f'ras il-għajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u għalhekk irċevew l-interessi direttament?

1.4 X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tal-interessi għandux jitqies bħala 'sid benefiċjarju' għall-finijiet tad-Direttiva jekk il-qorti tar-rinviju, wara evalwazzjoni tal-fatti tal-każ, tikkonkludi li r-riċevitur – mingħajr ma kien obbligat

kuntrattwalment jew legalment li jgħaddi l-interessi rċevuti lil persuna oħra – ma kellux id-dritt 'sħiħ' ta' 'użufrutt' fuq l-interessi kif imsemmi fil-Kummentarji tal-2014 fuq il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-1977?

2. L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/49] fuq l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali għall-prevenzjoni tal-frodi u l-abbuż, jew fuq l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippreżupponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispożizzjoni nazzjonali speċifika li timplementa l-Artikolu 5 tad-Direttiva, jew li d-dritt nazzjonali jinkludi dispożizzjonijiet jew prinċipji ġenerali dwar il-frodi, l-abbuż u l-evażjoni fiskali li jistgħu jiġu interpretati skont l-Artikolu 5?
   2.1 Jekk id-domanda 2 tingħata risposta fl-affermattiv, jista' l-paragrafu 2(2)(d) tal-[Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji], li tipprovdi li r-responabbiltà limitata għat-taxxa fuq id-dħul mill-interessi ma tinkludix "interessi li huma eżenti mit-taxxa […] taħt id-Direttiva [2003/49] fuq sistema komuni ta' taxxa applikabbli għall-pagamenti ta' interessi u ta' royalties magħmula bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti", għalhekk jitqies bħala dispożizzjoni nazzjonali speċifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3. Dispożizzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn żewġ Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-riċevitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefiċjarju tal-interessi, hija dispożizzjoni konvenzjonali kontra l-abbuż koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4. Huwa abbuż, eċċ, taħt id-Direttiva [2003/49] jekk, fl-Istat Membru fejn min iħallas l-interessi huwa residenti, tnaqqis ta' taxxa fuq l-interessi huwa awtorizzat, filwaqt li interessi fl-Istat Membru fejn ir-riċevitur tal-interessi huwa residenti ma humiex intaxxati?

5. Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ieħor hija s-sid benefiċjarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ieħor hija hekk imsejħa kumpannija conduit artifiċjali, huwa obbligat taħt id-Direttiva [2003/49] jew taħt l-Artikolu 10 KE li jiddikjara liema Stat Membru f'dak il-każ jitqies li huwa s-sid benefiċjarju?

6. Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id- Direttiva [2003/49] rigward interessi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-aħħar titqies li għandha responabbiltà limitata għat-taxxa fuq dawk l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-aħħar jeżiġi li l-kumpannija li hija responsabbli sabiex iżżomm it-taxxa f'ras il-għajn (sussidjarja) tħallas l-interessi dovuti fil-każ ta' talba ta' ħlas pendenti tat-taxxa f'ras il-għajn b'rata ogħla ta' interessi mir-rata ta' interessi pendenti li l-Istat Membru jżomm fuq talbiet ta' taxxa fuq il-kumpanniji (inkluż dħul fuq l-interessi) magħmula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

7. Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id-Direttiva [2003/49] rigward interessi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-aħħar titqies bħala persuna taxxabbli b'responabbiltà limitata għat-taxxa fuq dawn l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b'mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod sħiħ, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema:
   (a) l-Istat Membru tal-aħħar jitlob li l-persuna li tħallas l-interessi żżomm it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-interessi u jirrendi lil dik il-persuna responsabbli lejn l-awtoritajiet għat-taxxa f'ras il-għajn mhux miġbura, fejn ma hemm l-ebda dmir bħal dan li tinżamm it-taxxa f'ras il-għajn meta r-riċevitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru tal-aħħar?

(b) kumpannija omm fl-Istat Membru tal-aħħar ma kinitx tkun mitluba li tagħmel ħlasijiet bil-quddiem ta' taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, iżda kienet tibda tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi żmien ħafna iktar tard mid-data tal-maturità għat-taxxa f'ras il-għajn?

Il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta għad-domanda 6 fir-risposta tagħha għad-domanda 7."

2) Il-Kawża C-118/16, X Denmark A/S

46 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-grupp X huwa grupp dinji ta' impriżi, fosthom ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Matul is-sena 2005, dan il-grupp inxtara minn kumpanniji ta' investiment, is-sena li fiha ġiet inkorporata r-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

47 Dawn il-kumpanniji ta' investiment huma azzjonisti diretti tal-kumpannija ewlenija tal-grupp, jiġifieri X SCA, SICAR, stabbilita fil-Lussemburgu, fejn din tal-aħħar hija operata bħala kumpannija in akkomandita b'azzjonijiet (SCA) u li għandha l-kwalità ta' kumpannija ta' investiment f'kapital b'riskju (SICAR).

48 L-awtorità tat-taxxa Daniża qieset li X SCA, SICAR' kienet entità trasparenti, skont id-dritt Daniż, jiġifieri li hija ma kinitx kontribwent separat skont il-liġi Daniża.

49 Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, il-portafoll ta' X SCA, SICAR kien ikkostitwit minn sehem ta' 100 % fil-kapital ta' X Sweden Holding AB stabbilita fl-Isvezja u minn self mogħti lil din l-istess kumpannija. Barra minn dan is-sehem u dan is-self, X SCA, SICAR ma kienet teżerċita ebda attività.

50 L-unika attività ta' X Sweden Holding hija li tkun il-kumpannija holding ta' X Sweden stabbilita fl-Isvezja, li minn naħa tagħha hija kumpannija omm ta' X Denmark, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali. X Sweden Holding, fis-27 ta' Diċembru 2006, ikkuntrattat mingħand il-kumpannija omm tagħha stess, X SCA, SICAR, is-self imsemmi fil-punt preċedenti, għal ammont ta' EUR 498 500 000. X Sweden Holding naqqset, fil-kalkolu tad-dħul taxxabbli tagħha, l-imgħax imħallas lil X SCA, SICAR.

51 X Sweden hija 97.5 % proprjetà ta' X Sweden Holding u 2.5 % proprjetà tal-amministrazzjoni tal-grupp X. Matul il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, X Sweden kellha l-istess Bord tad-Diretturi bħal X Sweden Holding u kellha biss ishma fil-kumpannija X Denmark.

52 Il-Qorti tar-rinviju tindika li, fil-bidu tas-sena 2007, X Sweden assumiet l-attività ta' kumpannija oħra, f'dan il-każ X AB, stabbilita fl-Isvezja, li kienet tikkonsisti fir-reġistrazzjoni tal-prodotti mal-awtoritajiet u f'diversi kompiti amministrattivi relatat ma' testijiet kliniċi. X Sweden kienet għalhekk impjegat madwar għaxar persuni u kriet parti mill-uffiċċji tas-sede ta' X AB, fejn komplew jaħdmu l-impjegati kkonċernati mit-trasferiment.

53 Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, mir-rapporti annwali għas-snin 2007 sa 2009 jirriżulta li X Sweden kellha żewġ entrati ta' dħul, jiġifieri l-entrati "Imgħax u entrati ta' riżultat simili" u "Dħul ieħor". X Sweden ma rċeviet ebda dħul ieħor fil-forma ta' mgħax għajr l-imgħax irċevut minn X Denmark b'eżekuzzjoni ta' self ta' EUR 501 miljun ikkuntrattat, bħal dak imsemmi fil-punt 50 ta' din is-sentenza, fis-27 ta' Diċembru 2006. Matul is-snin 2007, 2008 u 2009, l-imgħax ikkostitwixxa rispettivament 98.1 %, 97.8 % u 98 % tad-dħul totali ta' X Sweden, id-dħul l-ieħor kien jirrappreżenta 1.9 %, 2.2 % u 2 %. L-imgħax ikkontabbilizzat abbażi tas-self mogħti lil X Denmark ittieħed inkunsiderazzjoni fil-kalkolu tad-dħul taxxabbli ta' X Sweden għall-imsemmija snin. X Sweden, matul dawn is-snin wettqet — konformement mar-regoli speċifiċi applikabbli fl-Isvezja għal ibbilanċjar fiskali tar-riżultati fi ħdan grupp, kif previsti fil-Kapitolu 35 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul — trasferimenti lejn

il-kumpannija omm tagħha, X Sweden Holding, li kienu jammontaw, rispettivament, għal EUR 60 468 000, EUR 75 621 000 u EUR 60 353 294. Dan it-trasferiment fi ħdan il-grupp ta lil X Sweden dritt għal tnaqqis, filwaqt li l-ammonti ttrasferiti ġew intaxxati fi ħdan X Sweden Holding.

54 X Denmark, min-naħa tagħha, fil-kalkolu tad-dħul taxxabbli tagħha, naqqset l-imgħax imħallas lil X Sweden b'eżekuzzjoni tas-self ta' EUR 501 miljun ikkuntrattat ma' din il-kumpannija tal-aħħar fis-27 ta' Diċembru 2006. Peress li qieset li X Sweden kienet is-sid benefiċjarju ta' dan l-imgħax, hija ma żammitx taxxa f'ras il-għajn fir-rigward tal-imsemmi mgħax.

55 Fid-deċiżjoni tagħha tat-13 ta' Diċembru 2010, SKAT qieset li X Sweden, X Sweden Holding u X SCA, SICAR ma kellhomx il-kwalità ta' sidien benefiċjarji tal-imgħax, fis-sens tad-Direttiva 2003/49, kif ukoll tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka u tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajjiżi Nordiċi, u li s-sidien benefiċjarji tal-imgħax kienu l-proprjetarji ta' X SCA, SICAR. Skont il-Ministeru tat-Taxxi, X SCA, SICAR, hija kkostitwita fil-forma ta' kumpannija li ma tinsabx fil-lista, imsemmija fl-Artikolu 3(a)(i) tad-Direttiva 2003/49, tal-kumpanniji li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva, u li, barra minn hekk, ma tissodisfax ir-rekwiżit previst fl-Artikolu 3(a)(iii) tal-imsemmija direttiva, li jgħid li l-kumpannija ma għandhiex tibbenefika minn eżenzjoni. Fil-fatt, din il-kumpannija hija eżentata mit-taxxa fuq id-dħul taħt forma ta' mgħax, ta' profitti u ta' dividendi. Fi kwalunkwe każ, X SCA, SICAR' ma tistax tkun is-sid benefiċjarju tal-imgħax, peress li hija trasparenti skont id-dritt Daniż. F'dan il-kuntest, il-Ministeru tat-Taxxa qies li X Denmark ma kinitx ippreżentat dokumenti li jiċċertifikaw li l-investituri fil-kumpanniji ta' investiment detenturi ta' X SCA, SICAR huma, fil-parti l-kbira, residenti fiskali f'pajjiżi oħra tal-Unjoni Ewropea jew f'pajjiżi oħra li magħhom ir-Renju tad-Danimarka kkonkluda konvenzjoni dwar ħelsien minn taxxa doppja. Għal din ir-raġuni, SKAT qieset li X Denmark kellha tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallsa lil X Sweden.

56 X Denmark ikkontestat id-Deċiżjoni ta' SKAT, tat-13 ta' Diċembru 2010, quddiem il-qrati Daniżi.

57 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l'Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Lvant, id-Danimarka) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti, tirċievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ieħor, hija s-"sid benefiċjarju" ta' dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1 Il-kunċett ta' "sid benefiċjarju" fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat skont il-kunċett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2 Jekk id-domanda 1.1 tingħata risposta fl-affermattiv, il-kunċett għandu f'dak il-każ jiġi interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistgħu jiġu inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklużi ż-żidiet magħmula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ż-żidiet magħmula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali" (paragrafu 10.2)?

1.3 Jekk il-kummentarji tal-2003 jistgħu jiġu inkorporati fl-interpretazzjoni, hija f'dak il-każ kundizzjoni sabiex kumpannija titqies li ma hijiex "sid benefiċjarju" fis-sens tad-Direttiva [2003/49] li fil-fatt kien hemm allokazzjoni ta' fondi lil dawk il-persuni li huma meqjusa mill-Istat li fih il-persuna li tħallas l-interessi hija residenti bħala "is-sidien benefiċjarji" tal-interessi inkwistjoni, u – jekk dan huwa l-każ – hija f'dak il-każ kundizzjoni oħra li l-mogħdija effettiva sseħħ f'punt qrib fiż-żmien għall-ħlas tal-interessi u/jew isseħħ bħala ħlas ta' interessi?

1.3.1 X'importanza għandu f'dan ir-rigward jekk kapital proprju jintuża għas-self, jekk l-interessi inkwistjoni jiddaħħlu fil-kapital ("inkorporati"), jekk ir-riċevitur tal-interessi sussegwentement ikun għamel trasferiment fi ħdan il-grupp lill-kumpannija omm tiegħu li

hija residenti fl-istess Stat bl-għan li jiġi aġġustat id-dħul għal skopijiet ta' taxxa taħt ir-regoli prevalenti fl-Istat inkwistjoni, jekk l-interessi inkwistjoni sussegwentement jiġu kkonvertiti f'kapital fil-kumpannija li tissellef, jekk ir-riċevitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jgħaddi l-interessi lil persuna oħra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed tħallas l-interessi hija residenti bħala "is-sidien benefiċjarji" tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri oħrajn jew Stati oħrajn li magħhom id-Danimarka għanda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b'tali mod li taħt il-leġiżlazzjoni Daniża dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm bażi sabiex tinżamm taxxa f'ras il-għajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u għalhekk irċevew l-interessi direttament?

1.4 X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tal-interessi għandux jitqies bħala "sid benefiċjarju" għall-finijiet tad-Direttiva jekk il-qorti tar-rinviju, wara evalwazzjoni tal-fatti tal-każ, tikkonkludi li r-riċevitur – mingħajr ma kien obbligat kuntrattwalment jew legalment li jgħaddi l-interessi rċevuti lil persuna oħra – ma kellux id-dritt "sħiħ" ta' "użufrutt" fuq l-interessi kif imsemmi fil-Kummentarji tal-2014 fuq il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-1977?

2) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/49] fuq l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali għall-prevenzjoni tal-frodi u l-abbuż, jew fuq l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippreżupponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispożizzjoni nazzjonali speċifika li timplementa l-Artikolu 5 tad-Direttiva, jew li d-dritt nazzjonali jinkludi dispożizzjonijiet jew prinċipji ġenerali dwar il-frodi, l-abbuż u l-evażjoni fiskali li jistgħu jiġu interpretati skont l-Artikolu 5?

2.1 Jekk id-domanda 2 tingħata risposta fl-affermattiv, jista' l-paragrafu 2(2)(d) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li tipprovdi li r-responabbiltà limitata għat-taxxa fuq id-dħul mill-interessi ma tinkludix "interessi li huma eżenti mit-taxxa [...] taħt id-Direttiva [2003/49] fuq sistema komuni ta' taxxa applikabbli għall-pagamenti ta' interessi u ta' royalties magħmula bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti", għalhekk jitqies bħala dispożizzjoni nazzjonali speċifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3) Dispożizzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn żewġ Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-riċevitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefiċjarju tal-interessi, hija dispożizzjoni konvenzjonali kontra l-abbuż koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4) Huwa abbuż, eċċ, taħt id-Direttiva [2003/49] jekk, fl-Istat Membru fejn min iħallas l-interessi huwa residenti, tnaqqis ta' taxxa fuq l-interessi huwa awtorizzat, filwaqt li interessi fl-Istat Membru fejn ir-riċevitur tal-interessi huwa residenti ma humiex intaxxati?

5) Kumpannija residenti fil-Lussemburgu, stabbilita u rreġistrata taħt id-dritt tal-kumpanniji bħala "société en dommandite par actions" (S.C.A.) u kklassifikata wkoll bħala "société d'investissement en capital á risque' (SICAR) taħt il-liġi Lussemburgiża tal-15 ta' Ġunju 2004 dwar kumpannija ta' investiment f'kapital ta' riskju (SICAR), hija koperta bid-Direttiva [2003/49]?

5.1 Jekk id-domanda 5 tingħata risposta fl-affermativ, tista' 'S.C.A./SICAR' Lussemburgiża tkun is-"sid benefiċjarju" tal-interessi fis-sens tad-Direttiva [2003/49], minkejja li l-Istat Membru tal-kumpannija li qed tħallas l-interessi hija residenti jqis il-kumpannija inkwistjoni bħala entità b'trasparenza fiskali taħt il-liġi interna tiegħu?

5.2 Jekk id-domanda 5 tingħata risposta fin-negattiv, sabiex il-kumpannija li qed tirċievi l-interessi ma titqiesx bħala s-"sid benefiċjarju" tal-interessi inkwistjoni, tista' f'dak il-każ s-'S.C.A./SICAR', f'ċirkustanzi bħal dawk fil-każ preżenti, titqies bħala s-"sid benefiċjarju" tal-interessi inkwistjoni hawnhekk għall-finijiet tad-Direttiva?

6) Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ieħor hija s-sid benefiċjarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ieħor hija hekk imsejħa kumpannija conduit artifiċjali, huwa obbligat taħt id-Direttiva [2003/49] jew taħt l-Artikolu 10 KE li jiddikjara f'liema Stat Membru jitqies li jinsab is-sid benefiċjarju f'dak il-każ?

8) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies bħala eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id-Direttiva [2003/49] rigward interessi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-aħħar titqies bħala persuna taxxabbli b'responabbiltà limitata għat-taxxa fuq dawn l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b'mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod sħiħ, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema:

– l-Istat Membru tal-aħħar jitlob li l-persuna li tħallas l-interessi żżomm it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-interessi u jirrendi lil dik il-persuna responsabbli lejn l-awtoritajiet għat-taxxa f'ras il-għajn mhux miġbura, fejn ma hemm l-ebda dmir bħal dan li tinżamm it-taxxa f'ras il-għajn meta r-riċevitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru tal-aħħar?

– kumpannija omm fl-Istat Membru tal-aħħar ma kinitx tkun mitluba li tagħmel ħlasijiet bil-quddiem ta' taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, iżda kienet tibda tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi żmien ħafna iktar tard mid-data tal-maturità għat-taxxa f'ras il-għajn?

Il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta għad-domanda 7 fir-risposta tagħha għad-domanda 8."

3) Il-Kawża C-119/16, C Danmark I

58 Kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, C USA, stabbilita fl-Istati Uniti, hija proprjetarja ta' C Cayman Islands, stabbilita fil-Gżejjer Kajman, li kienet il-proprjetarja, sa tmiem is-sena 2004, ta' C Danmark II, stabbilita fid-Danimarka, il-kumpannija omm finali ta' grupp ta' kumpanniji. Fi tmiem l-2004, kien hemm ristrutturazzjoni tal-grupp li fil-kuntest tagħha żewġ kumpanniji Svediżi (C Sverige I u C Sverige II), u kumpannija Daniża, C Danmark I, ġew interposti bejn C Cayman Islands u C Danmark II. B'effett mill-1 ta' Jannar 2005, C Danmark I saret il-kumpannija omm finali tal-parti Daniża tal-grupp Amerikan li l-kumpannija omm finali tiegħu hija C USA.

59 Ir-raġunijiet għar-ristrutturazzjoni tal-parti Ewropea tal-grupp ġew deskritti minn C Danmark I f'nota intitolata 2*004 European Restructuring Process* (il-Proċess ta' Ristrutturar Ewropew tal-2004), li tindika b'mod partikolari:

"Fl-2004, il-Grupp […] analizza l-istruttura organizzattiva tiegħu u ddeċieda li jinkludi kumpanniji holding addizzjonali u l-effett ta' lieva fl-istruttura Ewropea tiegħu. Il-kumpanniji holding addizzjonali jippermettu lill-kumpannija taċċedi iktar liberament għall-kapital fl-Ewropa u tittrasferixxi b'mod iktar effiċjenti l-kapital fi ħdan il-familji ta' kumpanniji tal-grupp. Barra minn hekk, il-kontabbiltà tal-kumpanniji holding il-ġodda tirrifletti l-evalwazzjonijiet ġusti tas-suq għall-grupp Ewropew, u dan jista' jgħin b'mod prospettiv lill-kumpannija sabiex tikseb il-finanzjament ta' terzi. Fl-aħħar nett, u forsi l-iktar importanti, l-introduzzjoni tal-effett ta' lieva fl-istruttura tippermetti li jiġu mminimizzati r-riskji kummerċjali tal-impriża billi jitnaqqas l-ammont tal-kapitali rispettivi użati f'operazzjonijiet kummerċjali.

Fid-dawl tas-sistema attwali li hija favorevoli għall-kumpanniji holding li joperaw fl-Isvezja, il-grupp […] iddeċieda li joħloq il-kumpanniji holding Ewropej ġodda tiegħu f'dan il-pajjiż sabiex jibbenefika minn din is-sistema."

60 Il-Ministeru tat-Taxxa qies li l-interpożizzjoni ta' żewġ kumpanniji Svediżi fuq il-parti Daniża tal-grupp kienet immotivata minn kunsiderazzjonijiet fiskali. Fit-30 ta' Ottubru 2009, SKAT adottat deċiżjoni li tgħid li C Sverige II u C Sverige I ma setgħux jitqiesu li huma sidien benefiċjarji tal-imgħax imħallas minn C Danmark I, fis-sens tad-Direttiva 2003/49 u tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajjiżi Nordiċi.

61 B'digriet tal-25 ta' Mejju 2011, il-Landsskatteren (il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali, id-Danimarka) ikkonfermat id-deċiżjoni ta' SKAT billi qieset li l-kumpanniji Svediżi kienu sempliċement kumpanniji conduit. L-imsemmi digriet kien b'mod partikolari jindika dan li ġej:

"Sar-ristrutturazzjoni implimentata fi tmiem is-sena 2004/fil-bidu tas-sena 2005, il-kumpannija aħħarija fil-parti Daniża tal-grupp [C Danmark II], kienet miżmuma direttament minn [C Cayman Islands), il-Gżejjer Kajman.

L-effett tar-ristrutturazzjoni kien l-interpożizzjoni bejn [C Cayman Islands] u [C Danmark II] ta' tliet kumpanniji li kienu għadhom kif ġew stabbiliti u [C Cayman Islands] sussegwentement kienet detentriċi ta' kumpannija holding Svediża li min-naħa tagħha kienet detentriċi ta' kumpannija Svediża oħra li kienet detentriċi ta' [C Danmark I], li saret il-kumpannija omm aħħarija fil-parti Daniża tal-grupp. L-istruttura ta' grupp ġiet stabbilita permezz, b'mod partikolari, ta' serje ta' bejgħ fi ħdan il-grupp ta' kumpanniji li fil-kuntest tiegħu [C Cayman Islands] tat self li jammonta, rispettivament, għal EUR 75 miljuni u għal EUR 825 miljuni lil [C Sverige I], barra minn hekk fil-kuntest tal-istess bejgħ [C Sverige II] tat self li jammonta, rispettivament, għal EUR 75 miljuni u għal EUR 825 miljuni lil [C Danmark I].

Il-kambjala ta' EUR 75 miljun miftehma bejn [C Cayman Islands] u [C Sverige I] ġiet konkluża b'kundizzjonijiet assolutament identiċi għal dawk li jirriżultaw mill-kambjala ta' EUR 75 miljun miftiehma bejn [C Sverige II] u [C Danmark I]. L-istess japplika għal kambjali ta' EUR 825 miljun […]. Permezz tar-ristrutturazzjoni mwettqa u tar-relazzjoni ta' dejn stabbilit f'dan il-kuntest u espress permezz ta' tranżazzjonijiet bejn il-partijiet li għandhom interessi komuni, [C Sverige II] ittrasferixxiet lil [C Sverige I], billi rrikorriet għal regoli Svediżi dwar it-trasferimenti fi ħdan il-grupp, l-imgħax irċevut minn [C Danmark I], filwaqt li [C Sverige I] ittrasferixxiet mill-ġdid il-fondi lil [C Cayman Islands] bħala spejjeż tal-imgħax.

Peress li fl-Isvezja ma kienet teżisti ebda taxxa fuq id-dħul nett taxxabbli b'applikazzjoni tar-regoli tat-taxxa Svediżi fis-seħħ dak iż-żmien, il-pagamenti ta' mgħax li kellhom isiru minn [C Danmark I] għalhekk ġew ittrasferiti kompletament lil [C Cayman Islands] permezz tal-kumpanniji Svediżi.

Ebda waħda mill-kumpanniji maħluqa matul ir-ristrutturazzjoni ma kienet teżerċita attivitajiet oħra għajr attivitajiet ta' holding u din hija r-raġuni għaliex id-dħul prevedibbli tagħhom kien biss dak marbut mal-attività ta' holding. Matul l-istabbiliment tar-relazzjonijiet ta' dejn relatati mar-ristrutturazzjoni, dan kellu neċessarjament jippresupponi, sabiex il-kumpanniji debituri jkunu jistgħu jissodisfaw l-obbligi tagħhom relatati ma dan id-dejn, li dawn il-kumpanniji jirċievu fondi minn kumpanniji oħra tal-grupp. Dan aktarx kien rekwiżit minn qabel sa mill-bidu.

[C Sverige II] hija għalhekk meqjusa li hija kumpannija conduit li s-setgħat tagħha fil-qasam tad-dħul li tirċievi tant huma limitati li din il-kumpannija ma tistax titqies li hija s-sid benefiċjarju tal-imgħax irċevuti minn [C Danmark I], la abbażi tal-[Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajjiżi Nordiċi] u lanqas abbażi tad-Direttiva 2003/49. F'dan ir-rigward ma huwiex rilevanti l-fatt li t-trasferimenti bejn il-kumpanniji Svediżi ħadu l-forma ta' trasferimenti fi ħdan il-grupp u mhux ta' ħlas ta' mgħax."

62 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, C Danmark I, tqis li C Sverige II u C Sverige I ġew stabbiliti fl-Isvezja b'rabta mar-ristrutturazzjoni tal-grupp fl-Ewropa, li kienet immotivata minn kunsiderazzjonijiet ġenerali u kummerċjali. Skont ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, C Sverige II hija s-"sid benefiċjarju", fis-sens tad-Direttiva 2003/49, tal-imgħax li hija ħallsitha.

63 F'dan il-kuntest, l-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Lvant) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1 L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti, tirċievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ieħor, hija s-"sid benefiċjarju" ta' dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1 Il-kunċett ta' "sid benefiċjarju" fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat skont il-kunċett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2 Jekk id-domanda 1.1 tingħata risposta fl-affermattiv, il-kunċett għandu f'dak il-każ jiġi interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistgħu jiġu inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklużi ż-żidiet magħmula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ż-żidiet magħmula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali" (paragrafu 10.2)?

1.3 Jekk il-kummentarji tal-2003 jistgħu jiġu inkorporati fl-interpretazzjoni, hija f'dak il-każ kundizzjoni sabiex kumpannija titqies li ma hijiex "sid benefiċjarju" fis-sens tad-Direttiva [2003/49] li fil-fatt kien hemm allokazzjoni ta' fondi lil dawk il-persuni li huma meqjusa mill-Istat li fih il-persuna li tħallas l-interessi hija residenti bħala "is-sidien benefiċjarji" tal-interessi inkwistjoni, u – jekk dan huwa l-każ – hija f'dak il-każ kundizzjoni oħra li l-mogħdija effettiva sseħħ f'punt qrib fiż-żmien għall-ħlas tal-interessi u/jew isseħħ bħala ħlas ta' interessi?

1.3.1 X'importanza għandu f'dan ir-rigward jekk kapital proprju jintuża għas-self, jekk l-interessi inkwistjoni jiddaħħlu fil-kapital ("inkorporati"), jekk ir-riċevitur tal-interessi sussegwentement ikun għamel trasferiment fi ħdan il-grupp lill-kumpannija omm tiegħu li hija residenti fl-istess Stat bl-għan li jiġi aġġustat id-dħul għal skopijiet ta' taxxa taħt ir-regoli prevalenti fl-Istat inkwistjoni, jekk l-interessi inkwistjoni sussegwentement jiġu kkonvertiti f'kapital fil-kumpannija li tissellef, jekk ir-riċevitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jgħaddi l-interessi lil persuna oħra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed tħallas l-interessi hija residenti bħala "is-sidien benefiċjarji" tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri oħrajn jew Stati oħrajn li magħhom id-Danimarka għanda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b'tali mod li taħt il-leġiżlazzjoni Daniża dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm bażi sabiex tinżamm taxxa f'ras il-għajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u għalhekk irċevew l-interessi direttament?

1.4 X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tal-interessi għandux jitqies bħala "sid benefiċjarju" għall-finijiet tad-Direttiva jekk li l-qorti tar-rinviju, wara evalwazzjoni tal-fatti tal-każ, tikkonkludi li r-riċevitur – mingħajr ma kien obbligat kuntrattwalment jew legalment li jgħaddi l-interessi rċevuti lil persuna oħra – ma kellux id-dritt "sħiħ" ta' "użufrutt" fuq l-interessi kif imsemmi fil-Kummentarji tal-2014 fuq il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-1977?

2) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/49] fuq l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali għall-prevenzjoni tal-frodi u l-abbuż, jew fuq l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippreżupponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispożizzjoni nazzjonali speċifika li timplementa l-Artikolu 5 tad-Direttiva, jew li d-dritt nazzjonali jinkludi dispożizzjonijiet jew prinċipji ġenerali dwar il-frodi, l-abbuż u l-evażjoni fiskali li jistgħu jiġu interpretati skont l-Artikolu 5?

2.1 Jekk id-domanda 2 tingħata risposta fl-affermattiv, jista' l-paragrafu 2(2)(d) tal-Liġi [Daniża] dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li tipprovdi li r-responabbiltà limitata għat-taxxa fuq id-dħul mill-interessi ma tinkludix "interessi li huma eżenti mit-taxxa [...] taħt id-Direttiva [2003/49] fuq sistema komuni ta' taxxa applikabbli għall-pagamenti ta' interessi u ta' royalties magħmula bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti", għalhekk jitqies bħala dispożizzjoni nazzjonali speċifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3) Dispożizzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn żewġ Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-riċevitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefiċjarju tal-interessi, hija dispożizzjoni konvenzjonali kontra l-abbuż koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4) Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ieħor hija s-sid benefiċjarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ieħor hija hekk imsejħa kumpannija conduit artifiċjali, huwa obbligat taħt id-Direttiva [2003/49] jew taħt l-Artikolu 10 KE li jiddikjara liema Stat f'dak il-każ jitqies bħala s-sid benefiċjarju?

5) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id- Direttiva [2003/49] rigward interessi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-aħħar titqies li għandha responabbiltà limitata għat-taxxa fuq dawk l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-aħħar jeżiġi li l-kumpannija li hija responsabbli sabiex iżżomm it-taxxa f'ras il-għajn (sussidjarja) tħallas l-interessi dovuti fil-każ ta' talba ta' ħlas pendenti tat-taxxa f'ras il-għajn b'rata ogħla ta' interessi mir-rata ta' interessi pendenti li l-Istat Membru jżomm fuq talbiet ta' taxxa fuq il-kumpanniji (inkluż dħul fuq l-interessi) magħmula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

6) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id-Direttiva [2003/49] rigward interessi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-aħħar titqies bħala persuna taxxabbli b'responabbiltà limitata għat-taxxa fuq dawn l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b'mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod sħiħ, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema:

   – (a) l-Istat Membru tal-aħħar jitlob li l-persuna li tħallas l-interessi żżomm it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-interessi u jirrendi lil dik il-persuna responsabbli lejn l-awtoritajiet għat-taxxa f'ras il-għajn mhux miġbura, fejn ma hemm l-ebda dmir bħal dan li tinżamm it-taxxa f'ras il-għajn meta r-riċevitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru tal-aħħar?

   – (b) kumpannija omm fl-Istat Membru tal-aħħar ma kinitx tkun mitluba li tagħmel ħlasijiet bil-quddiem ta' taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, iżda kienet tibda tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi żmien ħafna iktar tard mid-data tal-maturità għat-taxxa f'ras il-għajn?

   Il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta għad-domanda 5 fir-risposta tagħha għad-domanda 6."

4) Il-Kawża C-299/16, Z Denmark

64 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li Z Denmark hija impriża industrijali Daniża.

65 Fix-xahar ta' Awwissu 2005, il-kumpannija ta' investiment A Fund xtrat madwar 66 % tal-azzjonijiet tat-tip A ta' din il-kumpannija (li jirrappreżentaw madwar 64 % tad-drittijiet ta' vot) mingħand il-proprjetarji preċedenti tagħhom, jiġifieri l-kumpannija ta' investiment B u l-istituzzjoni finanzjarja Daniża C, filwaqt li D żamm il-kumplament tal-azzjonijiet tat-tip A. Barra minn hekk, għadd ta' diretturi għolja ta' Z Denmark kienu detenturi ta' azzjonijiet tat-tip B.

66 A Fund hija komposta minn ħames fondi, li minnhom erba' ġew stabbiliti fil-forma ta' soċjetà in akkomandita (Limited Partnership) f'Jersey, jiġifieri f'forma fiskalment trasparenti skont id-dritt fiskali Daniż. L-aħħar fond, A Fund (Nru. 5) Limited, Jersey, għandu l-forma ta' kumpannija mhux trasparenti fiskalment u għandu madwar 0.5 % ta' A Fund. Skont l-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, l-investituri fl-ewwel erba' fondi huma residenti ta' numru kbir ta' pajjiżi, kemm li huma parti mill-Unjoni kif ukoll li ma humiex.

67 Fil-kuntest tax-xiri msemmi fil-punt 65 ta' din is-sentenza, A Fund, fis-27 ta' Settembru 2005, tat lil Z Denmark self ta' ammont ta' DKK 146 010 341 (madwar EUR 19.6 miljuni). L-imgħax pagabbli fuq is-self kien ta' 9 % fis-sena.

68 Fit-28 ta' April 2006, A Fund ittrasferixxiet it-totalità tal-kreditu tagħha f'Z Denmark għal total ta' DKK 146 010 341 (madwar EUR 19.6 miljuni) lil Z Luxembourg, kumpannija stabbilita minnha fl-istess jum fil-Lussemburgu.

69 L-operazzjoni ta' trasferiment ġiet ikkompletata bl-għoti, minn A Fund lil Z Luxembourg, ta' self li kien jammonta, huwa wkoll, għal DKK 146 010 341 (madwar EUR 19.6 miljuni). L-imgħax pagabbli fuq is-self kien ta' 9.875 %, fejn l-imgħax kellu jiddaħħal fil-kontabbiltà fi tmiem is-sena.

70 Fil-21 ta' Ġunju 2006, A Fund ittrasferixxiet l-azzjonijiet tagħha f'Z Denmark lil Z Luxembourg.

71 Skont il-kontabbiltà ta' Z Luxembourg għas-sena 2007 (il-kontabbiltà għas-sena 2006 kienet turi entrati paragunabbli), l-unika attività ta' din il-kumpannija kienet dik li żżomm azzjonijiet f'Z Denmark. Din il-kontabbiltà turi wkoll li l-bilanċ tal-kumpannija Z Luxembourg min-negattiv, għas-sena 2006, li jammonta għal EUR 23 588, sar pożittiv għas-sena 2007, li jammonta għal EUR 15 587. Minn din il-kontabbiltà jirriżulta wkoll li d-dħul mill-imgħax kien jammonta, matul dawn is-snin, għal EUR 1 497 208 u għal EUR 1 192 881 rispettivament, filwaqt li l-ispejjeż tal-imgħax kienu ta' EUR 1 473 675 u ta' EUR 1 195 124 rispettivament. Fl-entrata "Taxxa fuq il-profitti" (Tax on profit), kien jidher, għas-sena 2006, l-ammont ta' EUR 3 733 u, għas-sena 2007, l-ammont żero.

72 Fl-1 ta' Novembru 2007, Z Denmark ħallset lura s-self mogħti minn A Fund, l-imgħax akkumulat sa din id-data kien jammonta għal DKK 21 241 619 (madwar EUR 2.85 miljun). Z Luxembourg, fl-istess jum, ħallset dejnha ma' A Fund, dejn li kien kompost minn kapital u minn imgħax.

73 Fid-deċiżjoni tagħha tal-10 ta' Diċembru 2010, SKAT ma rrikonoxxietx lil Z Luxembourg il-kwalità ta' sid benefiċjarju tal-imgħax imħallas lilha minn Z Denmark, fis-sens tad-Direttiva 2003/49 u tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka.

74 Permezz ta' deċiżjoni tal-31 ta' Jannar 2012, il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali kkonfermat id-deċiżjoni ta' SKAT. Id-Deċiżjoni kien fiha s-siltiet segwenti:

"[Z Luxembourg] ma hijiex hawnhekk meqjusa bħala "sid benefiċjarju" [*beneficial owner*] la fid-dawl tal-[Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka] u lanqas fid-dawl tad-Direttiva [2003/49].

Għandu jitqies, f'dan ir-rigward, l-arranġament li ġie effettivament stabbilit bejn partijiet fl-istess komunità ta' interessi u li permezz tiegħu [Z Luxembourg] ittrasferixxiet l-imgħax irċevut minngħand Z Denmark lil kumpannija ta' investiment li min-naħa tagħha reġgħet itrasferixxietu lill-investituri rispettivi tagħha.

Bit-trasferiment lil [Z Luxembourg] tad-dejn li [Z Denmark] kellha mal-kumpannija ta' investiment u bix-xiri fl-istess ħin, minn din il-kumpannija, tal-azzjonijiet f'[Z Denmark] permezz ta' self mogħti minn fondi li jammontaw għal somma kważi ekwivalenti għal dak tad-dejn fuq il-kumpannija, u b'kundizzjonijiet kważi identiċi, l-intaxxar ta' [Z Luxembourg] fuq l-imgħax imħallsa mill-kumpannija

Daniża kellu jiġi nnewtralizzat permezz tal-ħlas tal-imgħax mill-kumpannija lill-kumpanniji ta' investiment, b'tali mod li l-operazzjonijiet kollha ma kellhomx jipproduċu dħul nett taxxabbli li fuqu kienet tiġi ntaxxata l-kumpannija. Il-kumpannija Lussemburgiża għalhekk hija meqjusa bħala kumpannija conduit li ma kellhiex setgħat reali jew il-possibbiltà li tieħu deċiżjonijiet dwar x'kellu jsir mill-ammonti ttrasferiti.

Il-benefiċċju tal-eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn Daniża, kif previst mill-[Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka] u/jew id-Direttiva [2003/49], għalhekk huwa miċħud lil [Z Luxembourg].

Ġie spjegat li l-imgħax ittrasferit minn [Z Luxembourg] lill-kumpannija ta' investiment, li għandha titqies bħala trasparenti, ġie ttrasferit mill-ġdid lill-investituri tal-kumpannija. Għalhekk, tqum il-kwistjoni ta' jekk eventwalment għandux ikun hemm rinunzja għat-taxxa fuq l-imgħax bis-saħħa ta' konvenzjoni dwar ħelsien minn taxxa doppja li tkopri lill-investituri. Minħabba l-mod li bih ġiet ippreżentata l-kawża, ma jkunx iġġustifikat li din il-kwistjoni tiġi deċiża, u dan għas-sempliċi raġuni li l-listi prodotti ma jikkostitwixxux dokumentazzjoni suffiċjenti sabiex jiġi stabbilit li kien hemm taxxa doppja."

75 Z Denmark ikkontestat din id-deċiżjoni tal-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali quddiem il-qrati Daniżi.

76 Quddiem il-qorti tar-rinviju, Z Denmark ssostni, b'mod partikolari, li l-kunċett ta' "sid benefiċjarju" fis-sens tad-Direttiva 2003/49 huwa kunċett tad-dritt tal-Unjoni li għandu jingħata l-interpretazzjoni rispettiva tiegħu u mhux interpretazzjoni fid-dawl tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD. Fi kwalunkwe każ, l-interpretazzjoni tista' titwettaq biss fid-dawl tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 u l-kummentarji relatati. Interpretazzjoni dinamika tkun tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali. Barra minn hekk, Z Denmark tikkontesta l-fatt li, f'dan il-każ, kien hemm abbuż fis-sens tad-Direttiva 2003/49.

77 Fl-aħħar nett, Z Denmark tikkritika d-differenza fit-trattament li kien hemm f'dan il-każ, bi ksur tal-Artikolu 43 KE, b'mod partikolari l-impossibbiltà li Z Luxembourg tnaqqas l-imgħax imħallas fuq self mill-azzjonist tagħha sabiex tkun tista' tagħti s-self lil Z Denmark. Fil-fatt, li kieku Z Luxembourg kienet kumpannija Daniża, hija kienet tkun tista' tnaqqas dawn l-ispejjeż u ma kienx ikollha dħul minn imgħax taxxabbli.

78 Fir-rigward tat-taxxa f'ras il-għajn, Z Denmark issostni li jeżistu ċertu numru ta' differenzi fundamentali meta mqabbla mal-intaxxar tal-kumpanniji residenti. L-ewwel nett, it-taxxa f'ras il-għajn għandha titħallas qabel it-taxxa fuq il-kumpanniji. It-tieni nett, l-interessi moratorji dovuti fuq it-taxxa f'ras il-għajn huma ħafna ogħla milli fil-każ tat-taxxa fuq il-kumpanniji. It-tielet nett, huwa min jissellef li għandu jiġbor it-taxxa f'ras il-għajn. Ir-raba' nett, huwa wkoll min jissellef li huwa obbligat iħallas it-taxxa f'ras il-għajn.

79 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Punent) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1. L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti, tirċievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ieħor, hija s-"sid benefiċjarju" ta' dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1. Il-kunċett ta' "sid benefiċjarju" fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, għandu jiġi interpretat skont il-kunċett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2. Jekk id-domanda 1.1 tingħata risposta fl-affermattiv, il-kunċett għandu f'dak il-każ jiġi interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistgħu jiġu inkorporati kummentarji sussegwenti

fl-interpretazzjoni, inklużi ż-żidiet magħmula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ż-żidiet magħmula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali" (paragrafu 10.2)?

1.3. Jekk il-kummentarji tal-2003 jistgħu jiġu inkorporati fl-interpretazzjoni, x'importanza għandu fl-evalwazzjoni dwar jekk kumpannija tistax titqies li ma hijiex "sid benefiċjarju" fis-sens tad-Direttiva [2003/49], jekk l-interessi inkwistjoni jiddaħħlu fil-kapital ("inkorporati"), jekk ir-riċevitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jgħaddi l-interessi lil persuna oħra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed tħallas l-interessi hija residenti bħala "is-sidien benefiċjarji" tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri oħrajn jew Stati oħrajn li magħhom id-Danimarka għanda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b'tali mod li taħt il-leġiżlazzjoni Daniża dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm bażi sabiex tinżamm taxxa f'ras il-għajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u għalhekk irċevew l-interessi direttament?

1.4. X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tal-interessi għandux jitqies bħala "sid benefiċjarju" għall-finijiet tad-Direttiva jekk il-qorti tar-rinviju, wara evalwazzjoni tal-fatti tal-każ, tikkonkludi li r-riċevitur – mingħajr ma kien obbligat kuntrattwalment jew legalment li jgħaddi l-interessi rċevuti lil persuna oħra – ma kellux id-dritt "sħiħ" ta' "użufrutt" fuq l-interessi kif imsemmi fil-Kummentarji tal-2014 fuq il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-1977?

2. L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/49] fuq l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali għall-prevenzjoni tal-frodi u l-abbuż, jew tal-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippreżupponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispożizzjoni nazzjonali speċifika li timplementa l-Artikolu 5 tad-Direttiva, jew li d-dritt nazzjonali jinkludi dispożizzjonijiet jew prinċipji ġenerali dwar il-frodi, l-abbuż u l-evażjoni fiskali li jistgħu jiġu interpretati skont l-Artikolu 5?

2.1. Jekk id-domanda 2 tingħata risposta fl-affermattiv, jista' l-paragrafu 2(2)(d) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li jipprovdi li r-responabbiltà limitata għat-taxxa fuq id-dħul mill-interessi ma tinkludix "interessi li huma eżenti mit-taxxa [...] taħt id-Direttiva 2003/49/KE dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' imgħax u ta' royalties bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti", għalhekk jitqies bħala dispożizzjoni nazzjonali speċifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3. Dispożizzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn żewġ Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-riċevitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefiċjarju tal-interessi, hija dispożizzjoni konvenzjonali kontra l-abbuż koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4. Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ieħor hija s-sid benefiċjarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ieħor hija hekk imsejħa kumpannija conduit artifiċjali, huwa obbligat taħt id-Direttiva [2003/49] jew taħt l-Artikolu 10 KE li jiddikjara liema dak l-Istat Membru f'dak il-każ iqis li huwa s-sid benefiċjarju?

5. Jekk il-persuna li tħallas l-interessi hija residenti fi Stat Membru u r-riċevitur tal-interessi huwa residenti fi Stat Membru ieħor u meta r-riċevitur tal-interessi jitqies mill-ewwel Stat Membru li ma huwiex is-"sid benefiċjarju" tal-interessi inkwistjoni taħt id-Direttiva [2003/49] u għaldaqstant jitqies li għandu responabbiltà limitata għat-taxxa fuq dawk l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema l-ewwel Stat Membru, fit-tassazzjoni tar-riċevitur tal-interessi li ma huwiex residenti, ma jiħux inkunsiderazzjoni spejjeż fil-forma ta' spejjeż ta' interessi li r-riċevitur tal-interessi kellu f'ċirkustanzi bħal dawk f'dan il-każ, filwaqt li spejjeż ta' interessi ġeneralment jistgħu jitnaqqsu taħt il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat Membru u għaldaqstant jistgħu jitnaqqsu mid-dħul taxxabbli minn riċevitur tal-interessi li jkun residenti?

6. Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id-Direttiva [2003/49] rigward interessi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-aħħar titqies bħala persuna taxxabbli b'responabbiltà limitata għat-taxxa fuq dawn l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-aħħar jitlob li l-kumpannija li hija responsabbli sabiex iżżomm it-taxxa f'ras il-għajn (sussidjarja) tħallas interessi moratorji fil-każ ta' talba għal ħlas pendenti tat-taxxa f'ras il-għajn b'rata ogħla ta' interessi mir-rata tal-interessi moratorji li l-Istat Membru jżomm fuq it-talbiet ta' taxxa fuq il-kumpanniji (inkluż dħul mill-interessi) magħmula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

7. Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id-Direttiva [2003/49] rigward interessi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru msemmi l-aħħar titqies li hija persuna taxxabbli b'responsabbiltà limitata għat-taxx fuq dawk l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b'mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod sħiħ, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema:

   – l-Istat Membru tal-aħħar jitlob li l-persuna li tħallas l-interessi żżomm it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-interessi u jirrendi lil dik il-persuna responsabbli lejn l-awtoritajiet għat-taxxa f'ras il-għajn mhux miġbura, fejn ma hemm l-ebda dmir li tinżamm it-taxxa f'ras il-għajn meta r-riċevitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru msemmi l-aħħar?

   – kumpannija omm fl-Istat Membru tal-aħħar ma kinitx tkun mitluba li tagħmel ħlasijiet bil-quddiem ta' taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, iżda kienet tibda tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi żmien ħafna iktar tard mid-data tal-maturità għat-taxxa f'ras il-għajn?

Il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta għad-domanda 6 fir-risposta tagħha għal din id-domanda."

Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

80 Minħabba li hemm konnessjoni bejn l-erba' kawżi prinċipali, li lkoll jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-Direttiva 2003/49 u tal-libertajiet fundamentali sanċiti fit-Trattati, hemm lok li dawn jingħaqdu għall-finijiet tas-sentenza.

81 Permezz ta' ittra tat-2 ta' Marzu 2017, il-Gvern Daniż talab, skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 16 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, li dawn il-kawżi jiġu deċiżi mill-Awla Manja tal-Qorti tal-Ġustizzja. Barra minn hekk, fid-dawl tax-xebh eżistenti bejn dawn il-kawżi u l-Kawżi C-116/16 u C-117/16, li huma s-suġġett tas-sentenza tal-lum, T Danmark u Y Denmark Aps (C-116/16 u C-117/16, EU:C:2019:135), il-Gvern Daniż ippropona wkoll li, b'applikazzjoni tal-Artikolu 77 tar-Regoli tal-Proċedura tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja torganizza seduta għas-sottomissjonijiet orali komuni għal dawn il-kawżi kollha. Il-Qorti tal-Ġustizzja laqgħet it-talbiet tal-Gvern Daniż.

Fuq id-domandi preliminari

82 Id-domandi magħmula mill-qrati nazzjonali jirrigwardaw tliet kwistjonijiet. L-ewwel kwistjoni hija dwar il-kunċett ta' "sid benefiċjarju" fis-sens tad-Direttiva 2003/49, kif ukoll l-eżistenza ta' bażi legali li tippermetti lil Stat Membru jirrifjuta, minħabba t-twettiq ta' abbuż ta' dritt, il-benefiċċju tal-eżenzjoni minn kull taxxa prevista fl-Artikolu 1(1) tal-imsemmija direttiva, lil kumpannija li ħallset imgħax lil entità stabbilita fi Stat Membru ieħor. Sakemm tali bażi legali teżisti, it-tieni kwistjoni indirizzata

mid-domandi tirrigwarda l-elementi kostitwenti ta' eventwali abbuż ta' dritt u l-modalitajiet ta' prova relatati miegħu. Fl-aħħar nett, it-tielet kwistjoni indirizzata mid-domandi, anki dawn magħmula fil-każ li teżisti l-possibbiltà li Stat Membru jirrifjuta li jagħti lil tali kumpannija l-benefiċċju tal-vantaġġi tad-Direttiva 2003/49, tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital, sabiex il-qrati tar-rinviju jkunu jistgħu jivverifikaw jekk il-leġiżlazzjoni Daniża tiksirx dawn il-libertajiet.

Fuq id-domandi 1, 1.1, 1.2, 2, 2.1 u 3 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16

83 Fl-ewwel lok, permezz tad-domandi 1, 1.1 u 1.2 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu dwar kif għandu jiġi interpretat il-kunċett ta' "sid benefiċjarju", fis-sens tal-Artikolu 1(1) u (4) tad-Direttiva 2003/49. Fit-tieni lok, permezz tad-domandi 2, 2.1 u 3 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16, il-qrati tar-rinviju essenzjalment jistaqsu jekk il-ġlieda kontra l-frodi jew l-abbuż, awtorizzata fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 2003/49, tippreżupponix l-eżistenza ta' dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni kontra l-abbuż fis-sens tal-ewwel paragrafu ta' dan l-artikolu. Dawn il-qrati jistaqsu b'mod partikolari jekk dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni li tinkludi l-kunċett ta' "sid benefiċjarju" tistax titqies li tikkostitwixxi bażi legali li tippermetti l-ġlieda kontra l-frodi jew l-abbuż ta' dritt.

Fuq il-kunċett ta' "sid benefiċjarju ta' imgħax"

84 Għandu qabelxejn jiġi rrilevat li l-kunċett ta' "sid benefiċjarju", li jinsab fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, ma jistax jagħmel riferiment għal kunċetti tad-dritt nazzjonali li għandhom kampijiet ta' applikazzjoni differenti.

85 Ġie deċiż, f'dan ir-rigward, li mill-premessi 2 sa 4 tad-Direttiva 2003/49 jirriżulta li din hija intiża għall-eliminazzjoni tat-tassazzjoni doppja għal dak li jirrigwarda l-pagamenti tal-imgħax u tar-royalties li jsiru bejn kumpanniji assoċjati ta' Stat Membri differenti u sabiex dawn il-pagamenti jkunu suġġetti għat-taxxa darba waħda fi Stat Membru wieħed, it-tneħħija ta' kull taxxa fuq l-imsemmija pagamenti fl-Istat Membru li joriġinaw minnu tikkostitwixxi s-soluzzjoni l-iktar xierqa sabiex tinkiseb ugwaljanza fiskali fit-trattament bejn tranżazzjonijiet nazzjonali u tranżazzjonijiet transkonfinali (sentenza tal-21 ta' Lulju 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punt 24).

86 Il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, kif huwa ddefinit mill-Artikolu 1(1) tagħha, jirrigwarda, għalhekk, l-eżenzjoni tal-pagamenti ta' mgħax u royalties fl-Istat Membru tal-oriġini ta' dawn tal-aħħar, meta l-benefiċjarju tagħhom tkun kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor jew stabbiliment permanenti, li jinsab fi Stat Membru ieħor, u li jappartjeni għal kumpannija ta' Stat Membru (sentenza tal-21 ta' Lulju 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punt 25).

87 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li, peress li l-Artikolu 2(a) ta' din id-direttiva jiddefinixxi l-imsemmija mgħax bħala "dħul minn pretensjonijiet ta' debitu ta' kull tip", huwa biss is-sid benefiċjarju li jista' jirċievi mgħax li jikkostitwixxi d-dħul minn tali pretensjonijiet ta' debitu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Lulju 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punt 27).

88 Il-kunċett ta' "sid benefiċjarju ta' imgħax", fis-sens ta' din id-direttiva, għandu għalhekk jiġi interpretat bħala li jfisser entità li tibbenefika effettivament mill-imgħax imħallas lilha. L-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva jikkonferma dan ir-riferiment għar-realtà ekonomika billi jispeċifika li kumpannija ta' Stat Membru għandha titqies bħala sid benefiċjarju ta' mgħax u royalties biss jekk tirċevihom għall-benefiċċju tagħha stess u mhux bħala intermedjarju, bħal aġent, amministratur fiduċjarju jew firmatarju awtorizzat, ta' persuna oħra.

89 Kif jirriżulta mill-punt 10 ta' din is-sentenza, għalkemm ċerti verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, bħal dawk bil-lingwa Bulgara, Franċiża, Latvjana u Rumena, jużaw it-terminu "benefiċjarju", il-parti l-kbira tal-verżjonijiet lingwistiċi l-oħra jużaw espressjonijiet bħal "sid benefiċjarju" (verżjonijiet bil-lingwa Spanjola, Ċeka, Estonjana, Ingliża, Taljana, Litwana, Maltija, Portugiża u Finlandiża) jew "proprjetarju"/"dak li għandu d-dritt li juża" (verżjonijiet bil-lingwa Ġermaniża, Daniża, Griega, Kroata, Ungeriża, Pollakka, Slovakka, Slovena u Svediża), jew "dak li fl-aħħar mill-aħħar għandu d-dritt" (verżjoni bil-lingwa Olandiża). L-użu ta' dawn id-diversi espressjonijiet jenfasizza li t-terminu "benefiċjarju" ma jikkonċernax benefiċjarju identifikat formalment, iżda l-entità li tibbenefika ekonomikament mill-imgħax miġbur u li għandha għalhekk, is-setgħa li tiddeċiedi l-użu li jsir minnu. B'konformità ma' dak li ġie mfakkar fil-punt 86 ta' din is-sentenza, hija biss entità stabbilita fl-Unjoni li tista' tkun sid benefiċjarju tal-imgħax li jista' jibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49.

90 Barra minn hekk, kif jirriżulta mill-Proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' mgħax u ta' royalties bejn kumpaniji assoċjati ta' Stati Membri differenti, ippreżentata fis-6 ta' Marzu 1998 (Dokument COM (1998) 67 finali) u li hija l-bażi tad-Direttiva 2003/49, din tal-aħħar hija bbażata fuq l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1996, u għandha l-istess għan bħalu, jiġifieri li tiġi evitata t-taxxa doppja internazzjonali. Il-kunċett ta' "sid benefiċjarju", li jinsab f'konvenzjoniiet bilaterali bbażati fuq dan il-mudell, kif ukoll l-emendi suċċessivi għall-imsemmi mudell u għall-kummentarji relatati miegħu huma, għalhekk, rilevanti għall-interpretazzjoni tal-imsemmija direttiva.

91 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali jsostnu li interpretazzjoni tal-kunċett ta' "sid benefiċjarju ta' imgħax jew royalties", fis-sens tal-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, fid-dawl tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD u tal-kummentarji relatati miegħu, ma tistax tiġi aċċettata peress li tkun nieqsa minn kull leġittimità demokratika. Madankollu, dan l-argument ma jistax jintlaqa', peress li tali interpretazzjoni, għalkemm ispirata mill-ħidma tal-OECD, hija bbażata, kif jirriżulta mill-punti 85 sa 90 ta' din is-sentenza, fuq din id-direttiva stess kif ukoll fuq l-istorja leġiżlattiva tagħha li jirriflettu l-proċess demokratiku tal-Unjoni.

92 Mill-iżvilupp tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD u mill-kummentarji relatati miegħu, kif espost fil-punti 4 sa 6 ta' din is-sentenza, jirriżulta li l-kunċett ta' "sid benefiċjarju" jeskludi l-kumpanniji conduit u ma għandux jinftiehem f'sens tekniku u strett, iżda f'sens li jippermetti li tiġi evitata t-taxxa doppja u li jkun hemm prevenzjoni tal-frodi u tal-evażjoni fiskali.

93 Anki l-konvenzjoniiet bilaterali konklużi mill-Istati Membri ma' Stati Membri oħra abbażi tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, bħall-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajjiżi Nordiċi, jattestaw dan l-iżvilupp. Għandu jiġi effettivament ikkonstatat li l-imsemmija konvenzjonijiet, iċċitati fil-punti 16 sa 18 ta' din is-sentenza, kollha fihom l-espressjoni "sid benefiċjarju" fis-sens tal-imsemmi mudell.

94 Għandu jiġi ppreċiżat ukoll li s-sempliċi fatt li l-kumpannija li tirċievi l-imgħax fi Stat Membru ma hijiex is-"sid benefiċjarju" tiegħu ma jfissirx neċessarjament li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 ma hijiex applikabbli. Huwa effettivament konċepibbli li tali mgħax ikun eżentat għal din ir-raġuni, fl-Istat tal-oriġini, meta l-kumpannija li tirċevih tittrasferixxi l-ammont lil sid benefiċjarju stabbilit fl-Unjoni u li barra minn hekk ikun jissodisfa r-rekwiżiti kollha stabbiliti mid-Direttiva 2003/49 sabiex jibbenefika minn tali eżenzjoni.

Dwar il-ħtieġa ta' dispożizzjoni speċifika tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni li timplimenta l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2003/49

95 Il-qrati tar-rinviju jistaqsu jekk, fil-ġlieda kontra abbuż ta' dritt fil-kuntest tal-applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, Stat Membru għandux ikun adotta dispożizzjoni speċifika nazzjonali ta' traspożizzjoni ta' din id-direttiva jew jekk jistax jagħmel riferiment għal prinċipji jew għad-dispożizzjonijiet kontra l-abbuż tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni.

96 F'dan ir-rigward, hija ġurisprudenza stabbilita li jeżisti, fid-dritt tal-Unjoni, prinċipju ġenerali tad-dritt li jipprovdi li l-individwi ma jistgħux b'mod frawdolenti jew abbużiv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni (sentenzi tad-9 ta' Marzu 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata; tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 68; tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 35; tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 27, u tal-11 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99).

97 L-osservanza ta' dan il-prinċipju ġenerali tad-dritt hija meħtieġa mill-individwi. Fil-fatt, l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni ma tistax tiġi estiża sabiex tkopri l-operazzjonijiet li jitwettqu bil-għan li jibbenefikaw b'mod frawdolenti jew abbużiv mill-vantaġġi previsti mid-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punt 38, tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 27, kif ukoll tal-11 ta' Lulju 2018. Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99).

98 Għalhekk, minn dan il-prinċipju jirriżulta li Stat Membru għandu jirrifjuta l-benefiċċju tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni meta dawn ma jkunux invokati sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta' dawn id-dispożizzjonijiet, iżda bil-għan li jinkiseb benefiċċju minn vantaġġ mogħti mid-dritt tal-Unjoni, minkejja li r-rekwiżiti sabiex jinkiseb benefiċċju minn dan il-vantaġġ huma biss formalment issodisfatti.

99 Dan huwa l-każ, pereżempju, meta t-twettiq ta' formalitajiet doganali ma jsirx fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet kummerċjali normali, iżda huwa purament formali u għandu biss l-għan li b'mod abbużiv jinkiseb benefiċċju mill-għoti ta' ammonti kumpensatorji (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Ottubru 1981, Schumacher *et*, 250/80, EU:C:1981:246, punt 16, kifr ukoll tat-3 ta' Marzu 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punt 21) jew mill-ħlasijiet lura fuq l-esportazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punt 59)

100 Barra minn hekk, il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż mid-dritt japplika f'oqsma daqstant varjati bħall-moviment liberu tal-merkanzija (sentenza tal-10 ta' Jannar 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc u Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, punt 27), il-libertà li jiġu pprovduti servizzi (sentenza tat-3 ta' Frar 1993, Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, punt 13), il-kuntratti pubbliċi għal servizzi (sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 "Spezzino" *et*, C-113/13, EU:C:2014:2440, punt 62), il-libertà ta' stabbiliment (sentenza tad-9 ta' Marzu 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punt 24), id-dritt tal-kumpanniji (sentenza tat-23 ta' Marzu 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punt 33), is-sigurtà soċjali (sentenzi tat-2 ta' Mejju 1996, Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, punt 24; tas-6 ta' Frar 2018, Altun *et*, C-359/16, EU:C:2018:63, punt 48, u tal-11 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99), it-trasport (sentenza tas-6 ta' April 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punti 19 sa 25), il-politika soċjali (sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, punti 37 sa 41), il-miżuri restrittivi (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Afrasiabi *et*, C-72/11, EU:C:2011:874, punt 62) jew it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) (sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74).

101 Fir-rigward ta' dan l-aħħar qasam, il-Qorti tal-Ġustizzja osservat diversi drabi li, għalkemm il-ġlieda kontra l-eventwali frodi, evażjoni fiskali u abbużi hija għan irrikonoxxut u mħeġġeġ mis-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388 tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), anki l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi huwa prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li japplika irrispettivament minn jekk id-drittijiet jew il-vantaġġi li minnhom qiegħed isir abbuż humiex ibbażati fuq it-Trattati, fuq regolament jew fuq direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punti 30 u 31).

102 Minn dan isegwi li l-prinċipju ġenerali ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi invokat fir-rigward ta' persuna meta din tinvoka ċerti regoli tad-dritt tal-Unjoni li jipprevedu vantaġġ b'tali mod li ma jkunx koerenti mal-għanijiet imfittxija minn dawn ir-regoli. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan il-prinċipju jista' jiġi invokat kontra persuna taxxabbli sabiex hija tiġi rrifjutata l-benefiċċju, b'mod partikolari, tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT, anki fl-assenza ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali li jipprevedu tali rifjut (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62, u tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 33).

103 Fil-kawżi prinċipali, ir-regoli li fir-rigward tagħhom SKAT qed tallega li hemm abbuż huma d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2003/49, li ġiet adottata sabiex jiġi mħeġġeġ l-iżvilupp ta' suq uniku li jkollu l-karatteristiċi ta' suq intern u li tipprevedi eżenzjoni, fl-Istat Membru ta' oriġini, tal-imgħax imħallas lil kumpannija relatata stabbilita fi Stat Membru ieħor. Kif jirriżulta mill-proposta għal direttiva msemmija fil-punt 90 ta' din is-sentenza, ċerti definizzjonijiet previsti f'din id-direttiva huma ispirati minn dawk li jinsabu fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1996.

104 Għalkemm l-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2003/49 jipprovdi li din tal-aħħar ma tipprekludix l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali jew ta' dispożizzjonijiet ibbażati fuq konvenzjoni li huma meħtieġa għall-prevenzjoni ta' frodi jew ta' abbużi, din id-dispożizzjoni ma tistax tiġi interpretata bħala li teskludi l-applikazzjoni tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, imfakkar fil-punti 96 sa 98 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet li fir-rigward tagħhom SKAT tallega li jikkostitwixxu abbuż ta' dritt jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punt 42) u jista' jkun li jinstab li huma inkompatibbli mal-għan imfittex minn din id-direttiva.

105 Barra minn hekk, għalkemm l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva 2003/49 jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu, f'każ ta' frodi, ta' evażjoni jew ta' abbuż, jirtiraw il-benefiċċji ta' din id-direttiva jew jirrifjutaw li japplikawha, din id-dispożizzjoni lanqas ma għandha tiġi interpretata bħala li teskludi l-applikazzjoni tal-prinċipju tad-dritt tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, sa fejn l-applikazzjoni tal-imsemmi prinċipju ma hijiex suġġetta għal rekwiżit ta' traspożizzjoni, hekk kif huma d-dispożizzjonijiet ta' din id-Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punti 28 u 31).

106 Kif ġie mfakkar fil-punt 85 ta' din is-sentenza, mill-premessi 2 sa 4 tad-Direttiva 2003/49 jirriżulta li l-għan tagħha huwa l-eliminazzjoni tat-taxxa doppja ta' mgħax u tar-royalties imħallsa bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti kif ukoll bejn stabbilimenti permanenti ta' dawn il-kumpanniji sabiex, minn naħa, jiġu evitati formalitajiet amministrattivi onerużi żżejjed u problemi ta' likwidità u, min-naħa l-oħra, li tinkiseb ugwaljanza fit-trattament fiskali bejn tranżazzjonijiet nazzjonali u tranżazzjonijiet transkonfinali.

107 Il-fatt li jiġi awtorizzat il-ħolqien ta' arranġamenti finanzjarji li l-unika għan tagħhom ikun li jinkiseb il-benefiċċju tal-vantaġġi fiskali li jirriżultaw mill-applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49 ma huwiex koerenti ma' tali għanijiet u, kuntrarjament, jippreġudika l-koeżjoni ekonomika u l-funzjonament tajjeb tas-suq intern billi jikkawża distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni. Kif essenzjalment osservat

l-Avukat Ġenerali fil-punt 63 tal-konklużjonijiet tagħha fil-Kawża C-115/16, dan jgħodd ukoll meta t-tranżazzjonijiet inkwistjoni ma jkollhomx esklużivament tali għan, sa fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi japplika, fil-qasam fiskali, meta t-tfittxija ta' vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-għan essenzjali tal-operazzjonijiet inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 45, u tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 53).

108 Barra minn hekk, kontra l-applikazzjoni tal-prinċipju ġenerali ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi ma jistax jiġi invokat id-dritt, għal persuni taxxabbli, li jieħdu vantaġġ mill-kompetizzjoni li teżisti bejn l-Istati Membri minħabba n-nuqqas ta' armonizzazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-għan tad-Direttiva 2003/49 huwa armonizzazzjoni fil-qasam tat-taxxi diretti sabiex l-operaturi ekonomiċi jkunu jistgħu jibbenefikaw mis-suq intern billi titneħħa t-taxxa doppja, u li, b'mod partikolari, il-premessa 6 ta' din id-direttiva tispeċifika li jeħtieġ li l-Istati Membri ma jiċċaħdux mill-possibbiltà li jieħdu miżuri neċessarji sabiex jiġu miġġielda l-frodi jew l-abbużi.

109 Għalkemm il-fatt li persuna taxxabbli tfittex l-iktar sistema fiskali vantaġġuża għaliha ċertament ma jistax iservi, waħdu, ta' bażi sabiex jikkonferma l-preżunzjoni ġenerali ta' frodi jew ta' abbuż (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 50; tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 84, u tal-24 ta' Novembru 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punt 60), madankollu xorta jibqa' l-fatt li tali persuna taxxabbli ma tistax tibbenefika minn dritt jew vantaġġ li jirriżulta mid-dritt tal-Unjoni meta t-tranżazzjoni inkwistjoni hija purament artifiċjali mill-perspettiva ekonomika u hija intiża għall-evitar tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istat Membru kkonċernatà (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 51; tas-7 ta' Novembru 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punt 61, u tal-25 ta' Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punti 61 sa 63).

110 Minn dawn l-elementi jirriżulta li huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju ta' drittijiet previsti mid-Direttiva 2003/49, meta dawn jiġu invokati b'mod frawdolenti jew abbużiv.

111 Għalhekk, fid-dawl tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' prattiċi abbużivi u tal-ħtieġa li dan il-prinċipju jiġi osservat fil-kuntest tal-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, in-nuqqas ta' dispożizzjonijiet kontra l-abbuż previsti fid-dritt nażżjonali jew f'konvenzjoni ma jaffettwax l-obbligu tal-awtoritajiet nazzjonali li jirrifjutaw il-benefiċċju ta' drittijiet previsti mid-Direttiva 2003/49, invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv.

112 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali jinvokaw is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), li kienet tikkonċerna l-benefiċċju ta' eżenzjoni prevista mid-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE tat-23 ta' Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti ta' l-attivi u l-iskambji ta' l-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142), sabiex isostnu li, fid-dawl tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2003/49, il-benefiċċju tal-vantaġġi previsti minn din id-direttiva jista' jiġi rrifjutat mill-Istat Membru kkonċernat biss jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali tinkludi bażi legali separata u speċifika f'dan ir-rigward.

113 Madankollu, dan l-argument ma jistax jintlaqa'.

114 Huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, fil-punt 42 tas-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), li l-prinċipju ta' ċertezza legali jipprekludi li d-direttivi jkunu jistgħu joħolqu, minnhom infushom, obbligi fir-rigward tal-individwi u, għaldaqstant, li jistgħu jiġu invokati bħala tali, mill-Istat Membru, fil-konfront tal-individwi.

115 Hija fakkret ukoll li dan huwa bla ħsara għar-rekwiżit li l-awtoritajiet kollha ta' Stat Membru għandhom, meta japplikaw id-dritt nazzjonali, li jinterpretaw dan id-dritt, sa fejn huwa possibbli, fid-dawl tat-test u tal-għan tad-direttivi, sabiex jintlaħaq l-għan imfittex minnhom, u għalhekk l-imsemmija awtoritajiet jinsabu f'pożizzjoni li jinvokaw interpretazzjoni konformi tad-dritt nazzjonali kontra individwi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

116 Huwa abbażi ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li l-Qorti tal-Ġustizzja stiednet lill-qorti tar-rinviju sabiex teżamina jekk kienx hemm, fid-dritt Daniż, dispożizzjoni jew prinċipju ġenerali li jistipula li l-abbuż tal-liġi huwa pprojbit jew inkella dispożizzjonijiet oħra fuq il-frodi jew l-evażjoni fiskali li jistgħu jiġu interpretati b'mod konformi mad-dispożizzjoni tad-Direttiva 90/434 li skontha, essenzjalment, Stat Membru jista' jirrifjuta d-dritt għal tnaqqis previst minn din id-direttiva jekk ikun hemm tranżazzjoni inkwistjoni li essenzjalment tkun intiża għal tali frodi jew evażjoni u sabiex sussegwentement tivverifika, jekk ikun il-każ, jekk ir-rekwiżiti għall-applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet interni kinux issodisfatti fil-kawża prinċipali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punti 46 u 47).

117 Madankollu, anki jekk fil-kawżi prinċipali jirriżulta li d-dritt nazzjonali ma jinkludix regoli li jistgħu jiġu interpretati b'mod konformi mal-Artikolu 5 tad-Direttiva 2003/49, minn dan ma jistax jiġi dedott, minkejja dak li ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), li l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali huma preklużi milli jirrifjutaw il-vantaġġ mislut mid-dritt għall-eżenzjoni previst fl-Artikolu 1(1) ta' din id-direttiva fil-każ ta' frodi jew ta' abbuż ta' dritt (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 54).

118 Fil-fatt, rifjut fil-konfront ta' persuna taxxabbli fil-preżenza ta' tali ċirkustanzi ma huwiex kopert mill-eżempju msemmi fil-punt 114 ta' din is-sentenza, peress li dan ir-rifjut jissodisfa l-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li jgħid li ħadd ma jista' jinvoka r-regoli tad-dritt tal-Unjoni bi frodi jew b'abbuż (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punti 55 u 56, u l-ġurisprudenza ċċitata).

119 Għalhekk, sa fejn, hekk kif ġie mfakkar fil-punt 96 ta' din is-sentenza, fatti frawdolenti jew abbużivi ma jistgħux iservu ta' bażi għal dritt previst mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, ir-rifjut ta' vantaġġ abbażi ta' direttiva, f'dan il-każ, tad-Direttiva 2003/49 ma jistax jimponi obbligu fuq l-individwu kkonċernat skont din id-direttiva, iżda huwa biss is-sempliċi konsegwenza tal-konstatazzjoni li tgħid li l-kundizzjonijiet oġġettivi meħtieġa għall-finijiet tal-ksib tal-vantaġġ imfittex, previsti mill-imsemmija direttiva fir-rigward ta' dan id-dritt, huma biss issodisfatti formalment (ara, f'dan is-sens u b'analoġija, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata).

120 F'tali ċirkustanzi, l-Istati Membri għandhom, għalhekk, jirrifjutaw il-vantaġġ li jirriżulta, f'dan il-każ, mid-Direttiva 2003/49, b'mod konformi mal-prinċipju ġenerali ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi li jgħid li d-dritt tal-Unjoni ma jistax ikopri l-prattiki abbużivi ta' operaturi ekonomiċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99 u l-ġurisprudenza ċċitata).

121 Fid-dawl tal-konstatazzjoni magħmula fil-punt 111 ta' din is-sentenza, ma hemmx lok li tingħata risposta għad-domandi 3 magħmula mill-qrati tar-rinviju dwar, essenzjalment, il-kwistjoni ta' jekk dispożizzjoni ta' konvenzjoni bilaterali għall-prevenzjoni ta' taxxa doppja li tirreferi għall-kunċett ta' "sid benefiċjarju" tistax tikkostitwixxi bażi legali għall-ġlieda kontra prattiki frawdolenti u abbużivi fil-kuntest tad-Direttiva 2003/49.

122 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, hemm lok li d-domandi 1, 1.1, 1.2, 2, 2.1 u 3 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16 jingħataw ir-risposta li ġejja:

– — L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni minn kwalunkwe tassazzjoni fuq pagamenti ta' mgħax li huwa jipprevedi hija rriżervata biss għas-sidien benefiċjarji ta' tali mgħax, jiġifieri għall-entitajiet li jibbenefikaw realment minn dan l-imgħax fuq livell ekonomiku u li għalhekk għandhom is-setgħa li jiddeċiedu b'mod liberu xi jsir minn dan l-imgħax;

– — Il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li jgħid li l-individwi ma jistgħux, b'mod frawdolenti jew abbużiv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-benefiċċju tal-eżenzjoni minn kwalunkwe tassazzjoni fuq pagamenti ta' mgħax previst fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 għandu, meta jkun hemm prattika frawdolenti jew abbużiva, jiġi rrifjutat lil persuna taxxabbli mill-awtoritajiet u mill-qrati nazzjonali, anki fl-assenza ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni li jipprevedu tali rifjut.

Fuq id-domandi 1.3 sa 1.4 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16 u C-119/16, fuq id-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kawża C-299/16, fuq id-domanda 4 fil-Kawżi C-115/16 u C-118/16, fuq id-domanda 5 fil-Kawża C-115/16, fuq id-domanda 6 fil-Kawża C-118/16 u fuq id-domanda 4 fil-Kawżi C-119/16 u C-299/16

123 Permezz tad-domandi 1.3 sa 1.4 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16 u C-119/16, tad-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kawża C-299/16 u tad-domanda 4 fil-Kawżi C-115/16 u C-118/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu essenzjalment liema huma l-elementi kostituttivi ta' abbuż ta' dritt u kif jistgħu jiġu stabbiliti dawn l-elementi. Hija b'mod partikolari tistaqsi, f'dan il-kuntest, dwar jekk jistax jeżisti abbuż ta' dritt meta s-sid benefiċjarju ta' mgħax ittrasferit minn kumpanniji conduit fl-aħħar mill-aħħar tkun kumpannija li għandha s-sede tagħha fi Stat terz li miegħu l-Istat Membru kkonċernat ikun ikkonkluda konvenzjoni fiskali dwar ħelsien minn taxxa doppja. Permezz tad-domanda 5 fil-Kawża C-115/16, tad-domanda 6 fil-Kawża C-118/16 u tad-domandi 4 fil-Kawżi C-119/16 u C-299/16, dawn il-qrati jistaqsu essenzjalment jekk Stat Membru li jirrifjuta li jirrikonoxxi lil kumpannija ta' Stat Membru ieħor il-kwalità ta' benefiċjarja tal-imgħax għandux jidentifika l-kumpannija li huwa jqis, fejn xieraq, li hija s-sid benefiċjarju.

Fuq l-elementi kostituttivi ta' abbuż ta' dritt u l-provi relatati

124 Kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-prova ta' prattika abbużiva teħtieġ, minn naħa, numru ta' ċirkustanzi oġġettivi li minnhom jirriżulta li, minkejja osservanza formali tal-kundizzjonijiet previsti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, l-għan intiż minn din il-leġiżlazzjoni ma jkunx intlaħaq u, min-naħa l-oħra, element suġġettiv li jikkonsisti fir-rieda li jinkiseb vantaġġ li jirriżulta mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni billi jinħolqu artifiċjalment il-kundizzjonijiet meħtieġa għall-kisba tiegħu (sentenzi tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punti 52 u 53, u tat-12 ta' Marzu 2014, O. u B., C-456/12, EU:C:2014:135, punt 58).

125 Għalhekk huwa l-eżami ta' għadd sħiħ ta' fatti li jippermetti li jiġi vverifikat jekk l-elementi kostituttivi ta' prattika abbużiva humiex issodisfatti, u b'mod partikolari jekk operaturi ekonomiċi wettqux tranżazzjonijiet purament formali jew artifiċjali, mingħajr ebda ġustifikazzjoni ekonomika u kummerċjali, bil-għan essenzjali li jinkiseb vantaġġ indebitu (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punti 47 sa 49; tat-13 ta' Marzu 2014, SICES *et*, C-155/13, EU:C:2014:145, punt 33, kif ukoll tal-14 ta' April 2016, Cervati u Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, punt 47).

126 Ma huwiex kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tevalwa l-fatti fil-kawża prinċipali. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja, meta tiddeċiedi dwar rinviju għal deċiżjoni preliminari, tista', jekk ikun il-każ, tagħti indikazzjonijiet lill-qrati nazzjonali sabiex tiggwidahom fl-evalwazzjoni tal-każ inkwistjoni mressaq quddiemhom. Fil-kawżi prinċipali, għalkemm l-eżistenza ta' għadd ta' indizji jista' jippermetti li jiġi deċiż li jeżisti abbuż ta' dritt, huma madankollu l-qrati tar-rinviju li għandhom jivverifikaw jekk dawn l-indizji humiex oġġettivi u konkordanti, u jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kellhomx l-opportunità li jipproduċu l-prova kuntrarja.

127 Jista' jitqies bħala li huwa arranġament artifiċjali grupp ta' kumpanniji li ma jiġix stabbilit għal raġunijiet li jirriflettu r-realtà ekonomika, li għandu struttura purament formali u li l-għan prinċipali jew wieħed mill-għanijiet prinċipali tiegħu huwa l-ksib ta' vantaġġ fiskali li jmur kontra l-għan jew l-iskop tad-dritt fiskali applikabbli. Dan huwa l-każ b'mod partikolari meta, permezz ta' entità conduit interposta fl-istruttura tal-grupp bejn il-kumpannija li tħallas l-imgħax u l-entità li hija s-sid benefiċjarju, jiġi evitat il-ħlas tat-taxxa fuq l-imgħax.

128 Għalhekk, jikkostitwixxi indizju tal-eżistenza ta' arranġament intiż għall-ksib ta' benefiċċju indebitu mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, il-fatt li l-imsemmi mgħax jerġa jitħallas, kollu jew kważi kollu u fi żmien qasir ħafna wara li jingħata, mill-kumpannija li tirċevih lil entitajiet li ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, jew għaliex dawn l-entitajiet ma jkunu stabbiliti f'ebda Stat Membru, jew minħabba li ma jkunux inkorporati f'waħda mill-forom imsemmija fl-Anness ta' din id-direttiva, jew minħabba li ma jkunux suġġetti għal waħda mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 3(a)(iii) tal-imsemmija direttiva mingħajr ma jkunu benefiċjarji ta' eżenzjoni, jew saħansitra għaliex ma għandhomx il-kwalità ta' kumpannija assoċjata, fis-sens tal-Artikolu 3(b) tal-istess direttiva.

129 Entitajiet li r-residenza fiskali tagħhom tinsab barra mill-Unjoni, bħal fil-każ tal-kumpanniji inkwistjoni fil-Kawżi C-119/16 u C-299/16 jew il-kumpanniji ta' investiment inkwistjoni fil-Kawżi C-115/16 u C-299/16, ma jissodisfawx ir-rekwiżiti għall-applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49 F'dawn il-kawżi, li kieku l-imgħax tħallas direttament mill-impriża debitriċi Daniża lill-entitajiet benefiċjarji li, skont il-Ministeru tat-Taxxi, kienu s-sidien benefiċjarji, ir-Renju tad-Danimarka kien ikun f'pożizzjoni li jiġbor it-taxxa f'ras il-għajn.

130 Bl-istess mod, in-natura artifiċjali ta' arranġament artifiċjali tista' tkun ikkonfermata mill-fatt li l-grupp ta' kumpanniji kkonċernat huwa strutturat b'tali mod li l-kumpannija li tirċievi l-imgħax imħallas mill-kumpannija debitriċi għandha min-naħa tagħha terġa' tħallas dan l-imgħax lit-tielet kumpannija li ma tissodisfax ir-rekwiżiti għall-applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, bil-konsegwenza li hija tiġġenera profitt taxxabbli insinjifikattiv meta taġixxi bħala kumpannija conduit sabiex tippermetti l-fluss finanzjarju tal-kumpannija debitriċi lejn l-entità li hija s-sid benefiċjarju tas-somom imħallsa.

131 Iċ-ċirkustanza li kumpannija taġixxi bħala kumpannija conduit tista' tiġi stabbilita meta l-unika attività tagħha jkun il-ġbir ta' mgħaxijiet u t-trasferiment tagħhom lis-sid benefiċjarju jew lil kumpanniji conduit oħra. In-nuqqas ta' attività ekonomika effettiva, f'dan ir-rigward, fid-dawl tal-karatteristiċi speċifiċi li jikkaratterizza l-attività ekonomika inkwistjoni, jista' jiġi dedott minn analiżi tal-elementi rilevanti kollha relatati, b'mod partikolari, mal-amministrazzjoni tal-kumpannija, mal-karta tal-bilanċ tagħha, mal-istruttura tal-ispejjeż tagħha u mal-ispejjeż attwalment imġarrba, mal-persunal li timpjega kif ukoll mal-bini u mat-tagħmir li hija għandha.

132 Jistgħu jikkostitwixxu wkoll indizji ta' arranġament artifiċjali d-diversi kuntratti eżistenti bejn il-kumpanniji involuti fit-tranżazzjonijiet finanzjarji inkwistjoni, li jagħtu lok għal flussi finanzjarji fi ħdan il-grupp li, kif imsemmi fl-Artikolu 4 tad-Direttiva 2003/49, jista' jkollhom bħala għan it-trasferiment tal-profitti ta' kumpannija benefiċjarja lejn entitajiet azzjonarji sabiex il-piż tat-taxxa jiġi evitat jew jitnaqqas għall-massimu. Jistgħu wkoll jintużaw bħala indizji ta' tali arranġament il-modalitajiet ta' finanzjament tal-operazzjonijiet, l-evalwazzjoni tal-fondi rispettivi tal-kumpanniji conduit, kif ukoll l-assenza tas-setgħa li l-kumpanniji conduit tiddisponi ekonomikament mill-imgħax

irċevut. F'dan ir-rigward, jistgħu jikkostitwixxu tali indizji mhux biss obbligu kuntrattwali jew legali, għall-kumpannija li tirċievi mgħax, li terġa' tgħaddih lil terz, iżda wkoll il-fatt li, "essenzjalment", kif issemmi l-qorti tar-rinviju fil-Kawżi C-115/16, C-118/16 u C-119/16, din il-kumpannija, mingħajr ma tkun marbuta minn tali obbligu kuntrattwali jew legali, ma jkollhiex id-dritt li tuża u tgawdi dawn is-somom.

133 Barra minn hekk, tali indizji jistgħu jiġu sostnuti permezz ta' koinċidenzi jew il-prossimità fiż-żmien bejn, minn naħa, id-dħul fis-seħħ ta' leġiżlazzjonijiet fiskali ġodda importanti, bħall-leġiżlazzjoni Daniża inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li wħud mill-gruppi ta' kumpanniji jippruvaw jevitaw, u, min-naħa l-oħra, l-istabbiliment ta' operazzjonijiet finanzjarji kumplessi u l-għoti ta' self fi ħdan l-istess grupp.

134 Il-qrati tar-rinviju jistaqsu wkoll dwar jekk, essenzjalment, jistax ikun hemm abbuż ta' dritt meta l-imgħax ittrasferit minn kumpanniji conduit ikollu fl-aħħar mill-aħħar bħala sid benefiċjarju kumpannija li għandha s-sede tagħha fi Stat terz li miegħu l-Istat Membru ta' oriġini kkonkluda konvenzjoni fiskali, li abbażi tagħha l-imgħax ma jkun suġġett għal ebda taxxa jekk dan jitħallas direttament lil kumpannija li għandha s-sede tagħha f'dan l-Istat terz.

135 F'dan ir-rigward, waqt l-eżami tal-istruttura tal-grupp, huwa irrilevanti li wħud mis-sidien benefiċjarji tal-imgħax imħallas mill-kumpannija conduit ikollhom ir-residenza fiskali tagħhom fi Stat terz li jkun ikkonkluda konvenzjoni dwar ħelsien minn taxxa doppja mal-Istat Membru ta' oriġini. Fil-fatt, għandu jiġi kkonstatat li l-eżistenza ta' tali konvenzjoni ma tistax teskludi, fiha nnifisha, abbuż ta' dritt. Għalhekk, konvenzjoni ta' din in-natura ma tistax tikkonfuta l-eżistenza ta' abbuż ta' dritt debitament stabbilita fuq il-bażi ta' għadd sħiħ ta' fatti li juru li operaturi ekonomiċi wettqu tranżazzjonijiet purament formali u artifiċjali mingħajr ebda ġustifikazzjoni ekonomika u kummerċjali bil-għan essenzjali li jibbenefikaw indebitament mill-eżenzjoni ta' taxxa prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49.

136 Għandu jingħad ukoll li, filwaqt li t-tassazzjoni għandha tikkorrispondi għal realtà ekonomika, l-eżistenza ta' konvenzjoni dwar ħelsien minn taxxa doppja ma hijiex bħala tali ta' natura li tistabbilixxi r-realtà ta' pagament lil benefiċjarji residenti tal-Istat terz li miegħu ġiet konkluża din il-konvenzjoni. Jekk il-kumpannija debitriċi tal-imgħax tixtieq tibbenefika mill-vantaġġi ta' tali konvenzjoni, hija tista' tħallas dan l-imgħax direttament lill-entitajiet li għandhom ir-residenza fiskali tagħhom fi Stat li jkun ikkonkluda konvenzjoni dwar ħelsien minn taxxa doppja mal-Istat ta' oriġini.

137 Madankollu, lanqas ma jista' jiġi eskluż, fil-preżenza ta' sitwazzjoni fejn l-imgħax kien ikun eżentat f'każ ta' ħlas dirett lill-kumpannija li għandha s-sede tagħha fi Stat terz, li l-għan tal-istruttura tal-grupp jkun ħieles minn kull abbuż ta' dritt. F'każ bħal dan, il-grupp ma jistax jiġi kkritikat talli għażel tali struttura minflok pagament dirett tal-imgħax lill-imsemmija kumpannija.

138 Barra minn hekk, meta s-sid benefiċjarju ta' pagament ta' mgħax jkollu r-residenza fiskali tiegħu fi Stat terz, ir-rifjut tal-eżenzjoni previst fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 bl-ebda mod ma huwa suġġett għall-konstatazzjoni ta' frodi jew ta' abbuż ta' dritt. Fil-fatt, kif ġie essenzjalment imfakkar fil-punt 86 ta' din is-sentenza, din id-dispożizzjoni hija intiża li teżenta l-pagamenti ta' mgħax li jqumu fl-Istat Membru tal-oriġini biss meta s-sid benefiċjarju tagħhom tkun kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor jew stabbiliment permanenti, li jinsab fi Stat Membru ieħor, u li jappartjeni għal kumpannija ta' Stat Membru.

139 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi 1.3 sa 1.4 fil-Kawżi C-115/16, C-118/16 u C-119/16, għad-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kawża C-299/16 u għad-domandi 4 fil-Kawżi C-115/16 u C-118/16 għandha tkun li l-prova ta' prattika abbużiva teħtieġ, minn naħa, għadd sħiħ ta' ċirkustanzi oġġettivi li minnhom jirriżulta li, minkejja osservanza formali tar-rekwiżiti previsti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, l-għan imfittex minn din il-leġiżlazzjoni ma ntlaħaqx u, min-naħa l-oħra, element suġġettiv li jikkonsisti fir-rieda li jinkiseb vantaġġ li jirriżulta mil-leġiżlazzjoni

tal-Unjoni billi jinħolqu artifiċjalment il-kundizzjonijiet meħtieġa għall-ksib tiegħu. Il-kunsiderazzjoni flimkien ta' għadd ta' indizji tista' tikkonferma l-eżistenza ta' abbuż ta' dritt, sakemm dawn l-indizji huma oġġettivi u konkordanti. Tali indizji jistgħu jkunu, b'mod partikolari, l-eżistenza ta' kumpanniji conduit li ma għandhomx ġustifikazzjoni ekonomika u n-natura purament formali tal-istruttura tal-grupp ta' kumpanniji, tal-arranġament finanzjarju u tas-self. Il-fatt li l-Istat Membru li minnu joriġina l-imgħax ikkonkluda konvenzjoni mal-Istat terz fejn hija residenti l-kumpannija li hija s-sid benefiċjarju ta' dan l-imgħax ma għandu l-ebda effett fuq l-eventwali konstatazzjoni ta' abbuż ta' dritt.

Fuq l-oneru tal-prova tal-abbuż ta' dritt

140 Għandu jiġi kkonstatat, hekk kif jirriżulta mill-Artikolu 1(11) u (12), kif ukoll mill-Artikolu 1(13)(b) tad-Direttiva 2003/49, li l-Istat Membru ta' oriġini jista' jimponi fuq il-kumpannija li rċeviet mgħax l-obbligu li tistabbilixxi li hija s-sid benefiċjarju, fis-sens speċifikat għal dan il-kunċett fl-ewwel inċiż tal-punt 122 ta' din is-sentenza.

141 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, b'mod iktar ġenerali, li xejn ma jwaqqaf lill-awtoritajiet tat-taxxa kkonċernati milli jitolbu mingħand il-persuna taxxabbli l-provi li huma jqisu meħtieġa sabiex l-imposti u t-taxxi kkonċernati jiġu ddeterminati b'mod korrett u, jekk ikun il-każ, milli jirrifjutaw l-eżenzjoni mitluba jekk dawn il-provi ma jiġux prodotti (ara f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2013, Petersen u Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 51 u l-ġurisprudenza ċċitata).

142 Min-naħa l-oħra, fil-każ fejn awtorità tat-taxxa tal-Istat Membru ta' oriġini, għal raġuni bbażata fuq l-eżistenza ta' prattika abbużiva, tirrifjuta li tagħti, lil kumpannija li ħallset imgħax lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, hija għandha tistabbilixxi l-eżistenza ta' elementi li jikkostitwixxu tali prattika abbużiva b'teħid inkunsiderazzjoni tal-elementi rilevanti kollha, b'mod partikolari tal-fatt li l-kumpannija li lilha tħallas l-imgħax ma hijiex is-sid benefiċjarju.

143 F'dan ir-rigward, tali awtorità ma għandiex tidentifika s-sidien benefiċjarji ta' dan l-imgħax iżda għandha tistabbilixxi li l-allegat sid benefiċjarju huwa biss kumpannija conduit li permezz tagħha twettaq abbuż ta' dritt. Fil-fatt, tali identifikazzjoni tista' tkun impossibbli, b'mod partikolari peress li s-sidien benefiċjarji potenzjali ma humiex magħrufa. L-awtorità tat-taxxa nazzjonali ma għandhiex neċessarjament, minħabba l-kumplessità ta' ċerti arranġamenti finanzjarji u l-possibbiltà li l-kumpanniji intermedjarji involuti fl-arranġamenti jkunu stabbiliti barra mill-Unjoni, l-informazzjoni li tippermettilha tidentifika dawn il-benefiċjarji. Din l-awtorità ma tistax tkun obbligata li tipproduċi provi li ma jkunx possibbli għaliha li tipproduċi.

144 Barra minn hekk, anki jekk is-sidien benefiċjarji potenzjali huma magħrufa, ma huwiex neċessarjament stabbilit liema minn fosthom huma jew se jkunu s-sidien benefiċjarji reali. Għalhekk, meta l-kumpannija li tirċievi mgħax għandha kumpannija omm, li minn-naħa tagħha wkoll għandha kumpannija omm, ma jkunx, probabbilment, possibbli li l-awtoritajiet u l-qrati tal-Istat Membru ta' oriġini jiddeterminaw liema waħda minn dawn iż-żewġ kumpanniji omm hija jew ser tkun is-sid benefiċjarju tal-imgħax. Barra minn hekk, l-assenjazzjoni ta' dan l-imgħax setgħet kienet ġiet deċiża wara l-konstatazzjonijiet tal-awtorità tat-taxxa dwar il-kumpannija conduit.

145 Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda 5 fil-Kawża C-115/16, għad-domanda 6 fil-Kawża C-118/16 u għad-domandi 4 fil-Kawżi C-119/16 u C-299/16, għandha tkun li, sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta' sid benefiċjarju tal-imgħax, jew sabiex tistabbilixxi l-eżistenza ta' abbuż ta' dritt, awtorità nazzjonali ma hijiex obbligata li tidentifika l-entità jew l-entitajiet li hija tqis li huma s-sidien benefiċjarji ta' dan l-imgħax.

Fuq id-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kawża C-118/16

146 Permezz tad-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kawża C-118/16, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk SCA awtorizzata bħala SICAR taħt id-dritt Lussemburgiż tistax tibbenefika mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2003/49. Għandu jiġi kkonstatat li dawn id-domandi huma ta' interess biss fil-każ fejn X SCA, SICAR kellha titqies li hija s-sid benefiċjarju tal-imgħax imħallas lilha minn X Denmark, fatt li għandu jiġi vverifikat biss mill-qorti tar-rinviju.

147 Dan premess, għandu jiġi enfasizzat, kif tagħmel il-Kummissjoni u diversi gvernijiet li ppreżentaw osservazzjonijiet, li l-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49 jissuġġetta l-kwalità ta' "kumpannija ta' Stat Membru" li tista' tibbenefika minn vantaġġi previsti f'din id-direttiva għall-osservanza ta' tliet rekwiżiti. Fl-ewwel lok, din il-kumpannija għandu jkollha waħda mill-forom elenkati fl-Anness tal-imsemmija direttiva. Fit-tieni lok, hija għandha tkun meqjusa, abbażi tal-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħala residenti fiskali tal-Istat Membru u ma tkunx meqjusa, skont it-termini ta' konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, bħala li għandha r-residenza fiskali tagħha barra mill-Unjoni Ewropea. Fit-tielet u fl-aħħar nett, hija għandha tkun suġġetta għal waħda mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 3(a)(iii) tad-Direttiva 2003/49 mingħajr ma tkun tibbenefika minn eżenzjoni, jew għal taxxa ta' natura identika jew analoga li tiġi stabbilita wara d-dħul fis-seħħ ta' din id-direttiva u li tissostitwixxi jew tiżdied ma' waħda mit-taxxi eżistenti.

148 Fir-rigward tal-ewwel rekwiżit, dan għandu, bla ħsara għal verifika mill-qorti tar-rinviju, jitqies issodisfatt fil-każ ta' X SCA, SICAR, peress li, kif enfasizza l-Gvern Lussemburgiż waqt is-seduta, SCA awtorizzata bħala SICAR hija waħda mill-forom ta' kumpanniji elenkati fl-Anness tad-Direttiva 2003/49.

149 Fir-rigward tat-tieni rekwiżit, jidher li anki dan huwa ssodisfatt, taħt l-istess riżerva, peress li r-residenza fiskali ta' X SCA, SICAR tinsab fil-Lussemburgu.

150 Fir-rigward tat-tielet rekwiżit, huwa paċifiku li X SCA, SICAR hija suġġetta għall-impôt sur les revenus des collectivités (taxxa fuq id-dħul tal-kollettivitajiet) tal-Lussemburgu, li hija waħda mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 3(a)(iii) tad-Direttiva 2003/49.

151 Madankollu, fil-każ li jkollu jiġi kkonstatat, kif issostni SKAT fil-kawża prinċipali fil-Kawża C-118/16, li l-imgħax irċevut minn X SCA, SICAR huwa effettivament eżenti mit-taxxa fuq id-dħul tal-kollettivitajiet fil-Lussemburgu, ikun hemm għalhekk lok li jiġi kkonstatat li l-imsemmija kumpannija ma tissodisfax it-tielet rekwiżit imsemmi fil-punt 147 ta' din is-sentenza u li għalhekk ma tistax titqies bħala li hija "kumpannija ta' Stat Membru" fis-sens tad-Direttiva 2003/49. Madankollu, hija biss il-qorti tar-rinviju li għandha, jekk ikun il-każ, twettaq il-verifiki meħtieġa fuq dan il-punt.

152 Din l-interpretazzjoni tal-portata tat-tielet rekwiżit imsemmi fil-punt 147 ta' din is-sentenza hija kkonfermata, minn naħa, mill-Artikolu 1(5)(b) tad-Direttiva 2003/49, li minnu jirriżulta li stabbiliment permanenti jista' jitqies bħala li huwa s-sid benefiċjarju tal-imgħax, fis-sens ta' din id-direttiva, biss "jekk il-pagamenti ta' imgħax [li huwa jirċievi] jirrappreżentaw dħul li għalih dak l-istabbiliment permanenti huwa suġġett fl-Istat Membru fejn huwa sitwat għal waħda mit-taxxi msemmija fl-Artikolu 3(a)(iii) [tal-imsemmija direttiva]", u, min-naħa l-oħra, mill-għan tal-istess direttiva li, kif imfakkar essenzjalment fil-punt 85 ta' din is-sentenza, huwa li jiġi żgurat li dawn il-pagamenti jkunu suġġetti darba għat-taxxa fi Stat Membru wieħed.

153 Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kawża C-118/16 għandha tkun li l-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49 għandu jiġi interpretat fis-sens li SCA awtorizzata bħala SICAR taħt id-dritt Lussemburgiż ma tistax tiġi kklassifikata bħala kumpannija ta' Stat Membru, fis-sens tal-imsemmija direttiva, li tista' tibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) ta' din

id-direttiva jekk, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, l-imgħax irċevut mill-imsemmija SICAR, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huwa eżenti mit-taxxa fuq id-dħul tal-kollettivitajiet fil-Lussemburgu.

Fuq id-domandi 6 u 7 fil-Kawża C-115/16, id-domandi 7 u 8 fil-Kawża C-118/16, id-domandi 5 u 6 fil-Kawża C-119/16, u d-domandi 5 u 7 fil-Kawża C-299/16

154 Permezz tad-domandi 6 u 7 fil-Kawża C-115/16, tad-domandi 7 u 8 fil-Kawża C-118/16, tad-domandi 5 u 6 fil-Kawża C-119/16, u tad-domandi 5 u 7 fil-Kawża C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu jekk, fil-każ li l-iskema, prevista fl-Artikolu 1 tad-Direttiva 2003/49, ta' eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallas minn kumpannija residenti ta' Stat Membru lil kumpannija residenti ta' Stat Membru ieħor ma tkunx applikabbli, l-Artikoli 49 u 54 TFUE jew l-Artikolu 63 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu diversi aspetti tal-leġiżlazzjoni tal-ewwel Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, dwar l-intaxxar ta' dan l-imgħax.

155 F'dan ir-rigward, għandha qabel kollox issir distinzjoni bejn żewġ ipoteżijiet. L-ewwel ipoteżi hija dik fejn l-inapplikabbiltà tal-iskema ta' eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn prevista fid-Direttiva 2003/49 tirriżulta mill-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' frodi jew ta' abbuż, fis-sens tal-Artikolu 5 ta' din id-direttiva. F'tali każ, kumpannija residenti ta' Stat Membru ma tistax, fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 96 ta' din is-sentenza, titlob il-benefiċċju tal-libertajiet sanċiti fit-Trattat FUE sabiex tikkontesta l-leġiżlazzjoni nazzjonali li tirregola l-intaxxar tal-imgħax imħallas lil kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor.

156 It-tieni ipoteżi hija dik fejn l-inapplikabbiltà tal-iskema ta' eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn prevista fid-Direttiva 2003/49 tirriżulta mill-fatt li r-rekwiżiti għall-applikazzjoni ta' din is-sistema ta' eżenzjoni ma jkunux issodisfatti, mingħajr madankollu ma tkun ġiet ikkonstatata l-eżistenza ta' frodi jew ta' abbuż, fis-sens tal-Artikolu 5 tal-imsemmija direttiva. F'każ bħal dan, għandu jiġi vverifikat jekk l-artikoli tat-Trattat FUE msemmija fil-punt 154 ta' din is-sentenza għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu l-leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, dwar l-intaxxar tal-imsemmi mgħax.

157 F'dan ir-rigward, l-ewwel nett, permezz tad-domanda 7 fil-Kawża C-115/16, tad-domanda 8 fil-Kawża C-118/16, tad-domanda 6 fil-Kawża C-119/16, u tad-domanda 7 fil-Kawża C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu, essenzjalment, jekk l-Artikoli 49 u 54 TFUE jew l-Artikolu 63 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tgħid li kumpannija residenti li tħallas imgħax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq dan l-imgħax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti meta l-kumpannija li tirċievi l-imgħax hija wkoll kumpannija residenti. Huma jistaqsu, barra minn hekk, jekk dawn l-istess artikoli għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tgħid li kumpannija residenti li tirċievi mgħax mingħand kumpannija oħra residenti ma hijiex suġġetta għall-obbligu li twettaq ħlas bil-quddiem abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u għalhekk hija obbligata li tħallas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-imgħax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik tat-taxxa f'ras il-għajn miġbura f'każ ta' ħlas ta' mgħax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti.

158 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat, kif tenfasizza l-Kummissjoni, li l-ħlas ta' mgħax marbut ma' self li jikkonċerna żewġ kumpanniji residenti fi Stati Membri differenti jaqa' taħt id-dispożizzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, punti 41 u 42, kif ukoll tat-3 ta' Ottubru 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punt 14). Għalhekk, hemm lok li dawn id-domandi jiġu eżaminati fid-dawl ta' dan l-artikolu.

159 F'dan ir-rigward, u indipendentement mill-effetti li taxxa f'ras il-għajn jista' jkollha fuq is-sitwazzjoni fiskali tal-kumpannija li tirċievi l-imgħax, l-obbligu li l-kumpannija li tħallas għandha li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn meta dan il-ħlas isir lil kumpannija mhux residenti jista', sa fejn dan jinvolvi piż ikbar amministrattiv u riskji fil-qasam ta' responsabbiltà li ma jkunux jeżistu li kieku s-self ittieħed mingħand kumpannija residenti, irendi inqas attraenti s-self transkonfinali meta mqabbel mas-self nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punti 28 u 32). Tali obbligu għalhekk jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE.

160 Madankollu, il-ħtieġa li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-irkupru tat-taxxa tikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika tali restrizzjoni. Fil-fatt, il-proċedura ta' taxxa f'ras il-għajn u s-sistema ta' responsabbiltà li sservi bħala garanzija għaliha jikkostitwixxu mezz leġittimu u xieraq sabiex jiġi żgurat it-trattament fiskali tad-dħul ta' kumpannija residenti barra mill-Istat ta' tassazzjoni. Barra minn dan, din il-miżura ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jinkiseb dan l-għan (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punti 39 u 43 sa 52, u tat-13 ta' Lulju 2016, Brisal u KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punti 21 u 22).

161 Fir-rigward tal-fatt li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprovdi li kumpannija residenti li tirċievi mgħax mingħand kumpannija oħra residenti ma hijiex suġġetta għall-obbligu li twettaq ħlas bil-quddiem abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u għalhekk hija obbligata li tħallas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-imgħax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik tat-taxxa f'ras il-għajn miġbura f'każ ta' ħlas ta' mgħax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti, dan jimplika li, filwaqt li l-imgħax imħallas minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti huwa suġġett għal tassazzjoni immedjata u definittiva, dak imħallas minn kumpannija residenti lil kumpannija oħra residenti ma huwa suġġett għall-ebda ħlas bil-quddiem fl-ewwel sentejn ta' tassazzjoni, u dan għalhekk jagħti vantaġġi ta' likwidità lil din l-aħħar kumpannija (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punt 28).

162 L-esklużjoni ta' vantaġġ ta' likwidità f'sitwazzjoni transkonfinali filwaqt li dan jingħata f'sitwazzjoni ekwivalenti fit-territorju nazzjonali tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital (sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

163 Il-Gvern Daniż madankollu jsostni, billi jagħmel riferiment għas-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), li leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi biss għal modalitajiet ta' ġbir tat-taxxa differenti skont is-sede tal-kumpannija li tirċievi l-imgħax tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli.

164 Madankollu, għalkemm mill-punti 41 u 46 tas-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), jirriżulta, ċertament, li differenza fit-trattament li tikkonsisti fl-applikazzjoni ta' metodi jew modalitajiet ta' ġbir tat-taxxa differenti skont il-post ta' residenza tal-kumpannija li tirċievi d-dħul inkwistjoni tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli, madankollu l-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat, fil-punti 43 u 44 tal-imsemmija sentenza, li d-dħul inkwistjoni fil-kawża li tat lok għal dik l-istess sentenza kien, fi kwalunkwe każ, suġġett għat-taxxa, irrispettivament minn jekk kienx ġie rċevut minn kumpannija residenti jew minn kumpannija mhux residenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punt 51). Il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat b'mod partikolari, fil-punt 49 tas-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), li l-kumpanniji residenti kienu obbligati jagħmlu ħlas bil-quddiem tat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-rigward tal-imgħax irċevut minn kumpannija residenti oħra.

165 F'dan il-każ, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tillimitax ruħha li tipprevedi modalitajiet ta' ġbir tat-taxxa differenti skont il-post ta' residenza tal-kumpannija li tirċievi mgħax mħallsa minn kumpannija residenti, iżda din teżenta lill-kumpannija residenti li tirċievi mgħax mingħand kumpannija residenti oħra mill-obbligu ta' ħlas bil-quddiem b'rabta ma' dan l-imgħax matul l-ewwel sentejn fiskali, b'tali mod li din l-ewwel kumpannija hija obbligata li tħallas taxxa fir-rigward ta' dan l-imgħax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik tat-taxxa f'ras il-għajn miġbura f'każ ta' ħlas ta' mgħax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti. L-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' eventwali trattament sfavorevoli tal-imgħax imħallas lill-kumpanniji mhux residenti għandha ssir għal kull sena fiskali, meħuda individwalment (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' Ġunju 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punt 41 u tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punti 30 u 52).

166 Għaldaqstant, u sa fejn il-Gvern Daniż naqas milli jindika xi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika r-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital ikkonstatata fil-punt 162 ta' din is-sentenza, hemm lok li jitqies li din tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE.

167 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 158 sa 166 ta' din is-sentenza, l-Artikolu 63 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix, bħala prinċipju, leġiżlazzjoni nazzjonali li tgħid li kumpannija residenti li tħallas imgħax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq dan l-imgħax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti meta l-kumpannija li tirċievi l-imgħax hija wkoll kumpannija residenti. Dan l-artikolu madankollu jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali taxxa f'ras il-għajn fil-każ ta' ħlas ta' mgħax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti meta kumpannija residenti li tirċievi mgħax mingħand kumpannija oħra residenti ma hijiex suġġetta għall-obbligu li twettaq ħlas bil-quddiem abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u għalhekk hija obbligata li tħallas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-imgħax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik ta' din it-taxxa f'ras il-għajn.

168 It-tieni nett, permezz tad-domanda 6 fil-Kawża C-115/16, tad-domanda 7 fil-Kawża C-118/16, tad-domanda 5 fil-Kawża C-119/16 u tad-domanda 6 fil-Kawża C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu, essenzjalment, jekk l-Artikoli 49 u 54 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li għandha l-obbligu li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallas minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-każ ta' ħlas tardiv ta' din it-taxxa, li tħallas interessi moratorji b'rata ogħla minn dik li tapplika fil-każ ta' ħlas tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b'mod partikolari, fuq l-imgħax irċevut minn kumpannija residenti mingħand kumpannija residenti oħra.

169 Kif ġie ppreċiżat fil-punt 158 ta' din is-sentenza, ir-risposta għal dawn id-domandi għandha tingħata fid-dawl tal-Artikolu 63 TFUE.

170 F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi rrilevat li leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik imsemmija fil-punt 168 ta' din is-sentenza tistabbilixxi differenza fit-trattament f'termini ta' rata ta' interessi moratorji, skont jekk il-ħlas tardiv tat-taxxa dovuta fuq l-imgħax imħallas minn kumpannija residenti huwiex relatat ma' self mogħti minn kumpannija mhux residenti jew minn kumpannija oħra residenti. Għaldaqstant, il-konsegwenza tal-applikazzjoni ta' rata ta' interessi moratorji li tkun ogħla f'każ ta' dewmien ta' ħlas tat-taxxa f'ras il-għajn dovuta fuq l-imgħax imħallas minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti milli f'każ ta' dewmien ta' ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta fuq l-imgħax irċevut minn kumpannija residenti mingħand kumpannija oħra residenti hija li trendi s-self transkonfinali inqas attraenti mis-self nazzjonali. Minn dan tirriżulta restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital.

171 Hekk kif irrilevat il-Kummissjoni, tali restrizzjoni ma tistax tiġi ġġustifikata mill-fatt, invokat mill-Gvern Daniż, li l-intaxxar tal-imgħax fuq self miksub mingħand kumpannija residenti u dak tal-imgħax fuq self miksub mingħand kumpannija mhux residenti huwa kwistjoni ta' applikazzjoni ta'

metodi u ta' modalitajiet ta' ġbir tat-taxxa differenti. F'dawn iċ-ċirkustanzi, u sa fejn il-Gvern Daniż naqas milli jindika xi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika din ir-restrizzjoni, din għandha titqies li tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE.

172 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 169 sa 171 ta' din is-sentenza, l-Artikoli 63 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li għandha l-obbligu li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallsa minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-każ ta' ħlas tardiv ta' din it-taxxa, li tħallas interessi moratorji b'rata ogħla minn dik li tapplika fil-każ ta' ħlas tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b'mod partikolari, fuq l-imgħax irċevut minn kumpannija residenti mingħand kumpannija residenti oħra.

173 It-tielet nett, permezz tad-domanda 5 tagħha fil-Kawża C-299/16, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 49 u 54 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija suġġetta għal obbligu ta' ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax li tħallas lil kumpannija mhux residenti, ma jittiħdux inkunsiderazzjoni spejjeż fil-forma ta' interessi li din tal-aħħar sostniet, filwaqt li, skont din il-leġiżlazzjoni nazzjonali, tali spejjeż jistgħu jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tirċievi mgħax minn kumpannija oħra residenti sabiex jiġi stabbilit id-dħul taxxabbli tagħha.

174 Kif ġie ppreċiżat fil-punt 158 ta' din is-sentenza, anki r-risposta għal dawn id-domandi għandha tingħata fid-dawl tal-Artikolu 63 TFUE.

175 F'dan ir-rigward, kif irrilevat il-Kummissjoni u kif ġie rrikonoxxut, skont l-indikazzjonijiet ipprovduti mill-Gvern Daniż, mill-Ministeru tat-Taxxa wara l-preżentata tal-Kawża C-299/16 quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, mis-sentenza tat-13 ta' Lulju 2016, Brisal u KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punti 23 sa 55), jirriżulta li leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li kumpannija mhux residenti tiġi intaxxata, permezz ta' taxxa f'ras il-għajn miġbura minn kumpannija residenti, fuq l-imgħax imħallas lilha minn din tal-aħħar, mingħajr ma jkun possibbli li jitnaqqsu l-ispejjeż professjonali, bħal spejjeż ta' mgħax, direttament marbuta mal-attività ta' self inkwistjoni filwaqt li tali possibbiltà ta' tnaqqis tingħata lill-kumpanniji residenti li jirċievu mgħax mingħand kumpannija oħra residenti, tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital li hija, bħala prinċipju, ipprojbita mit-Trattat FUE.

176 Il-Gvern Daniż madankollu jsostni li tali restrizzjoni hija ġġustifikata għall-finijiet tal-ġlieda kontra l-abbuż li jirriżulta mill-fatt li l-kumpannija mhux residenti li tirċievi l-imgħax hija, ċertament, suġġetta għat-taxxa fuq dan l-imgħax fl-Istat Membru ta' residenza tagħha iżda li, fl-aħħar mill-aħħar, qatt ma hija ser tiġi ntaxxata minħabba li l-imsemmi mgħax jiġi nnewtralizzat mill-ispejjeż ta' mgħax korrispondenti jew permezz ta' trasferimenti deduċibbli fi ħdan il-grupp.

177 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, kif jirriżulta mill-punt 155 ta' din is-sentenza, l-eventwali konstatazzjoni ta' arranġament abbużiv jew frawdolenti li tiġġustifika l-inapplikabbiltà tad-Direttiva 2003/49 ikollha wkoll bħala konsegwenza l-inapplikabbiltà tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE.

178 Min-naħa l-oħra, fin-nuqqas ta' tali konstatazzjoni, ir-restrizzjoni msemmija fil-punt 175 ta' din is-sentenza ma tistax tiġi ġġustifikata mill-kunsiderazzjonijiet proposti mill-Gvern Daniż b'tali mod li din għandha għaldaqstant titqies li tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE. Fil-fatt, spejjeż ta' mgħax jew trasferimenti fi ħdan grupp jistgħu wkoll iwasslu għal tnaqqis jew saħansitra newtralizzazzjoni tat-taxxa dovuta meta kumpannija residenti tirċievi mgħax minn kumpannija oħra residenti.

179 Minn dan jirriżulta li dan l-artikolu għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi, ħlief f'każ ta' konstatazzjoni ta' frodi jew abbuż, leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija suġġetta għal obbligu ta' ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax li tħallas lil kumpannija mhux

residenti, ma jittiħdux inkunsiderazzjoni l-ispejjeż fil-forma ta' interessi, direttament marbuta mal-attività ta' self inkwistjoni, li din l-aħħar kumpannija sostniet, filwaqt li, skont din il-leġiżlazzjoni nazzjonali, tali spejjeż jistgħu jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tirċievi mgħax minn kumpannija oħra residenti sabiex jiġi stabbilit id-dħul taxxabbli tagħha.

180 Fid-dawl ta' dak kollu li ġie espost iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi 6 u 7 fil-Kawża C-115/16, għad-domandi 7 u 8 fil-Kawża C-118/16, għad-domandi 5 u 6 fil-Kawża C-119/16 u għad-domandi 5 u 7 fil-Kawża C-299/16 għandha tkun li:

– F'sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 2003/49, ta' eżenzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallas minn kumpannija residenti ta' Stat Membru lil kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor ma hijiex applikabbli minħabba l-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' frodi jew ta' abbuż, fis-sens tal-Artikolu 5 ta' din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet sanċiti fit-TFUE ma tistax tiġi invokata sabiex tiġi kkontestata l-leġiżlazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta' dan l-imgħax.

– Jekk tali sitwazzjoni ma tiġix ikkonstatata, l-Artikolu 63 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li:

  – ma jipprekludix, bħala prinċipju, leġiżlazzjoni nazzjonali li tgħid li kumpannija residenti li tħallas imgħax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq dan l-imgħax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti meta l-kumpannija li tirċievi l-imgħax hija wkoll kumpannija residenti. Dan l-artikolu madankollu jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali taxxa f'ras il-għajn fil-każ ta' ħlas ta' mgħax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti meta kumpannija residenti li tirċievi mgħax mingħand kumpannija oħra residenti ma hijiex suġġetta għall-obbligu li twettaq ħlas bil-quddiem abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u għalhekk hija obbligata li tħallas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-imgħax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik ta' din it-taxxa f'ras il-għajn;

  – jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li għandha l-obbligu li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallsa minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-każ ta' ħlas tardiv ta' din it-taxxa, li tħallas interessi moratorji b'rata ogħla minn dik li tapplika fil-każ ta' ħlas tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b'mod partikolari, fuq l-imgħax irċevut minn kumpannija residenti mingħand kumpannija residenti oħra;

  – jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija suġġetta għal obbligu ta' ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax li tħallas lil kumpannija mhux residenti, ma jittiħdux inkunsiderazzjoni l-ispejjeż fil-forma ta' interessi, direttament marbuta mal-attività ta' self inkwistjoni, li din l-aħħar kumpannija sostniet, filwaqt li, skont din il-leġiżlazzjoni nazzjonali, tali spejjeż jistgħu jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tirċievi mgħax minn kumpannija oħra residenti sabiex jiġi stabbilit id-dħul taxxabbli tagħha.

Fuq l-ispejjeż

181 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (Awla Manja) taqta' u tiddeċiedi:

1) Il-Kawżi C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16 huma magħquda għall-finijiet tas-sentenza.

2) L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/49/KE tat-3 ta' Ġunju 2003 dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' imgħax u ta' royalties bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti, moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni minn kull tassazzjoni fuq pagamenti ta' mgħax li huwa jipprevedi hija rriżervata biss għas-sidien benefiċjarji ta' tali mgħax, jiġifieri għall-entitajiet li jibbenefikaw realment minn dan l-imgħax fuq livell ekonomiku u li għalhekk għandhom is-setgħa li jiddeċiedu b'mod liberu xi jsir minn dan l-imgħax.

Il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li jgħid li l-individwi ma jistgħux, b'mod frawdolenti jew abbużiv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-benefiċċju tal-eżenzjoni minn kull tassazzjoni fuq pagamenti ta' mgħax previst fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 għandu, meta jkun hemm prattika frawdolenti jew abbużiva, jiġi rrifjutat lil persuna taxxabbli mill-awtoritajiet u mill-qrati nazzjonali, anki fl-assenza ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni li jipprevedu tali rifjut.

3) Il-prova ta' prattika abbużiva teħtieġ, minn naħa, għadd sħiħ ta' ċirkustanzi oġġettivi li minnhom jirriżulta li, minkejja osservanza formali tar-rekwiżiti previsti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, l-għan imfittex minn din il-leġiżlazzjoni ma ntlaħaqx u, min-naħa l-oħra, element suġġettiv li jikkonsisti fir-rieda li jinkiseb vantaġġ li jirriżulta mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni billi jinħolqu artifiċjalment il-kundizzjonijiet meħtieġa għall-ksib tiegħu. Il-kunsiderazzjoni flimkien ta' għadd ta' indizji tista' tikkonferma l-eżistenza ta' abbuż ta' dritt, sakemm dawn l-indizji huma oġġettivi u konkordanti. Tali indizji jistgħu jkunu, b'mod partikolari, l-eżistenza ta' kumpanniji conduit li ma għandhomx ġustifikazzjoni ekonomika u n-natura purament formali tal-istruttura tal-grupp ta' kumpanniji, tal-arranġament finanzjarju u tas-self. Il-fatt li l-Istat Membru li minnu joriġina l-imgħax ikkonkluda konvenzjoni mal-Istat terz fejn hija residenti l-kumpannija li hija s-sid benefiċjarju ta' dan l-imgħax ma għandu l-ebda effett fuq l-eventwali konstatazzjoni ta' abbuż ta' dritt.

4) Sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta' sid benefiċjarju tal-imgħax, jew sabiex tistabbilixxi l-eżistenza ta' abbuż ta' dritt, awtorità nazzjonali ma hijiex obbligata li tidentifika l-entità jew l-entitajiet li hija tqis li huma s-sidien benefiċjarji ta' dan l-imgħax.

5) L-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49 għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija in akkomandita b'azzjonijiet (SCA) awtorizzata bħala kumpannija ta' investiment f'kapital b'riskju (SICAR) taħt id-dritt Lussemburgiż ma tistax tiġi kklassifikata bħala "kumpannija ta' Stat Membru", fis-sens tal-imsemmija direttiva, li tista' tibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) ta' din id-direttiva jekk, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, l-imgħax irċevut mill-imsemmija SICAR, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huma eżenti mit-taxxa fuq id-dħul tal-kollettivitajiet fil-Lussemburgu.

6) F'sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 2003/49, ta' eżenzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallas minn kumpannija residenti ta' Stat Membru lil kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor ma hijiex applikabbli minħabba l-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' frodi jew ta' abbuż, fis-sens tal-Artikolu 5 ta' din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet sanċiti fit-TFUE ma tistax tiġi invokata sabiex tiġi kkontestata l-leġiżlazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta' dan l-imgħax.

Jekk tali sitwazzjoni ma tiġix ikkonstatata, l-Artikolu 63 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li:

– ma jipprekludix, bħala prinċipju, leġiżlazzjoni nazzjonali li tgħid li kumpannija residenti li tħallas imgħax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq dan l-imgħax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti

meta l-kumpannija li tirċievi l-imgħax hija wkoll kumpannija residenti. Dan l-artikolu madankollu jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali taxxa f'ras il-għajn fil-każ ta' ħlas ta' mgħax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti meta kumpannija residenti li tirċievi mgħax mingħand kumpannija oħra residenti ma hijiex suġġetta għall-obbligu li twettaq ħlas bil-quddiem abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u għalhekk hija obbligata li tħallas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-imgħax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik ta' din it-taxxa f'ras il-għajn.

– **jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li għandha l-obbligu li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax imħallas minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-każ ta' ħlas tardiv ta' din it-taxxa, li tħallas interessi moratorji b'rata ogħla minn dik li tapplika fil-każ ta' ħlas tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b'mod partikolari, fuq l-imgħax irċevut minn kumpannija residenti mingħand kumpannija residenti oħra;**

– **jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija suġġetta għal obbligu ta' ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn fuq l-imgħax li tħallas lil kumpannija mhux residenti, ma jittiħdux inkunsiderazzjoni l-ispejjeż fil-forma ta' interessi, direttament marbuta mal-attività ta' self inkwistjoni, li din l-aħħar kumpannija sostniet, filwaqt li, skont din il-leġiżlazzjoni nazzjonali, tali spejjeż jistgħu jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tirċievi mgħax minn kumpannija oħra residenti sabiex jiġi stabbilit id-dħul taxxabbli tagħha.**

Firem