SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja)

26 ta' Frar 2019*

Werrej

Il-kuntest ġuridiku ... 3

Il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD ... 3

Id-Direttiva 90/435 ... 4

Il-konvenzjonijiet dwar ħelsien mit-taxxa doppja ... 6

Id-dritt Daniż ... 7

It-tassazzjoni tad-dividendi ... 7

It-taxxa f'ras il-għajn ... 7

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

Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari ... 9

1) Il-Kawża C-116/16, T Danmark ... 10

2) Il-Kawża C-117/16, Y Denmark ... 13

Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ... 17

Fuq id-domandi preliminari ... 18

Fuq id-domandi 1 sa 3 kif ukoll fuq id-domandi 4, 4(a) u 4(b) fil-kawżi prinċipali ... 18

Fuq id-domandi 4(c), 4(d), 5 u 8 fil-kawżi prinċipali ... 22

Fuq l-elementi kostituttivi ta' abbuż ta' dritt u l-provi relatati ... 23

Fuq l-oneru tal-prova tal-abbuż ta' dritt ... 25

Fuq id-domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kawżi prinċipali ... 26

* Lingwa tal-kawża: id-Daniż.

Fuq l-ispejjeż 27

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Approssimazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet – Sistema fiskali komuni applikabbli għall-kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji ta' Stati Membri differenti – Direttiva 90/435/KEE – Eżenzjoni tal-profitti mqassma minn kumpanniji ta' Stat Membru lil kumpanniji ta' Stat Membru ieħor – Sid benefiċjarju tal-profitti mqassma – Abbuż ta' dritt – Kumpannija stabbilita fi Stat Membru u li tħallas lill-kumpannija assoċjata stabbilita fi Stat Membru ieħor dividendi li sussegwentement jiġu, totalment jew kważi totalment, ittrasferiti barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea – Sussidjarja suġġetta għall-obbligu li tiġbor t-taxxa f'ras il-għajn fuq il-profitti"

Fil-Kawżi magħquda C-116/16 u C-117/16,

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), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Frar 2016, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Frar 2016, fil-proċeduri

Skatteministeriet

vs

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja),

komposta minn K. Lenaerts, President, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev (Relatur), 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. Șereș, Amministratur,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal T Danmark, minn A. M. Ottosen u S. Andersen, advokater,

– għal Y Denmark Aps, minn L. E. Christensen u H. S. Hansen, advokater,

– għall-Gvern Daniż, minn C. Thorning u J. Nymann-Lindegren u minn 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 Svediż, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren u F. Bergius, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u R. Lyal u 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-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE tat-23 ta' Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 147), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/123/KE tat-22 ta' Diċembru 2003 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 2, p. 3, iktar 'il quddiem, id-"Direttiva 90/435"), kif ukoll tal-Artikoli 49, 54 u 63 TFUE.

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta' kawżi bejn, minn naħa, Skatteministeriet (il-Ministeru tat-Taxxa, id-Danimarka) u, min-naħa l-oħra, T Danmark u Y Denmark Aps, dwar l-obbligu impost fuq dawn il-kumpanniji li jħallsu taxxa f'ras il-għajn minħabba l-ħlas, minn dawn tal-aħħar, ta' dividendi lil kumpanniji mhux residenti meqjusa, mill-awtorità fiskali, bħala li ma humiex is-sidien benefiċjarji ta' dawn id-dividendi u li ma jistgħux, għalhekk, jibbenefikaw mill-eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn prevista fid-Direttiva 90/435.

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 biex 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 10(1) u (2) tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 huwa fformulat kif ġej:

“1. Id-dividendi mħallsa minn kumpannija residenti fi Stat kontraenti lil resident tal-Istat kontraenti l-ieħor huma taxxabbli f’dan l-Istat tal-aħħar.

2. Madankollu, dawn id-dividendi jistgħu jiġu ntaxxati wkoll fl-Istat kontraenti li hija residenti fih il-kumpannija li tħallas id-dividendi, skont il-leġiżlazzjoni ta’ dan l-Istat; iżda jekk id-destinatarju huwa s-sid benefiċjarju tad-dividendi, it-taxxa stabbilita ma tistax teċċedi:

a) 5 % tal-ammont gross tad-dividendi jekk il-benefiċjarju effettiv huwa kumpannija (għajr soċjetà), li żżomm direttament 25 % tal-kapital tal-kumpannija li tħallas id-dividendi;

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi, fil-każijiet l-oħra kollha.”

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 12 tal-kummentarji dwar l-Artikolu 10, 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 l-frodi fiskali”. Min-naħa tiegħu l-punt 12.1 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, barra 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 trattata l-problema tal-kumpanniji conduit u, b’mod iktar ġenerali, ir-riskji ta’ tiftix tal-iktar sistema fiskali vantaġġjuża, b’mod partikolari l-inklużjoni fil-konvenzjonijiet ta’ dispożizzjonijiet speċifiċi kontra l-abbuż, regoli ġenerali kontra l-abbuż, regoli li jgħatu preċedenza lis-sustanza iktar milli lill-forma u regoli ta’ ‘sustanza ekonomika’”.

Id-Direttiva 90/435

8 L-ewwel u t-tielet premessa tad-Direttiva 90/435 huma fformulati kif ġej:

“Billi r-raggruppament tal-kumpanniji ta’ Stati Membri differenti jista’ jkun meħtieġ sabiex jinħolqu ġewwa l-Komunità l-kondizzjonijiet analogi għal dawk ta’ suq intern u sabiex b’hekk jiġi żgurat il-mod kif jiġi stabbilit u jiffunzjona b’mo[d] effettiv is-suq komuni; billi dawn il-ħidmiet ma għandhomx jiġu mfixkla bir-restrizzjonijiiet, l-iżvantaġġi jew it-tagħwiġ li jinħolqu b’mod partikolari mid-dispożizzjonijiet tat-taxxi ta’ l-Istati Membri; billi huwa għalhekk meħtieġ li rigward dan ir-raggruppament ta’ kumpanniji fl-Istati Membri differenti jiddaħħlu regoli tat-taxxa li jkunu newtri mill-lat tal-kompetizzjoni, sabiex l-intrapriżi jitħallew jaddattaw lilhom infushom għall-ħtiġiet tas-suq komuni, biex iżidu l-produttività tagħhom u sabiex itejbu s-saħħa kompetittiva tagħhom fil-livell internazzjonali;

[…]

Billi d-dispożizzjonijiet eżistenti tat-taxxa li jirregolaw ir-relazzjonijiet bejn il-kumpanniji ġenituri [omm] u s-sussidjarji tagħhom fl-Istati Membri differenti ivarjaw b'mod apprezzabbli minn Stat Membru għall-ieħor u huma ġeneralment inqas vantaġġużi minn dawk li japplikaw għall-kumpanniji ġenituri u s-sussidjari fl-istess Stat Membru; billi l-kooperazzjoni bejn il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti tiġi b'hekk żvantaġġata meta mqabbla mal-kooperazzjoni bejn il-kumpanniji fl-istess Stat Membru; billi huwa meħtieġ li jiġi eliminat dan l-iżvantaġġ bid-dħul ta' sistema komuni sabiex tiffaċilita r-raggruppament tal-kumpanniji;"

9 L-Artikolu 1 tad-Direttiva 90/435 jistabbilixxi:

"1. Kull wieħed mill-Istati Membri għandu japplika din id-Direttiva:

[…]

– għat-tqassim tal-qligħ mill-kumpanniji ta' dan l-Istat lill-kumpanniji fl-Istati Membri l-oħra li tagħhom il-kumpanniji ta' l-Istat ta' l-ewwel ikunu sussidjarji,

– […]

2. Din id-Direttiva ma għandhiex tipprekludi l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet domestiċi jew dawk imsejsa fuq ftehimijiet meħtieġa għall-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbuż."

10 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jindika l-kundizzjonijiet formali ta' kumpannija, ta' residenza fiskali u ta' ssuġġettar għat-taxxa li għandhom ikunu ssodisfatti sabiex ikun applikabbli l-benefiċċju previst fid-Direttiva.

11 L-Artikolu 3 tad-Direttiva 90/435 jistipula:

"1. Għall-għanijiet sabiex tiġi applikata din id-Direttiva:

a) l-istatus tal-kumpannija parent [omm] għandu jiġi attribwit għall-inqas lil kull kumpannija ta' Stat Membru li twettaq il-kondizzjonijiet iddikjarati fl-Artikolu 2 u li jkollha sehem minimu ta' 20 % fil-kapital ta' kumpannija ta' Stat Membru ieħor li jwettaq l-istess kondizzjonijiet;

   dan l-istatus għandu jiġi attribwit ukoll, taħt l-istess kondizzonijiet, lil kumpannija ta' Stat Membru li jkollha s-sehem ta' 20 % ta' kumpannija ta' l-istess Stat Membru, miżmum fl-intier tiegħu jew f'parti minnu minn stabbiliment permanenti tal-kumpannija ta' qabel lokata fi Stat Membru ieħor;

   mill-1 ta' Jannar 2007 il-perċentwal minimu tas-sehem għandu jkun ta' 15 %;;

   mill-1 ta' Jannar 2009 il-perċentwal minimu tas-sehem għandu jkun ta' 10 %;

b) 'sussidjarja'; għandha tfisser dik il-kumpannija li l-kapital tagħha jinkludi s-sehem riferit fil-(a).

2. Bħala deroga mill-paragrafu 1, l-Istati Membri għandu jkollhom il-għażla li:

— jibdlu, permezz ta' ftehim bilaterali, il-kriterju taż-żamma ta' sehem fil-kapital bil-kriterju ta' żamma ta' sehem bid-drittijiet għall-vot;

— li ma japplikawx din id-Direttiva għall-kumpanniji ta' dan l-Istat Membru li għal perjodu taż-żmien mhux interrott ta' mill-inqas sentejn rigward iż-żamma ta' l-ishma li jikkwalifikawhom bħala kumpanniji ġenitur jew għal dawk mill-kumpanniji tagħhom li fihom kumpannija ta' Stat Membru ieħor ma jżommux ishma minn dawn għal-perjodu taż-żmien mhux interrott ta' mill-inqas sentejn."

12 L-Artikolu 4(1) tal-imsemmija direttiva jagħti lill-Istati Membri l-għażla bejn żewġ sistemi, jiġifieri bejn is-sistema tal-eżenzjoni jew dik tal-imputazzjoni.

13 L-Artikolu 5 tal-istess direttiva huwa fformulat kif ġej:

"Il-profitti li sussidjarja tqassam lill-kumpannija omm għandhom ikunu eżentati mit-taxxa f'ras il-għajn."

Il-konvenzjonijiet dwar ħelsien mit-taxxa doppja

14 L-Artikolu 10(1) u (2) 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 tad-dividendi u huwa fformulat kif ġej:

"1. Id-dividendi mħallsa minn kumpannija residenti fi Stat kontraenti lil resident tal-Istat kontraenti l-ieħor huma taxxabbli f'dan l-Istat tal-aħħar.

2. Madankollu, dawn id-dividendi jistgħu jiġu ntaxxati wkoll fl-Istat kontraenti li hija residenti fih il-kumpannija li tħallas id-dividendi, skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat; iżda jekk id-destinatarju huwa s-sid benefiċjarju tad-dividendi, it-taxxa stabbilita ma tistax teċċedi:

a) 5 % tal-ammont gross tad-dividendi jekk is-sid benefiċjarju huwa kumpannija (għajr soċjetà), li żżomm direttament 25 % tal-kapital tal-kumpannija li tħallas id-dividendi;

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi, fil-każijiet l-oħra kollha."

15 L-Artikolu 10(1) u (2) tal-Konvenzjoni bejn il-Gvern tar-Renju tad-Danimarka u l-Gvern tar-Repubblika ta' Ċipru dwar Ħelsien mit-Taxxa Doppja fil-Qasam ta' Taxxi fuq id-Dħul u fuq il-Kapital, iffirmata fis-26 ta' Mejju 1981, li kien jaqsam is-setgħa ta' tassazzjoni fir-rigward tad-dividendi u kien jistipula dan li ġej:

"1. Id-dividendi mħallsa minn kumpannija residenti fi Stat kontraenti lil resident tal-Istat kontraenti l-ieħor huma taxxabbli f'dan l-Istat tal-aħħar.

2. Madankollu, dawn id-dividendi jistgħu jiġu ntaxxati wkoll fl-Istat kontraenti li hija residenti fih il-kumpannija li tħallas id-dividendi, skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat; iżda jekk id-destinatarju huwa s-sid benefiċjarju tad-dividendi, it-taxxa stabbilita ma tistax teċċedi:

a) 10 % tal-ammont gross tad-dividendi jekk is-sid benefiċjarju huwa kumpannija (għajr soċjetà jew kumpannija in akkomandita), li żżomm direttament 25 % tal-kapital tal-kumpannija li tħallas id-dividendi;

[…]

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi, fil-każijiet l-oħra kollha.".

16 Skont l-Artikolu 10(2) tal-Konvenzjoni bejn il-Gvern tal-Istati Uniti tal-Amerika u l-Gvern tar-Renju tad-Danimarka dwar Ħelsien mit-Taxxa Doppja u għall-Prevenzjoni tal-Evażjoni Fiskali fil-Qasam tat-Taxxi fuq id-Dħul, iffirmata f'Washington fid-19 ta' Awwissu 1999, l-Istat kontraenti li fih hija residenti l-kumpannija li tħallas id-dividendi jista' jintaxxa d-dividendi mqassma lil kumpannija residenti tal-Istat l-ieħor li huwa s-"sid benefiċjarju" tagħhom b'rata ta' 5 % tal-ammont gross tagħhom.

17 Ma teżisti ebda konvenzjoni fiskali bejn ir-Renju tad-Danimarka u l-Bermuda.

18 Minn dawn il-konvenzjonijiet bilaterali jirriżulta li l-Istat tal-oriġini, jiġifieri, fil-kawżi prinċipali, ir-Renju tad-Danimarka, jista' jintaxxa d-dividendi mqassma lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor meta l-imsemmija kumpannija ma tkunx is-sid benefiċjarju, b'rata ogħla minn dik prevista mill-imsemmija konvenzjonijiet. L-ebda waħda minn dawn il-konvenzjonijiet ma tiddefinixxix madankollu l-kunċett ta' "sid benefiċjarju".

Id-dritt Daniż

It-tassazzjoni tad-dividendi

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

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

[...]

c) dawn jirċievu dividendi li jaqgħu taħt l-Artikolu 16A(1) u (2) tal-Liġi dwar l-Istabbiliment tat-Taxxa Statali fuq id-Dħul [...]. Huma esklużi mill-obbligu fiskali d-dividendi minn ishma f'sussidjarji (ara l-Artikolu 4 tal-Liġi dwar it-Tassazzjoni ta' Qligħ Kapitali) meta d-dividendi mħallsa mis-sussidjarja jgawdu minn eżenzjoni jew tnaqqis tat-tassazzjoni taħt id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva [90/435] jew ta' konvenzjoni fiskali konkluża mal-Gżejjer Faeroe, mal-Groenlandja jew mal-Istat li tiegħu hija residenti din il-kumpannija omm. Huma wkoll esklużi mill-obbligu fiskali d-dividendi minn ishma ta' kumpanniji appartenenti (ara l-Artikolu 4B tal-Liġi dwar it-Tassazzjoni ta' Qligħ Kapitali) li ma humiex ishma ta' sussidjarji meta l-kumpannija benefiċjarja li tkun membru tal-grupp hija residenti fi Stat Membru tal-Unjoni/Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE) u meta d-dividendi jkunu bbenefikaw minn eżenzjoni jew minn tnaqqis tat-taxxa b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva [90/435] jew tal-konvenzjoni fiskali konkluża mal-Istat jekk inkwistjoni kien hemm ishma ta' sussidjarji. Huma wkoll esklużi mill-obbligu fiskali d-dividendi rċevuti minn detenturi ta' azzjonijiet f'kumpanniji omm inklużi fil-lista ta' kumpanniji msemmija fl-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva [90/435], iżda li huma meqjusa, għall-finijiet tal-intaxxar tagħhom fid-Danimarka, bħala entitajiet trasparenti. L-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni hija suġġetta għall-kundizzjoni li d-detentur tal-azzjonijiet fil-kumpannija ma jkunx residenti fid-Danimarka."

It-taxxa f'ras il-għajn

20 Għalkemm, skont l-Artikolu 2(1)(c) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, fir-rigward ta' dividendi provenjenti mid-Danimarka, tapplika responsabbiltà fiskali limitata, l-Artikolu 65 tal-kildeskattelov (il-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn) jimponi fuq il-kumpannija distributriċi daniża l-obbligu li tiġbor it-taxxa f'ras il-għajn b'rata ta' 28 %.

21 L-Artikolu 65(1) u (5) tal-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn, fil-verżjoni rilevanti għall-fatti fil-kawża prinċipali, kien jipprovdi:

"1. Fir-rigward ta' kull adozzjoni jew deċiżjoni ta' distribuzzjoni jew ta' akkreditar ta' dividendi abbażi ta' azzjonijiet jew ta' ishma ta' kumpanniji jew ta' assoċjazzjonijiet eċċ. msemmija fl-Artikolu 1(1)(1), (2), (2e) u (4) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, l-imsemmija kumpanniji, assoċjazzjonijiet, eċċ. għandhom iwettqu ġbir ta' 28 % tat-total distribwit, bla ħsara għal dak ipprovdut fil-paragrafu 4 jew skont il-paragrafi 5 sa 8. [...] L-ammont hekk miġbur għandu jiġi denominat 'taxxa fuq id-dividendi'.

[...]

5. Ma tinġabarx taxxa fuq id-dividenti rċevuti minn kumpannija residenti f'pajjiż barrani li joriġinaw minn kumpannija residenti fid-Danimarka meta dawn id-dividendi ma jnisslux obbligi fiskali [ara l-Artikolu 2(1)(c) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji]."

22 Mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 2(2)(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jirriżulta li l-obbligu fiskali li jirriżulta mill-Artikolu 2(1)(c) ta' din il-liġi jkun definittivament issodisfat bil-ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn previst fl-Artikolu 65 tal-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn. Barra minn hekk, ir-rata tat-taxxa fuq il-profitti kienet, matul il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ta' 28 %.

23 Il-kumpanniji omm Daniżi jibbenefikaw minn eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dividendi rċevuti minn kumpanniji sussidjarji Daniżi, b'mod konformi mal-Artikolu 13(1)(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. Barra minn hekk, mill-Artikolu 31(1)(2) tal-kildeskattebekendtgørelsen (id-Digriet dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn) jirriżulta li, fil-kuntest tad-distribuzzjoni ta' tali dividendi, il-kumpannija Daniża distributriċi ma għandhiex tiġbor taxxa f'ras il-għajn.

24 Min-naħa l-oħra, sa fejn kumpannija Daniża hija taxxabbli fuq id-dividendi ddistribwiti minn kumpannija Daniża oħra, hija din tal-aħħar li għandha twettaq il-ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn skont l-Artikolu 65(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn.

25 Il-Ministeru tat-Taxxa rrikonoxxa, quddiem il-qorti nazzjonali, b'mod partikolari fil-kuntest tat-tilwima fil-Kawża prinċipali C-116/16, li huwa bi ksur tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE li r-Renju tad-Danimarka kien impona, matul is-sena 2011, fuq id-dividendi rċevuti minn kumpannija ta' Stat Membru ieħor, taxxa b'rata ogħla mir-rata tat-taxxa fuq il-kumpanniji applikabbli dak iż-żmien. Konsegwentement, il-Ministeru tat-Taxxa naqqas l-ammont mitlub għal 25 %, jiġifieri rata li kienet indaqs għal dik tat-taxxa fuq il-kumpanniji applikabbli dak iż-żmien.

26 Id-data ta' eżiġibbilità tat-taxxa f'ras il-għajn hija speċifikata fit-tieni sentenza tal-Artikolu 66(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn, li huwa fformulat kif ġej:

"It-taxxa f'ras il-għajn hija eżiġibbli b'effett mill-adozzjoni ta' dividend jew ta' deċiżjoni ta' distribuzzjoni ta' dividend jew ta' akkreditar tiegħu u għandha titħallas sa mhux iktar tard mix-xahar segwenti, fid-data tal-iskadenza tal-ħlas mill-kumpannija tat-taxxi li għandhom jinġabru f'ras il-għajn [magħrufin bħala "A SKAT"] u tal-kontribuzzjoni speċjali tal-ħaddiema li jkunu nġabru."

27 Min iħallas id-dividendi huwa responsabbli, lejn l-Istat, għall-ħlas tal-ammonti miġbura.

28 Fil-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 dovuta minn kumpannija Daniża. Madankollu, il-qorti nazzjonali tindika li, abbażi ta' emenda leġiżlattiva li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Awwissu 2013, l-interessi moratorji huma stabbiliti għall-istess rata, kemm għat-taxxa f'ras il-għajn kif ukoll għat-taxxa fuq il-kumpanniji.

29 Il-persuna responsabbli għall-ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn hija wkoll responsabbli għall-ħlas tal-interessi moratorji. Għal kumpannija suġġetta għal obbligu fiskali illimitat fid-Danimarka, id-dividendi taxxabbli huma wieħed mid-dħul taxxabbli tagħha. Hija l-kumpannija distributriċi li għandha twettaq il-ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn, li għandha tħallas din it-taxxa lit-Teżor u li, fil-każ ta' ħlas tardiv, għandha tħallas l-interessi moratorji.

30 Skont l-Artikolu 65C(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn, il-pagatur ta' dħul li joriġina fid-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

31 Sal-adozzjoni tal-Liġi Nru 540, tad-29 ta' April 2015, ma kinitx teżisti, 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).

32 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 sufficjenti sabiex ma jittiħdux inkunsiderazzjoni l-arranġamenti inkwistjoni fl-imsemmija kawżi.

33 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

34 Fiż-żewġ kawżi prinċipali, il-Ministeru tat-Taxxa jikkontesta d-deċiżjonijiet li permezz tagħhom il-Landsskatteret (l-Awtorità tat-Taxxa Suprema, id-Danimarka) qieset li T Danmark (Kawża C-116/16) u Y Denmark (Kawża C-117/16) kellhom jibbenefikaw mill-eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn, prevista mid-Direttiva 90/435, fuq id-dividendi mħallsa lil entitajiet stabbiliti fi Stat Membru ieħor.

35 Sabiex tibbenefika mill-vantaġġi fiskali previsti fid-Direttiva 90/435, l-entità li tirċievi d-dividendi għandha tissodisfa r-rekwiżiti stabbiliti f'din id-direttiva. Madankollu, kif jesponi l-Gvern Daniż fl-osservazzjonijiet tiegħu, gruppi ta' kumpanniji li ma jissodisfawx dawn ir-rekwiżiti jistgħu joħolqu, bejn il-kumpannija li tiddistribwixxi d-dividenti u l-entità li effettivament ser tirċevihom, 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.

36 Il-fatti kif deskritti mill-qorti 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-116/16, T Danmark

37 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 miegħu r-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 Danmark, fornitriċi ta' servizzi Daniża importanti.

38 Fl-osservazzjonijiet tiegħu, il-Gvern Daniż iddikjara li l-Kawża C-116/16 tirrigwarda l-istess grupp ta' kumpanniji bħal dak inkwistjoni fil-Kawża C-115/16, li tirrigwarda t-tassazzjoni ta' mgħax u li hija s-suġġett tas-sentenza tal-lum, N Luxembourg 1 *et* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16).

39 Hekk kif espost mill-qorti tar-rinviju, il-kumpanniji ta' investiment inkorporaw kumpanniji fil-Lussemburgu. Waħda minnhom, N Luxembourg 2, kisbet, matul is-sena 2010, sehem importanti fil-kapital ta' T Danmark, għalkemm hija kellha, matul il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iktar minn 50 % tal-ishma ta' T Danmark. L-ishma l-oħra ta' T Danmark kienu miżmuma minn eluf ta' azzjonisti.

40 Fuq talba tal-awtoritajiet Daniżi, l-amministrazzjoni tat-taxxa Lussemburgiża stabbilixxiet, fir-rebbiegħa 2011, "ċertifikat ta' residenza", li b'mod partikolari jiċċertifika li N Luxembourg 2 kienet suġġetta għall-impôt sur les revenus des collectivités (taxxa fuq id-dħul tal-kollettivitajiet) u kienet is-sid benefiċjarju tad-dividendi kollha mħallsa fuq l-ishma li hija kellha f'T Danmark jew ta' kwalunkwe dħul ieħor derivat minnhom. Fl-osservazzjonijiet tiegħu, il-Gvern Daniż jirrileva li dan iċ-ċertifikat ma jispeċifikax abbażi ta' liema informazzjoni fattwali ġie stabbilit.

41 F'konformità mal-politika tagħha fil-qasam tad-dividendi, T Danmark ħallset lill-azzjonisti tagħha, matul is-sajf tal-2011, dividendi għal ammont totali ta' madwar 1.8 biljun Krona Daniża (DKK) (madwar EUR 241.4 miljuni). Ġew imħallsa dividendi wkoll fir-rebbiegħa tal-2012.

42 Matul is-sena 2011, T Danmark adixxiet lil SKAT (l-Amministrazzjoni Fiskali, id-Danimarka) b'talba għall-għoti ta' informazzjoni vinkolanti sabiex issir taf jekk id-dividendi li hija kienet ser tqassam lil N Luxembourg 2 kinux eżenti abbażi tat-tielet sentenza tal-Artikolu 2(1)(c) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji u, għalhekk, jekk kinux eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn.

43 Kien indikat, fit-talba għall-għoti ta' informazzjoni vinkolanti, li l-ammont previst tad-dividendi li kienu ser jitqassmu lil N Luxembourg 2 fit-tielet trimestru tal-2011 kien ta' madwar DKK 6 biljuni (madwar EUR 805 miljuni). Ġie enfasizzat ukoll li N Luxembourg 2 kienet entità awtonoma b'amministrazzjoni eżekuttiva u setgħa ta' deċiżjoni indipendenti, tant li evidentement ma kienx possibbli li jsir magħruf minn qabel u b'ċertezza jekk u b'liema mod l-amministrazzjoni eżekuttiva ta' N Luxembourg 2 kinitx ser effettivament tiddeċiedi li tuża dawn id-dividendi. Fl-aħħar nett, kien speċifikat li parti kunsiderevoli tal-investituri finali kienu residenti fl-Istati Uniti.

44 Il-Ministeru tat-Taxxa wieġeb li ma setgħetx tingħata risposta għal din it-talba, fin-nuqqas ta' għarfien ta' kif N Luxembourg 2 kienet ser tuża d-dividendi mħallsa minn T Danmark.

45 T Danmark wieġeb li seta' jitqies bħala fatt stabbilit, għall-finijiet tar-risposta għat-talba għall-għoti ta' informazzjoni vinkolanti, li d-dividendi kellhom jitħallsu minn T Danmark lil N Luxembourg 2, li kellha min-naħa tagħha tqassam dividendi lill-kumpannija omm rispettiva tagħha. Skont dawn l-indikazzjonijiet, seta' jiġi preżunt li din kellha tqassam parti minn dawn l-ammonti (bħala dividendi u/jew imgħax u/jew ta' ħlas lura ta' djun) lil kumpanniji kkontrollati minn diversi kumpanniji ta' investiment jew mill-kredituri tagħha. T Danmark ippreżumiet ukoll li l-ammonti mħallsa mill-kumpannija omm ta' N Luxembourg 2 lil kumpanniji kkontrollati minn diversi kumpanniji ta' investiment kellhom jiġu ttrasferiti lill-investituri finali tal-kumpanniji ta' investiment, iżda T Danmark speċifikat li ma kinitx taf b'liema mod kellhom iseħħu dawn it-trasferimenti, u lanqas liema trattament fiskali dawn kienu ser jingħataw.

46 L-iSkatteråd (il-Kunsill Nazzjonali tat-Taxxa, id-Danimarka) wieġeb fin-negattiv għat-talba għall-għoti ta' informazzjoni vinkolanti.

47 Adita minn T Danmark bi lment kontra din id-deċiżjoni, il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali qieset, min-naħa l-oħra, li d-dividendi ddistribwiti minn din tal-aħħar lil N Luxembourg 2 kienu eżenti mit-taxxa. Hija fil-fatt iddeċidiet li obbligu fiskali limitat kien eskluż b'applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, peress li r-Renju tad-Danimarka ma kienx adotta dispożizzjonijiet leġiżlattivi intiżi li jiġu evitati l-frodi u l-abbużi, kif jipprevedi l-Artikolu 1(2) ta' din id-direttiva, u ma setax, b'konsegwenza ta' dan, jintaxxa d-dividendi skont l-Artikolu 2(1)(c) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. Il-Ministeru tat-Taxxa ppreżenta rikors ġudizzjarju kontra din id-deċiżjoni tal-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali.

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

"1) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435], fuq l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali għall-prevenzjoni tal-frodi u tal-abbuż, tippreżupponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispożizzjoni nazzjonali speċifika li timplementa l-Artikolu 1(2) 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 1(2)?

1.1 Jekk id-domanda 1 tingħata risposta fl-affermativ, jista' l-paragrafu 2(1)(c) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li jipprovdi li "id-dividendi jgawdu minn eżenzjoni jew tnaqqis tat-tassazzjoni taħt id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva [90/435]" għalhekk jitqies bħala dispożizzjoni nazzjonali speċifika kif imsemmija fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva?

2) Dispożizzjoni f'konvenzjoni dwar it-taxxa doppja bejn żewġ Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni ta' dividendi mqassma tiddependi fuq jekk ir-riċevitur tad-dividendi jitqiesx li huwa s-sid benefiċjarju ta' dawn id-dividendi, tikkostitwixxi dispożizzjoni kontra l-abbuż koperta mill-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435]?

3) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta fl-affermativ għad-domanda 2, huma mbagħad il-qrati nazzjonali li għandhom jiddefinixxu x'inhuwa inkluż fil-kunċett "sid benefiċjarju", jew il-kunċett għandu jiġi interpretat, bl-applikazzjoni tad-Direttiva [90/435], fis-sens li għandu jirċievi definizzjoni fid-dritt tal-Unjoni suġġetta għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja?

4) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta fl-affermativ għad-domanda 2 u r-risposta għad-domanda 3 hija li ma humiex il-qrati nazzjonali li għandhom jiddefinixxu x'inhuwa inkluż fil-kunċett ta' "sid benefiċjarju", il-kunċett għandu f'dak il-każ jiġi interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti, tirċievi dividendi minn sussidjarja fi Stat Membru ieħor, hija s-"sid benefiċjarju" ta' dawk id-dividendi fis-sens li fih għandu jinftiehem dan il-kunċett fid-dritt tal-UE?

(a) Il-kunċett ta' "sid benefiċjarju" għandu jiġi interpretat skont il-kunċett korrispondenti fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49/KE ("Direttiva 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) tal-istess direttiva?

(b) Il-kunċett għandu jiġi interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 10 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 12), jew jistgħu jiġu inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklużi ż-żidiet magħmula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" u ż-żidiet magħmula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali"?

(c) X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tad-dividendi għandux jitqies bħala "sid benefiċjarju" l-fatt li r-riċevitur tad-dividendi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jgħaddi l-interessi lil persuna oħra?

(d) X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tad-dividendi għandux jitqies bħala "sid benefiċjarju" l-fatt 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-OECD tal-1977?

(5) Jekk jingħad f'dan il-każ li hemm "dispożizzjonijiet domestiċi jew dawk imsejsa fuq ftehimijiet meħtieġa għall-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbuż", ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435], li dividendi ġew imqassma minn kumpannija (A) residenti fi Stat Membru lil kumpannija omm (B) fi Stat Membru ieħor u minn hemm mgħoddija lill-kumpannija omm ta' dik il-kumpannija (C), residenti barra mill-UE/ŻEE u li, min-naħa tagħha, ittrasferiethom lill-kumpannija omm tagħha (D), ukoll residenti barra mill-Unjoni jew miż-ŻEE, li l-ebda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja ma ġiet konkluża bejn l-Istat imsemmi l-ewwel u l-Istat fejn D hija residenti, u li l-Istat imsemmi l-ewwel, taħt il-leġiżlazzjoni tiegħu, ma jkollux dritt li jintaxxa f'ras il-għajn dividendi mqassma minn A lil D, kieku D kien is-sid dirett ta' A, hemm abbuż fis-sens tad-Direttiva b'tali mod li B ma tibbenefikax mill-protezzjoni li hija tagħti?

6) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435/KEE rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), l-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jipprekludi leġiżlazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-aħħar jintaxxa l-kumpannija omm residenti fi Stat Membru ieħor fuq id-dividendi, meta l-Istat Membru inkwistjoni jqis kumpanniji omm residenti f'ċirkustanzi simili bħala eżenti mit-taxxa fuq dawn it-tip ta' dividendi?

7) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies;li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435/KEE rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm fl-Istat Membru tal-aħħar titqies li għandha responsabbiltà limitata għat-taxxa f'dak l-Istat Membru fuq id-dividendi inkwistjoni, l-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jipprekludi 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 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 magħmula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

8) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta fl-affermativ għad-domanda 2 u r-risposta għad-domanda 3 tkun li ma humiex il-qrati nazzjonali li għandhom jiddefinixxu x'inhuwa inkluż fil-kunċett ta' "sid benefiċjarju", u jekk kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru ma tistax, fuq din il-bażi, titqies bħala eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont id-Direttiva [90/435] rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), l-Istat Membru tal-aħħar huwa f'dak il-każ obbligat skont id-Direttiva [90/435] jew l-Artikolu 4(3) TFUE [TUE] li jindika liema persuna jew entità huwa jqis bħala s-sid benefiċjarju?

9) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id-Direttiva [90/435] rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), l-Artikolu 49 TFUE moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE (b'mod alternattiv, l-Artikolu 63 TFUE), meqjusa separatament jew b'mod sħiħ, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema:
   (a) l-Istat Membru tal-aħħar jitlob li s-sussidjarja żżomm it-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi 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 l-kumpannija omm tkun residenti fl-Istat Membru??
   (b) l-Istat Membru tal-aħħar jikkalkola l-interessi moratorji fuq it-taxxa f'ras il-għajn dovuta?

   Għar-risposta għad-domanda 9, il-Qorti tal-Ġustizzja hija mitluba tieħu inkunsiderazzjoni r-risposti għad-domandi 6 u 7.

10) F'ċirkustanzi fejn:
   (1) kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru tissodisfa r-rekwiżit fid-Direttiva [90/435] li jkollha (fl-2011) mill-inqas 10% tal-kapital azzjonarju ta' kumpannija (sussidjarja) residenti fi Stat Membru ieħor;
   (2) il-kumpannija omm fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi mqassma mis-sussidjarja;
   (3) l-azzjonist(i) (diretti jew indiretti) tal-kumpannija omm, residenti f'pajjiż mhux fl-UE/ŻEE, huma meqjusa li huma s-sid(ien) benefiċjarji tad-dividendi inkwistjoni;
   (4) l-azzjonisti (diretti jew indiretti) imsemmija hawn fuq jissodisfaw ukoll ir-rekwiżit rigward kapital hawn fuq imsemmi;

L-Artikolu 63 TFUE f'dak il-każ jippreklu di leġiżlazzjoni skont liema l-Istat Membru fejn is-sussidjarja hija residenti jintaxxa d-dividendi inkwistjoni meta dan l-istess Stat Membru jqis li kumpanniji residenti li jissodisfaw ir-rekwiżit rigward kapital li jinsab fid-Direttiva [90/435], jiġifieri, fis-sena fiskali 2011 iżommu mill-inqas 10% tal-kapital azzjonarju fil-kumpannija li qed tqassam id-dividendi, huma eżenti mit-taxxa fuq dawn id-dividendi?"

2) Il-Kawża C-117/16, Y Denmark

49 Kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, Y Inc., stabbilita fl-Istati Uniti (iktar 'il quddiem "Y USA") u l-kumpannija ċentrali tal-grupp Y, hija kkwotata fil-Borża. Is-sussidjarji tagħha stabbiliti barra l-pajjiż huma miżmuma permezz ta' Y Global Ltd stabbilita fil-Bermuda (iktar 'il quddiem "Y Bermuda"), li l-unika attività tagħha, minbarra ż-żamma tal-ishma fis-sussidjarji tagħha, hija ż-żamma ta' drittijiet ta' proprjetà intellettwali fuq il-prodotti tal-grupp. Il-ġestjoni amministrattiva tagħha hija żgurata minn kumpannija maniġerjali indipendenti.

50 L-għan ta' Y Denmark, stabbilita fid-Danimarka matul is-sena 2000 minn Y USA u li dejjem kellha madwar għoxrin impjegat, huwa l-bejgħ u l-appoġġ, u tagħti rendikont tal-attivitajiet tagħha lil Y BV, kumpannija stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi (iktar 'il quddiem "Y Holland"), li hija responsabbli għall-operazzjonijiet ta' bejgħ tal-grupp barra mill-Istati Uniti, mill-Kanada u mill-Messiku. Y Denmark hija wkoll il-kumpannija omm għall-parti Ewropea tal-grupp Y.

51 Wara l-adozzjoni, fl-Istati Uniti tal-American Jobs Creation Act of 2004 (il-Liġi Amerikana tal-2004 dwar il-Ħolqien tal-Impjiegi), il-kumpanniji bbażati fl-Istati Uniti bbenefikaw mill-possibbiltà temporanja għar-ripatrijazzjoni tad-dividendi ta' sussidjarji barranin b'kundizzjonijiet fiskali partikolarment favorevoli suġġett għall-impenn li jużaw il-profitt minnhom għal għanijiet speċifiċi fl-Istati Uniti, b'mod partikolari r-riċerka u l-iżvilupp. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li Y USA iddeċidiet li tirripatrija l-ikbar ammont possibbli ta' dividendi ta' Y Bermuda matul is-sena finanzjarja mill-1 ta'

Mejju 2005 sat-30 ta' April 2006. Il-kontribuzzjoni totali, li kellha b'mod partikolari toriġina mid-dividendi mħallsa mis-sussidjarji ta' Y Bermuda, ġiet stabbilita għal 550 miljun dollaru Amerikan (USD) (madwar EUR 450.82 miljuni).

52 Qabel it-twettiq ta' dan it-tqassim, il-parti Ewropea tal-grupp Y kienet is-suġġett ta' ristrutturazzjoni. F'dan il-kuntest, fid-9 ta' Mejju 2005 Y Bermuda stabbilixxiet il-kumpannija Y Cyprus b'kapital azzjonarju inizjali ta' USD 20 000 (madwar EUR 16 400), li minnhom USD 2 000 (madwar EUR 1 640) ġew rilaxxati għall-inkorporazzjoni tal-kumpannija. Permezz ta' ftehim tas-16 ta' Settembru 2005, Y Bermuda biegħet lil Y Cyprus is-sehem f'Y Denmark għal EUR 90 miljuni. Il-prezz tħallas permezz tal-ħruġ ta' bond.

53 Kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, Y Cyprus hija kumpannija ta' portafoll (holding) li teżerċità wkoll xi attivitajiet ta' ġestjoni ta' likwidità, bħal self lil sussidjarji. Mir-rapporti ta' ġestjoni li jinsabu fil-kontijiet annwali ta' din il-kumpannija għas-snin 2005–2006 u 2006–2007 jirriżulta li l-attività prinċipali tagħha kienet il-ġestjoni tal-ishma. Barra minn hekk, il-kumpannija ħallset remunerazzjoni lill-membri tal-Bord tad-Diretturi għall-preżenza tagħhom fil-laqgħat li tammonta għal USD 571 (madwar EUR 468) u USD 915 (madwar EUR 750) rispettivament. Skont il-kontijiet annwali, il-kumpannija ma ġietx intaxxata, peress li l-kumpannija ma kisbitx riżultat pożittiv ta' dħul taxxabbli.

54 Il-qorti tar-rinviju tispeċifika li, fis-26 ta' Settembru 2005, Y Holland iddeċidiet li tħallas dividend li jammonta għal EUR 76 miljuni lil Y Denmark għas-sena fiskali 2004/2005. Dan id-dividend tħallas fil-25 ta' Ottubru 2005 lil Y Denmark. Fit-28 ta' Settembru 2005, il-laqgħa ġenerali tas-soċji ta' Y Denmark approvat, għall-din l-istess sena finanzjarja, il-ħlas ta' dividend lil Y Cyprus li wkoll kien jammonta għal EUR 76 miljun. Din is-somma tħallset lil Y Cyprus fis-27 ta' Ottubru 2005. Fit-28 ta' Ottubru 2005, Y Cyprus ittrasferixxiet din l-istess somma lil Y Bermuda bħala ħlas lura parzjali tas-self mogħti fil-kuntest tax-xiri ta' Y Denmark.

55 Fil-21 ta' Ottubru 2005, Y Cyprus inkorporat kumpannija fil-Pajjiżi l-Baxxi denominata Y Holding BV. Permezz ta' ftehim tal-25 ta' Ottubru 2005, Y Denmark ittrasferixxiet is-sehem tagħha f'Y Holland lil Y Holding għas-somma ta' EUR 14-il miljun.

56 Fit-3 ta' April 2006, Y Bermuda qassmet dividend ta' USD 550 miljuni (madwar EUR 450.82 miljuni) lil Y USA. Il-ħlas ta' dan id-dividend kien iffinanzjat permezz tal-fondi rispettivi tagħha u permezz ta' dejn bankarju.

57 Fit-13 ta' Ottubru 2006, l-assemblea ġenerali tal-azzjonisti ta' Y Denmark approvat il-ħlas ta' dividend għas-sena finanzjarja 2005–2006 ta' ammont ta' DKK 92 012 000 (madwar EUR 12.3 miljuni) lil Y Cyprus. Y Denmark indikat li dan l-ammont kien parti (bħala dividendi riċevibbli) mid-dividend totali ta' USD 550 miljun (madwar EUR 450.82 miljuni) li Y Bermuda kienet qassmet lil Y USA fit-3 ta' April 2006, fatt li ġie kkontestat mill-Ministeru tat-Taxxa fl-assenza ta' dokumenti ta' sostenn. Y Denmark ittrasferixxiet matul is-sena 2010 ammont ta' DKK 92 012 000 (madwar EUR 12.3 miljuni) lil Y Cyprus.

58 Skont il-qorti tar-rinviju, il-kwistjoni prinċipali li tqum f'dan il-każ hija jekk Y Cyprus hijiex marbuta b'obbligu fiskali limitat fid-Danimarka fir-rigward tad-dividendi inkwistjoni. Skont id-dritt nazzjonali, kumpannija omm barranija ma hijiex, bħala prinċipju, marbuta b'obbligu fiskali limitat fid-Danimarka minħabba dividendi. L-eżenzjoni tad-dividendi jew l-intaxxar imnaqqas tagħhom huma madankollu suġġetti għal applikazzjoni tad-Direttiva 90/435 jew ta' konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja. Il-parti l-kbira tal-konvenzjonijiet fiskali konklużi mir-Renju tad-Danimarka jistipulaw, bħala kundizzjoni għall-eżenzjoni jew it-tnaqqis tat-taxxa, li l-entità li tkun irċeviet id-dividendi tkun is-"sid benefiċjarju" ("retmæssig ejer") tagħhom. Id-Direttiva 90/435 ma tipprevedix kundizzjoni ekwivalenti.

59 Skont SKAT, Y Cyprus hija marbuta b'obbligu fiskali limitat fid-Danimarka fir-rigward tad-dividendi inkwistjoni, peress li l-imsemmija kumpannija ma tistax titqies li hija s-sid benefiċjarju ta' dawn id-dividendi, fis-sens tal-Konvenzjoni Fiskali bejn ir-Renju tad-Danimarka u r-Repubblika ta' Ċipru. Bl-istess mod, din ma hijiex koperta mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 90/435 dwar l-eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn.

60 Permezz ta' deċiżjoni tas-17 ta' Settembru 2010, SKAT ikkonstatat li Y Denmark kellha tiġbor taxxa f'ras il-għajn fuq żewġ ħlasijiet ta' dividendi mwettqa matul is-snin 2005 u 2006 favur il-kumpannija omm tagħha, Y Cyprus, u li Y Denmark kellha titqies li hija responsabbli għall-ħlas tal-imsemmija taxxa f'ras il-għajn.

61 Din id-deċiżjoni kienet is-suġġett ta' lment quddiem il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali. Fis-16 ta' Diċembru 2011, din tal-aħħar, l-istess bħal SKAT, ikkonstatat li Y Cyprus ma kinitx is-sid benefiċjarju tad-dividendi fis-sens tal-Konvenzjoni Fiskali bejn ir-Renju tad-Danimarka u r-Repubblika ta' Ċipru, iżda laqgħet il-motiv imqajjem minn Y Denmark li ma kienx hemm lok li tinġabar taxxa f'ras il-għajn peress li Y Cyprus kellha tibbenefika minn regoli ta' eżenzjoni previsti fid-Direttiva 90/435.

62 Il-Ministeru tat-Taxxa ppreżenta rikors kontra d-deċiżjoni tal-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali quddiem il-qorti tar-rinviju.

63 Fid-deċiżjoni tar-rinviju, il-qorti tar-rinviju rrilevat li l-partijiet fil-kawża jaqblu dwar il-fatt li l-prinċipju msejjaħ ta' "realtà" ma jippermettix li ma jittiħdux inkunsiderazzjoni l-arranġamenti magħmula u li l-kumpannija li rċeviet d-dividendi, f'dan il-każ Y Cyprus, hija l-benefiċjarju leġittima tad-dħul fis-sens tad-dritt Daniż.

64 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Lvant) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel is-segwenti domandi preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] fuq l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali għall-prevenzjoni tal-frodi u tal-abbuż, tippreżupponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispożizzjoni nazzjonali speċifika li timplementa l-Artikolu 1(2) 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 1(2)?

1.1 Jekk id-domanda 1 tingħata risposta fl-affermativ, jista' l-paragrafu 2(1)(c) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li jipprovdi li "id-dividendi jgawdu minn eżenzjoni jew tnaqqis tat-tassazzjoni taħt id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill [90/435] dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti" għalhekk jitqies bħala dispożizzjoni nazzjonali speċifika kif imsemmija fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva?

2) Dispożizzjoni f'konvenzjoni dwar it-taxxa doppja bejn żewġ Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni ta' dividendi mqassma tiddependi fuq jekk ir-riċevitur tad-dividendi jitqiesx li huwa s-sid benefiċjarju ta' dawn id-dividendi, tikkostitwixxi dispożizzjoni kontra l-abbuż koperta mill-Artikolu 1(2) tad-Direttiva?

2.1 Jekk iva, it-terminu "fuq ftehimijiet" fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435 għandu jiġi interpretat fis-sens li jippreżupponi li Stat Membru jista', taħt id-dritt nazzjonali tiegħu, jinvoka l-konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, għad-detriment tal-persuni taxxabbli?

3) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta fl-affermativ għad-domanda 2, huma mbagħad il-qrati nazzjonali li għandhom jiddefinixxu x'inhuwa inkluż fil-kunċett "sid benefiċjarju", jew il-kunċett għandu jiġi interpretat, bl-applikazzjoni tad-Direttiva [90/435], fis-sens li għandu jirċievi definizzjoni fid-dritt tal-Unjoni suġġetta għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja?

4) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta fl-affermativ għad-domanda 2 u r-risposta għad-domanda 3 hija li ma humiex il-qrati nazzjonali li għandhom jiddefinixxu x'inhuwa inkluż fil-kunċett ta' "sid benefiċjarju", il-kunċett għandu f'dak il-każ jiġi interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-każ preżenti, tirċievi dividendi minn sussidjarja fi Stat Membru ieħor, hija s-"sid benefiċjarju" ta' dawk id-dividendi fis-sens li fih għandu jinftiehem dan il-kunċett fid-dritt tal-UE?

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

   (b) Il-kunċett għandu jiġi interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 10 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 12), jew jistgħu jiġu inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklużi ż-żidiet magħmula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" u ż-żidiet magħmula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali"?

   (c) X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tad-dividendi għandux jitqies bħala "sid benefiċjarju" l-fatt li r-riċevitur tad-dividendi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jgħaddi l-interessi lil persuna oħra?

   (d) X'importanza għandu għall-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-riċevitur tad-dividendi għandux jitqies bħala "sid benefiċjarju" l-fatt 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-OECD tal-1977

5) Jekk jingħad f'dan il-każ li hemm "dispożizzjonijiet domestiċi jew dawk imsejsa fuq ftehimijiet meħtieġa għall-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbuż", ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435], li dividendi ġew imqassma minn kumpannija (A) residenti fi Stat Membru lil kumpannija omm (B) fi Stat Membru ieħor u minn hemm mgħoddija lill-kumpannija omm ta' dik il-kumpannija (C), residenti barra mill-UE/ŻEE u li, min-naħa tagħha, ittrasferiethom lill-kumpannija omm tagħha (D), ukoll residenti barra mill-Unjoni jew miż-ŻEE, li l-ebda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja ma ġiet konkluża bejn l-Istat imsemmi l-ewwel u l-Istat fejn D hija residenti, u li l-Istat imsemmi l-ewwel, taħt il-leġiżlazzjoni tiegħu, ma jkollux dritt li jintaxxa f'ras il-għajn dividendi mqassma minn A lil D, kieku D kien is-sid dirett ta' A, hemm abbuż fis-sens tad-Direttiva b'tali mod li B ma tibbenefikax mill-protezzjoni li hija tagħti?

6) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (u/jew l-Artikolu 56 KE), jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-aħħar jintaxxa l-kumpannija omm residenti fi Stat Membru ieħor fuq id-dividendi, meta l-Istat Membru inkwistjoni jqis kumpanniji omm residenti f'ċirkustanzi simili bħala eżenti mit-taxxa fuq dawn it-tip ta' dividendi?

7) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies; li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), u l-kumpannija omm fl-Istat Membru tal-aħħar titqies li għandha responsabbiltà limitata għat-taxxa f'dak l-Istat Membru fuq id-dividendi inkwistjoni, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (u/jew l-Artikolu 56 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 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 magħmula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

8) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta fl-affermativ għad-domanda 2 u r-risposta għad-domanda 3 tkun li ma humiex il-qrati nazzjonali li għandhom jiddefinixxu x'inhuwa inkluż fil-kunċett ta' "sid benefiċjarju", u jekk kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru ma tistax, fuq din il-bażi, titqies bħala eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont id-Direttiva [90/435] rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), l-Istat Membru tal-aħħar huwa f'dak il-każ obbligat skont id-Direttiva [90/435] jew l-Artikolu 10 KE li jindika liema persuna jew entità huwa jqis bħala s-sid benefiċjarju?

9) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn taħt id-Direttiva [90/435] rigward dividendi rċevuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor (sussidjarja), l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (u/jew l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod sħiħ, jipprekludu leġiżlazzjoni skont liema:
   (a) l-Istat Membru tal-aħħar jitlob li s-sussidjarja żżomm it-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi 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 l-kumpannija omm tkun residenti fl-Istat Membru?
   (b) l-Istat Membru tal-aħħar jikkalkola l-interessi moratorji fuq it-taxxa f'ras il-għajn dovuta?

   Għar-risposta għad-domanda 9, il-Qorti tal-Ġustizzja hija mitluba tieħu inkunsiderazzjoni r-risposti għad-domandi 6 u 7.

10) F'ċirkustanzi fejn:
   (1) kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru tissodisfa r-rekwiżit fid-Direttiva [90/435] li jkollha (fl-2005 u 2006) mill-inqas 20 % tal-kapital azzjonarju ta' kumpannija (sussidjarja) residenti fi Stat Membru ieħor;
   (2) il-kumpannija omm hija fil-fatt meqjusa li ma hijiex eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi mqassma mis-sussidjarj;
   (3) l-azzjonist(i) (diretti jew indiretti) tal-kumpannija omm, residenti f'pajjiż mhux fl-UE/ŻEE, huma meqjusa li huma s-sid(ien) benefiċjarji tad-dividendi inkwistjoni;
   (4) l-azzjonisti (diretti jew indiretti) imsemmija hawn fuq jissodisfaw ukoll ir-rekwiżit rigward kapital hawn fuq imsemmi;

   l-Artikolu 56 KE f'dak il-każ jipprekludi leġiżlazzjoni skont liema l-Istat Membru fejn is-sussidjarja hija residenti jintaxxa d-dividendi inkwistjoni meta dan l-istess Stat Membru jqis li kumpanniji residenti li jissodisfaw ir-rekwiżit rigward kapital li jinsab fid-Direttiva [90/435], jiġifieri, fis-snin fiskali 2005 u 2006 iżommu mill-inqas 20 % tal-kapital azzjonarju fil-kumpannija li qed tqassam id-dividendi (15 % fl-2007 u fl-2008, imbagħad 10 % sussegwentement), huma eżenti mit-taxxa fuq dawn id-dividendi?"

Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

65 Minħabba l-konnessjoni taż-żewġ kawżi prinċipali, li t-tnejn li huma jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-Direttiva 90/435 u tal-libertajiet fundamentali sanċiti fit-Trattati, hemm lok li dawn jingħaqdu għall-finijiet tas-sentenza.

66 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-115/16 u C-118/16, C-119/16 u C-299/16, li huma s-suġġett tas-sentenza tal-lum, N Luxembourg 1 *et* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16), 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

67 Id-domandi magħmula mill-qorti nazzjonali jirrigwardaw tliet kwistjonijiet. L-ewwel kwistjoni hija l-eżistenza ta' bażi legali li tippermetti lil Stat Membru jirrifjuta, minħabba t-twettiq ta' abbuż ta' dritt, il-benefiċċju tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435, lil kumpannija li qassmet profitti lil kumpannija ta' Stat Membru ieħor u li hija sussidjarja tagħha. 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 90/435, 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 sa 3 kif ukoll fuq id-domandi 4, 4(a) u 4(b) fil-kawżi prinċipali

68 Permezz tad-domandi 1 sa 3 kif ukoll fuq id-domandi 4, 4(a) u 4(b) fil-kawżi prinċipali, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi, fl-ewwel lok, jekk il-ġlieda kontra l-frodi jew l-abbuż, awtorizzata fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435, tippreżupponix l-eżistenza ta' dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni kontra l-abbuż fis-sens tal-imsemmi artikolu. Fit-tieni lok, hija tistaqsi jekk konvenzjoni abbozzata skont il-mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD u li tinkludi l-kunċett ta' "sid benefiċjarju" tistax tikkostitwixxi dispożizzjoni kontra l-abbuż prevista f'konvenzjoni, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435. Fit-tielet lok, hija tistaqsi jekk dan il-kunċett ta' "sid benefiċjarju" huwiex kunċett tad-dritt tal-Unjoni u għandux jiġi interpretat fl-istess sens bħal dik ta' "sid benefiċjarju" li jidher fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 u jekk huwiex possibbli li jittieħed inkunsiderazzjoni, għall-interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, l-Artikolu 10 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977. Hija tistaqsi b'mod partikolari jekk dispożizzjoni dwar il-kunċett ta' "sid benefiċjarju" tistax titqies bħala li tikkostitwixxi bażi legali li tippermetti l-ġlieda kontra l-abbuż ta' dritt.

69 Għandu l-ewwel nett jiġu eżaminati d-domandi 1 fil-kawżi prinċipali, li permezz tagħhom il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, fil-ġlieda kontra abbuż ta' dritt fil-kuntest tal-applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, 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.

70 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).

71 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 abbużivament 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).

72 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.

73 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, kif 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).

74 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).

75 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).

76 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).

77 Għalkemm l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435 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 70 sa 72 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.

78 F'dan ir-rigward, hekk kif jirriżulta mill-ewwel u mit-tielet premessi tad-Direttiva 90/435, din għandha l-għan li tiffaċilita r-raggruppament ta' kumpanniji fuq il-livell tal-Unjoni billi tistabbilixxi regoli fiskali newtrali fir-rigward tal-kompetizzjoni sabiex tippermetti li l-impriżi jadattaw ruħhom għar-rekwiżiti tas-suq komuni, biex iżidu l-produttività tagħhom u sabiex isaħħu l-pożizzjoni kompetittiva tagħhom fil-livell internazzjonali.

79 Issa, 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 90/435 ma huwiex koerenti ma' tali għanijiet u, bil-kontra ta' dan, jippreġudika l-funzjonament tajjeb tas-suq intern billi jikkawża distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni. Kif essenzjalment osservat l-Avukat Ġenerali fil-punt 51 tal-konklużjonijiet tagħha fil-Kawża C-116/16, 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).

80 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 90/435 huwa armonizzazzjoni fil-qasam tat-taxxi diretti permezz tal-istabbiliment ta' regoli fiskali newtrali fir-rigward tal-kompetizzjoni u li din ma hijiex intiża li ċċaħħad lill-Istati Membri mill-possibbiltà li jieħdu miżuri neċessarji sabiex jiġu miġġielda l-frodi u l-abbużi.

81 Għalkemm il-fatt li persuna taxxabbli tfittex l-iktar sistema fiskali vantaġġuża għaliha 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 kkonċernat (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).

82 Minn dawn l-elementi jirriżulta li huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tad-drittijiet previsti mid-Direttiva 90/435, meta dawn jiġu invokati b'mod frawdolenti jew abbużiv.

83 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 90/435, invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv.

84 Il-konvenuti 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 1(2) tad-Direttiva 90/435, 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.

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

86 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.

87 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).

88 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).

89 Madankollu, anki jekk fil-kawżi prinċipali jirriżulta li d-dritt nazzjonali ma jinkludix regoli li jistgħu jiġu interpretati b'mod konformi mal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435, 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 5 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).

90 Fil-fatt, rifjut fil-konfront ta' persuna taxxabbli fil-preżenza ta' tali ċirkustanzi ma huwiex kopert mill-eżempju msemmi fil-punt 86 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).

91 Għalhekk, sa fejn, hekk kif ġie mfakkar fil-punt 70 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, bħad-Direttiva 90/435 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 f'dak li jikkonċerna dan id-dritt, huma biss issodisfatti formalment (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 57 u l-ġurisprudenza ċċitata)

92 F'tali ċirkustanzi, l-Istati Membri għandhom, għalhekk, jirrifjutaw il-vantaġġ li jirriżulta mid-Direttiva 90/435, 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).

93 Fid-dawl tal-konstatazzjoni magħmula fil-punt 72 ta' din is-sentenza, ma hemmx lok li tingħata risposta għad-domandi 2 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 90/435.

94 F'dawn iċ-ċirkustanzi, lanqas ma hemm lok li tingħata risposta għad-domandi 3, 4, 4(a) u 4(b), dwar l-interpretazzjoni ta' dan l-istess kunċett ta' "sid benefiċjarju", peress li dawn saru biss fl-ipoteżi ta' risposta fl-affermattiv għad-domandi 2.

95 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, ir-risposta għad-domandi 1 għandha tkun li l-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 mit-taxxa f'ras il-għajn fuq profitti ddistribwiti minn sussidjarja lill-kumpannija omm tagħha, previst fl-Artikolu 5 tal-imsemmija direttiva, 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 4(c), 4(d), 5 u 8 fil-kawżi prinċipali

96 Permezz tad-domandi 4(c), 4(d), 5 u 8 fil-kawżi prinċipali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, liema huma l-elementi kostituttivi ta' abbuż ta' dritt u kif jistgħu jiġu stabbiliti dawn l-elementi. F'dan ir-rigward, hija tistaqsi b'mod partikolari jekk kumpannija tistax titqies bħala li realment irċeviet dividendi mis-sussidjarja tagħha meta hija marbuta minn obbligu kuntrattwali jew legali li terġa' tħallas dawn id-dividendi lil terz jew meta mill-fatti jirriżulta li, "essenzjalment", din il-kumpannija, mingħajr ma tkun marbuta b'tali obbligu, ma għandhiex id-dritt ta' "użufrutt" fis-sens tal-kummentarji, adottati matul is-sena 2014, fuq il-Mudell ta' Konvenzjoni tal-OECD tal-1977. Hija tistaqsi wkoll dwar jekk jistax jeżisti abbuż ta' dritt meta s-sid benefiċjarju ta' dividendi ttrasferit 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. Permezz tad-domandi 8, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll, 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

97 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).

98 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).

99 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 il-konvenuti fil-kawża prinċipali kellhomx l-opportunità li jipproduċu l-prova kuntrarja.

100 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 id-dividendi u l-kumpannija tal-grupp li hija s-sid benefiċjarju, jiġi evitat il-ħlas tat-taxxa fuq id-dividendi.

101 Għalhekk, jikkostitwixxi indizju tal-eżistenza ta' arranġament intiż għall-ksib ta' benefiċċju indebitu mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435, il-fatt li l-imsemmija dividendi jerġgħu jitħallsu, kollha jew kważi kollha u fi żmien qasir ħafna wara li jingħataw, mill-kumpannija li rċevietħom lil entitajiet li ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, jew għaliex dawn l-entitajiet ma jkunu stabbiliti f'ebda Stat Membru, jew minħabba li ma jkunux inkorporati f'waħda mill-forom imsemmija f'din id-direttiva, jew minħabba li ma jkunux suġġetti għal waħda mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 2(c) tal-imsemmija direttiva, jew saħansitra għaliex ma għandhomx il-kwalità ta' "kumpannija omm" u ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 3 tal-istess direttiva.

102 Entitajiet li r-residenza fiskali tagħhom tinsab barra mill-Unjoni, bħal fil-każ tal-kumpanniji inkwistjoni fil-Kawża C-117/16 jew il-kumpanniji ta' investiment inkwistjoni fil-Kawża C-116/16, ma jissodisfawx ir-rekwiżiti għall-applikazzjoni tad-Direttiva 90/435. F'dawn il-kawżi, li kieku d-dividendi tħallsu direttament mill-kumpannija debitriċi Daniża lill-entitajiet li, skont il-Ministeru tat-Taxxi, kienu s-sidien benefiċjarji tagħhom, ir-Renju tad-Danimarka kien ikun f'pożizzjoni li jiġbor it-taxxa f'ras il-għajn.

103 Bl-istess mod, in-natura artifiċjali ta' arranġament tista' tkun ikkonfermata mill-fatt li l-grupp ta' kumpanniji kkonċernat huwa strutturat b'tali mod li l-kumpannija li tirċievi d-dividendi mħallsa mill-kumpannija debitriċi għandha min-naħa tagħha terġa' tħallas dawn id-dividendi lit-tielet kumpannija li ma tissodisfax ir-rekwiżiti għall-applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, bil-konsegwenza li

hija tiġġenera biss 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.

104 Iċ-ċirkustanza li kumpannija taġixxi bħala kumpannija conduit tista' tiġi stabbilita meta l-unika attività tagħha jkun il-ġbir tad-dividendi u t-trasferiment tagħhom lis-sid benefiċjarju jew lil kumpanniji conduit oħra. In-nuqqas ta' attività ekonomika effettiva għandu, f'dan ir-rigward, fid-dawl tal-karatteristiċi speċifiċi li jikkaratterizzaw l-attività ekonomika inkwistjoni, 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, mill-persunal li timpjega kif ukoll mal-bini u mat-tagħmir li hija għandha.

105 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, 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 mid-dividendi rċevuti. F'dan ir-rigward, jistgħu jikkostitwixxu tali indizji mhux biss obbligu kuntrattwali jew legali, għall-kumpannija omm li tirċievi d-dividendi, li terġa' tgħaddih lil terz, iżda wkoll il-fatt li, "essenzjalment", kif issemmi l-qorti tar-rinviju din il-kumpannija, mingħajr ma tkun marbuta minn tali obbligu kuntrattwali jew legali, ma jkollhiex id-dritt li tuża u tgawdi dawn id-dividendi.

106 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 jew il-leġiżlazzjoni tal-Istati Uniti msemmija fil-punt 51 ta' din is-sentenza, u, min-naħa l-oħra, l-istabbiliment ta' operazzjonijiet finanzjarji kumplessi u l-għoti ta' self fi ħdan l-istess grupp.

107 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar jekk, essenzjalment, jistax ikun hemm abbuż ta' dritt meta d-dividendi ttrasferiti minn kumpanniji conduit ikollhom 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 d-dividendi ma jkunux suġġetti għal ebda taxxa jekk dawn jitħallsu direttament lil kumpannija li għandha s-sede tagħha f'dan l-Istat terz.

108 F'dan ir-rigward, waqt l-eżami tal-istruttura tal-grupp, huwa irrilevanti li wħud mis-sidien benefiċjarji tad-dividendi mħallsa 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 jew artifiċjali mingħajr ebda ġustifikazzjoni ekonomika u kummerċjali bil-għan essenzjali li jibbenefikaw indebitament mill-eżenzjoni ta' taxxa f'ras il-għajn prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435.

109 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 tad-dividendi tixtieq tibbenefika mill-vantaġġi ta' tali konvenzjoni, hija tista' tħallas dawn id-dividendi direttament lill-entitajiet li għandhom ir-residenza fiskali tagħhom fi Stat li jkun ikkonkluda konvenzjoni dwar ħelsien minn taxxa doppja mal-Istat ta' oriġini.

110 Madankollu, lanqas ma jista' jiġi eskluż, fil-preżenza ta' sitwazzjoni fejn id-dividendi kienu jkunu eżentati 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 tad-dividendi lill-imsemmija kumpannija.

111 Barra minn hekk, meta s-sid benefiċjarju ta' pagament ta' dividendi jkollu r-residenza fiskali tiegħu fi Stat terz, ir-rifjut tal-eżenzjoni previst fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435 bl-ebda mod ma huwa suġġett għall-konstatazzjoni ta' frodi jew ta' abbuż ta' dritt.

112 Fil-fatt, hekk kif jirriżulta b'mod partikolari mit-tielet premessa tagħha, din id-direttiva hija intiża li, permezz tal-istabbiliment ta' sistema fiskali komuni, telimina kull żvantaġġ għall-kooperazzjoni bejn kumpanniji ta' Stati Membri differenti meta pparagunata mal-kooperazzjoni bejn kumpanniji tal-istess Stat Membru u, b'dan il-mod, tiffaċilita l-formazzjoni ta' grupp ta' kumpanniji fil-livell tal-Unjoni (sentenza tat-8 ta' Marzu 2017, Wereldhave Belgium *et*, C-448/15, EU:C:2017:180, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata). Kif ġie enfasizzat fil-punt 78 ta' din is-sentenza, l-imsemmija direttiva hija intiża għaldaqstant sabiex tiżgura n-newtralità, fil-livell fiskali, tat-tqassim ta' profitti minn kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru lill-kumpannija omm tagħha stabbilita fi Stat Membru ieħor peress li mill-Artikolu 1 tagħha jirriżulta li din tirrigwarda biss id-distribuzzjonijiet rċevuti minn kumpanniji ta' Stat Membru u li joriġinaw mis-sussidjarji tagħhom li għandhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom fi Stati Membri oħra (ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-4 ta' Ġunju 2009, KBC Bank u Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 u C-499/07, EU:C:2009:339, punt 62 u l-ġurisprudenza ċċitata).

113 Il-mekkaniżmi tad-Direttiva 90/435, b'mod partikolari l-Artikolu 5 tagħha, huma għaldaqstant maħsuba għal sitwazzjonijiet li fihom, mingħajr l-applikazzjoni tagħhom, l-eżerċizzju mill-Istati Membri tas-setgħat tagħhom ta' tassazzjoni jista' jwassal sabiex il-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja lill-kumpannija omm tagħha jiġu suġġetti għal taxxa doppja (sentenza tat-8 ta' Marzu 2017, Wereldhave Belgium *et*, C-448/15, EU:C:2017:180, punt 39). Min-naħa l-oħra, tali mekkaniżmi ma jistgħux jiġu applikati meta s-sid benefiċjarju tad-dividendi hija kumpannija li għandha r-residenza fiskali tagħha barra mill-Unjoni peress li, f'tali każ, ikun hemm ir-riskju li l-eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn tal-imsemmija dividendi fl-Istat Membru minn fejn dawn jitħallsu twassal sabiex dawn id-dividendi ma jiġux intaxxati b'mod effettiv fl-Unjoni.

114 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi 4(c) u 4(d) fil-kawżi prinċipali 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-preżenza 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.

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

115 Hemm lok li jiġi kkonstatat li d-Direttiva 90/435 ma tinkludix dispożizzjonijiet dwar l-oneru tal-prova tal-eżistenza ta' abbuż ta' dritt.

116 Madankollu, kif isostnu l-Gvern Daniż u dak Ġermaniż, bħala prinċipju huma l-kumpanniji li jitolbu li jibbenefikaw mill-eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435 li għandhom jistabbilixxu li jissodisfaw ir-rekwiżiti oġġettivi imposti minnha. Fil-fatt, 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).

117 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 dividendi lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435, 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 d-dividendi ma hijiex is-sid benefiċjarju.

118 F'dan ir-rigward, tali awtorità ma għandiex tidentifika s-sidien benefiċjarji ta' dawn id-dividendi 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. Issa, din l-awtorità ma tistax tkun obbligata li tipproduċi provi li ma jkunx possibbli għaliha li tipproduċi.

119 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, f'dan il-każ, fil-Kawża C-117/16, il-qorti tar-rinviju tindika li, għalkemm il-kumpannija omm ta' Y Cyprus hija Y Bermuda, li għandha s-sede tagħha fil-Bermuda, din tal-aħħar innifisha għandha bħala kumpannija omm lill-Y USA, stabbilita fl-Istati Uniti. Issa, fil-każ fejn il-qorti tar-rinviju jkollha tqis li Y Cyprus hija s-sid benefiċjarju tad-dividendi, aktarx ma jkunx possibbli għall-awtoritajiet tat-taxxa u għall-qrati tal-Istat Membru minn fejn joriġinaw id-dividendi li jiddeterminaw liema waħda minn dawn iż-żewġ kumpanniji omm hija jew ser tkun is-sid benefiċjarju ta' dawn id-dividendi. Barra minn hekk, l-assenjazzjoni ta' dawn id-dividendi setgħet kienet ġiet deċiża wara l-konstatazzjonijiet tal-awtorità tat-taxxa dwar il-kumpannija conduit.

120 Konsegwentement, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi 8 fil-kawżi prinċipali għandha tkun li, sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta' sid benefiċjarju tad-dividendi, 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' dawn id-dividendi.

Fuq id-domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kawżi prinċipali

121 Permezz domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kawżi prinċipali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk, fil-każ li s-sistema, prevista fl-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 90/435, ta' eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi mħallsa minn kumpannija residenti ta' Stat Membru lil kumpannija residenti ta' Stat Membru ieħor ma tkunx applikabbli, jekk 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' dawn id-dividendi.

122 F'dan ir-rigward, għandu qabel kollox jiġi osservat li dawn id-domandi huma msejsa fuq il-premessa li l-inapplikabbiltà ta' din is-sistema ta' eżenzjoni tirriżulta mill-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' frodi jew ta' abbuż, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435. F'tali każ, kumpannija residenti ta' Stat Membru ma tistax, fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 70 ta' din is-sentenza, titlob il-benefiċċju tal-libertajiet sanċiti fit-Trattat FUE sabiex tikkontesta l-leġiżlazzjoni nazzjonali li tirregola l-intaxxar tad-dividendi mħallas lil kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor.

123 Għaldaqstant, ir-rispsta li għandha tingħata għad-domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kawżi prinċipali għandha tkun li, f'sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 90/435, ta' eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi mħallsa 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 1(2) ta' din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet sanċiti fit-Trattat FUE ma tistax tiġi invokata sabiex tiġi kkontestata l-leġiżlazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta' dawn id-dividendi.

Fuq l-ispejjeż

124 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-116/16 u C-117/16 huma magħquda għall-finijiet tas-sentenza.**

2) **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 mit-taxxa f'ras il-għajn fuq profitti ddistribwiti minn sussidjarja lill-kumpannija omm tagħha, previst fl-Artikolu 5 tad-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE tat-23 ta' Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/123/KE tat-22 ta' Diċembru 2003, 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-preżenza ta' għadd ta' indizji tista' tikkonferma l-eżistenza ta' abbuż ta' dritt, sakemm dawn l-indizji jkunu 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.**

4) **Sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta' sid benefiċjarju tad-dividendi, 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' dawn id-dividendi.**

5) **F'sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 90/435, kif emendata bid-Direttiva 2003/123, ta' eżenzjoni mit-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi mħallsa 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 1(2) ta' din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet sanċiti fit-Trattat FUE ma tistax tiġi invokata sabiex tiġi kkontestata l-leġiżlazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta' dawn id-dividendi.**

Firem