

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0115

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

26 februarie 2019 (*1)

Cuprins

Cadrul juridic

Modelul de convenție fiscală al OCDE

Directiva 2003/49

Convenții pentru evitarea dublei impuneri

Dreptul danez

Impozitarea dobânzilor

Reținerea la sursă

Dreptul aplicabil fraudei și abuzului

Acțiunile principale și întrebările preliminare

1) Cauza C-115/16, N Luxembourg 1

2) Cauza C-118/16, X Denmark

3) Cauza C-119/16, C Danmark I

4) Cauza C-299/16, Z Denmark

Procedura în fața Curții

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare literele a)-c), la a doua întrebare literele a) și b) și la a treia întrebare în cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16

Cu privire la noțiunea „beneficiarul dobânzilor”

Cu privire la necesitatea unei dispoziții naționale sau convenționale specifice de punere în aplicare a articolului 5 din Directiva 2003/49

Cu privire la prima întrebare literele d)-f) în cauzele C-115/16, C-118/16 și C-119/16, cu privire la prima întrebare literele d) și e) în cauza C-299/16, cu privire la a patra întrebare în cauzele C-115/16 și C-118/16, cu privire la a cincea întrebare în cauza C-115/16, cu privire la a șasea întrebare în cauza C-118/16 și cu privire la a patra întrebare în cauzele C-119/16 și C-299/16

Cu privire la elementele constitutive ale unui abuz de drept și la probele aferente acestuia

Cu privire la sarcina probei abuzului de drept

Cu privire la a cincea întrebare literele a)-c) în cauza C-118/16

Cu privire la a șasea și la a șaptea întrebare în cauza C-115/16, la a șaptea și la a opta întrebare în cauza C-118/16, la a cincea și la a șasea întrebare în cauza C-119/16, precum și la întrebările a cincea și a șaptea în cauza C-299/16

Cu privire la cheltuielile de judecată

„Trimitere preliminară – Apropierea legislațiilor – Sistemul comun de impozitare aplicabil plătitorilor de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite – Directiva 2003/49/CE – Beneficiar efectiv al dobânzilor și al redevențelor – Articolul 5 – Abuz de drept – Societate stabilită într-un stat membru și care plătete unei societăți asociate stabilite într-un alt stat membru dobânzi, a căror totalitate sau cvasitotalitate este transferată ulterior în afara teritoriului Uniunii Europene – Filială supusă unei obligații de reținere la sursă a impozitului pe dobânzi”

În cauzele conexate C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca) (C-115/16, C-118/16 și C-119/16), prin deciziile din 19 februarie 2016, primite de Curte la 25 februarie 2016, precum și de Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca) (C-299/16), prin decizia din 24 mai 2016, primită de Curte la 26 mai 2016, în procedurile

N Luxembourg 1 (C-115/16),

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

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnii J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev și T. von Danwitz, doamna C. Toader și domnul F. Biltgen, președinți de cameră, și domnii A. Rosas (raportor), M. Ilešić, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 octombrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru N Luxembourg 1 și C Danmark I, de A. M. Ottosen și de S. Andersen, advokater;

—

pentru X Denmark A/S și Z Denmark ApS, de L. E. Christensen și de H. S. Hansen, advokater;

—

pentru guvernul danez, de C. Thorning, de J. Nymann-Lindgreen și de M. S. Wolff, în calitate de agenți, asistați de J. S. Horsbøl Jensen, advokat;

—

pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;

—

pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de G. De Socio, avvocato dello Stato;

—

pentru guvernul luxemburghez, de D. Holderer, în calitate de agent, asistat de P.-E. Partsch și de T. Lesage, avocats;

—

pentru guvernul neerlandez, de K. Bulterman și de C. S. Schillemans, în calitate de agenți;

—

pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, în calitate de agent;

—

pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de H. Shev, de U. Persson, de N. Otte Widgren și de F. Bergius, în calitate de agenți;

—

pentru Comisia Europeană, de W. Roels, de R. Lyal și de L. Grønfeldt, în calitate de agenți, asistați de H. Peytz, avocat,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 martie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea Directivei 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO 2003, L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75), precum și a articolelor 49, 54 și 63 TFUE.

2

Aceste cereri au fost prezentate în cadrul unor litigii între N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I și Z Denmark ApS, pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor, Danemarca), pe de altă parte, în legătură cu obligația impusă acestor societăți de a achita un impozit cu reținere la sursă ca urmare a plății de către acestea a unor dobânzi unor societăți nerezidente în legătură cu care autoritatea fiscală a considerat că nu sunt beneficiarii efectivi ai acestor dobânzi și că nu pot, în consecință, să beneficieze de Directiva 2003/49.

Cadrul juridic

Modelul de convenție fiscală al OCDE

3

Consiliul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a adoptat, la 30 iulie 1963, o recomandare privind eliminarea dublei impuneri și a invitat guvernele țărilor membre să se conformeze, cu ocazia încheierii sau a revizuirii unor convenții bilaterale, unui „model de convenție pentru evitarea dublei impuneri în materia impozitului pe venit sau pe avere”, elaborat de Comitetul pentru afaceri fiscale al OCDE și anexat la recomandarea menționată (denumit în continuare „modelul de convenție fiscală al OCDE”). Acest model de convenție fiscală este reexaminat și modificat periodic. El face obiectul unor comentarii aprobate de Consiliul OCDE.

4

Punctele 7-10 din comentariile referitoare la articolul 1 din modelul de convenție fiscală al OCDE, în versiunea rezultată din modificarea intervenită în cursul anului 1977 (denumit în continuare

„modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977”), potrivit căruia această convenție se aplică persoanelor care sunt rezidente ale unui stat contractant sau ale celor două state contractante, atrag atenția asupra faptului că aceasta ar putea fi folosită incorect, în scop de evaziune fiscală, prin intermediul unor construcții juridice artificiale. Textul acestor puncte din comentarii subliniază importanța conceptului de „beneficiar efectiv” introdus printre altele la articolul 10 (impozitarea dividendelor) și la articolul 11 (impozitarea dobânzilor) din acest model de convenție, precum și necesitatea combaterii fraudei fiscale.

5

Articolul 11 alineatele (1) și (2) din modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977 are următorul cuprins:

„1. Dobânzile care provin dintr-un stat contractant și care sunt plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest ultim stat.

2. Totuși, aceste dobânzi pot fi de asemenea impozitate în statul contractant din care provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă persoana care încasează respectivele dobânzi este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 % din valoarea brută a dobânzilor.”

6

Cu ocazia unei revizuri a comentariilor care a avut loc în cursul anului 2003, acestea au fost completate cu remarci privind „societățile conduct”, mai exact societățile care, deși formal sunt proprietarele venitului, dispun în practică doar de puteri foarte limitate, care le fac să fie simpli fiduciari sau simpli administratori care acționează în numele părților interesate, astfel încât nu pot fi considerate beneficiarii efectivi ai acestui venit. Punctul 8 din comentariile referitoare la articolul 11, în versiunea rezultată din revizuirea intervenită în cursul anului 2003, prevede printre altele că „[t]ermenul «beneficiar efectiv» nu este utilizat într-o accepție restrânsă și tehnică, ci trebuie înțeles în contextul său și în lumina obiectului și a scopului convenției, printre altele pentru a evita dubla impunere și pentru a preveni evaziunea și fraudă fiscală”. În ceea ce privește punctul 8.1 din aceeași versiune a comentariilor, el arată că „ar fi [...] contrar obiectului și scopului convenției ca statul sursei să acorde o reducere sau o scutire de impozit unui rezident al unui stat contractant care acționează, altfel decât în cadrul unui raport de agent sau de alt mandatar, ca o simplă conductă în numele unei alte persoane care beneficiază în mod real de venitul în cauză” și că „o societate conductă nu poate fi considerată în mod normal beneficiar efectiv dacă, deși formal este proprietarul venitului, ea dispune în practică doar de puteri foarte limitate care o fac să fie un simplu fiduciar sau un simplu administrator care acționează în numele părților interesate”.

7

Cu ocazia unei noi revizuri a comentariilor care a avut loc în cursul anului 2014, au fost formulate precizări privind noțiunile „beneficiar efectiv”, precum și „societate conductă”. Punctul 10.3 din această versiune a comentariilor arată astfel că „există numeroase modalități de a trata problema societăților conductă și, mai general, riscurile de «treaty shopping», printre care dispoziții specifice antiabuz în convenții, normele generale antiabuz, normele care fac să primeze fondul asupra formei și normele de «substanță economică»”.

Directiva 2003/49

8

Considerentele (1)-(6) ale Directivei 2003/49 au următorul cuprins:

„(1)

Pe o piață unică având caracteristicile unei piețe interne, operațiunile efectuate între societățile din state membre diferite nu ar trebui să fie supuse unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel aplicabil acelorăși operațiuni efectuate între societățile din același stat membru.

(2)

Această cerință nu este satisfăcută în prezent la plata dobânzilor și redevențelor. Legislațiile fiscale naționale, coroborate, dacă este cazul, cu convenții bilaterale sau multilaterale, nu pot să asigure întotdeauna eliminarea dublei impozitări, iar aplicarea lor duce deseori la formalități administrative prea greoaie, precum și la costuri de trezorerie pentru întreprinderile implicate.

(3)

Este necesar să se garanteze că plata dobânzilor și a redevențelor este impozitată o singură dată într-un stat membru.

(4)

Eliminarea oricărei forme de impozitare a plății dobânzilor și redevențelor în statul membru de unde provin aceste plăți, indiferent dacă impozitul se percepe prin reținere la sursă sau se colectează prin estimarea bazei de impozitare, constituie soluția cea mai adecvată pentru eliminarea formalităților și a problemelor menționate anterior și pentru realizarea egalității tratamentului fiscal aplicat operațiunilor la nivel național cu cel aplicat la nivel transfrontalier. Este necesar, în special, să se elimine impozitarea acestor plăți, atunci când acestea sunt efectuate între societăți asociate din state membre diferite sau între sedii permanente ale acestor societăți.

(5)

Sistemul trebuie să se aplice exclusiv valorii dobânzilor sau redevențelor de plată, asupra căroră au convenit plătitorul și beneficiarul efectiv în lipsa unor relații speciale.

(6)

Se recomandă, în plus, ca statele membre să nu fie împiedicate să ia măsurile necesare pentru combaterea fraudelor și a abuzurilor.”

9

Articolul 1 din Directiva 2003/49 prevede printre altele:

„(1) Plățile de dobânzi și de redevențe generate într-un stat membru sunt scutite de orice impozit prin reținere la sursă sau prin estimarea bazei de impozitare în statul de origine respectiv, dacă beneficiarul dobânzilor sau al redevențelor este o societate dintr-un alt stat membru sau un sediu permanent, situat în alt stat membru, al unei societăți dintr-un stat membru.

[...]

(4) O societate dintr-un stat membru nu este considerat beneficiar a dobânzilor sau a redevenelor decât dacă le primește în nume propriu și nu ca reprezentant, de exemplu în calitate de administrator fiduciar sau semnatar autorizat, al unei alte persoane.

(5) Un sediu permanent nu este considerat beneficiar al dobânzilor sau redevenelor decât dacă:

[...]

(b)

dacă plățile de dobânzi și de redevențe reprezintă încasări la care se aplică, în statul membru unde se află acest sediu permanent, unul din impozitele menționate în articolul 3 litera (a) punctul (iii) sau, în cazul Belgiei, «[impôt des non-résidents]/belasting der niet-verblijfhouders» sau, în cazul Spaniei, «Impuesto sobre la Renta de no Residentes», sau un impozit de natură identică sau analogă care ar urma să fie stabilit după data de intrare în vigoare a prezentei directive și care să ar adăuga acestor impozite actuale sau le-ar înlocui.

[...]

(7) Prezentul articol nu se aplică decât în cazul în care societatea care a plătit dobânzile sau redevențele sau societatea al cărei sediu permanent se consideră plătitorul dobânzilor și redevenelor este o societate asociată a societății care este beneficiara plăților în cauză sau al cărei sediu permanent este considerat beneficiarul dobânzilor sau redevenelor în cauză.

[...]

(11) Statul de origine poate solicita ca, în momentul plății dobânzilor sau redevenelor, respectarea condițiilor definite în prezentul articol și în articolul 3 să fie dovedită printr-o atestare. Dacă la momentul plății nu se face dovada respectării condițiilor din prezentul articol, statul membru poate solicita reținerea la sursă.

(12) Statul membru de origine poate condiționa scutirea prevăzută în prezenta directivă de emiterea unei decizii care să acorde efectiv scutirea în urma unei atestări care dovedește respectarea condițiilor din prezentul articol și din articolul 3. O decizie de scutire se emite cel târziu în cele trei luni după prezentarea atestării și a informațiilor justificative pe care statul membru poate să le solicite în mod rezonabil și este valabil timp de cel puțin un an de la emitere.

(13) În sensul aplicării alineatelor (11) și (12), atestarea solicitată trebuie, pentru fiecare contract de plată, să fie valabil timp de cel puțin un an, dar să nu depășească trei ani începând de la data la care a fost redactată și trebuie să conțină următoarele informații:

[...]

(b)

indicarea calității de beneficiar a societății în cauză în conformitate cu alineatul (4) sau indicarea faptului că condițiile prevăzute în alineatul (5) sunt îndeplinite în cazul în care beneficiarul plății este un sediu permanent;

[...]"

lingvistic?, „beneficiarul” [în limbile bulgar? („????????????”), francez? („le bénéficiaire”), leton? („beneficiārs”) ?i româna?, „beneficiarul efectiv” [în limbile spaniol? („beneficiario efectivo”), ceh? („skutečný vlastník”), eston? („tulusaja”), englez? („beneficial owner”), italian? („beneficiario effettivo”), lituanian? („tikrasis savininkas”), maltez? („sid benefiġjarju”), portughez? („beneficiário efectivo”) ?i finlandez? („tosiasiallinen edunsaaja”)], „proprietarul”/„cel care deține dreptul de utilizare” [în limbile german? („der Nutzungsberechtigte”), danez? („retmæssige ejer”), greac? („? ??????????”), croat? („ovlašteni korisnik”), maghiar? („haszonhúzó”), polon? („właściciel”), slovac? („vlastník požitkov”), sloven? („upravičeni lastnik”) ?i suedez? („den som har rätt till”)] sau, de asemenea, „cel care are dreptul în ultimul rând” [în limba neerlandez? („de uiteindelijke gerechtigde”)].

11

Articolul 2 din această directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, se înțelege prin:

(a)

«dobânzi»: veniturile din creanțe de orice fel, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauză de participare la beneficiile debitorului, în special veniturile din obligațiuni sau împrumuturi, inclusiv primele și loturile atașate acestor obligațiuni sau împrumuturi; penalizările pentru întârzierea plăților nu sunt considerate dobânzi;

[...]”

12

Articolul 3 din directiva menționată prevede:

„În sensul prezentei directive:

(a)

se înțelege prin «societate dintr-un stat membru» orice societate:

(i)

care prezintă una din formele enumerate în anexă;

(ii)

care este considerat, în temeiul legislației fiscale a unui stat membru, ca având rezidența fiscală în acesta și care, conform unei convenții privind dubla impozitare a veniturilor încheiate cu o țară terță, nu este considerat ca având domiciliul fiscal în afara Comunității și

(iii)

care plătește unul din impozitele enumerate în continuare fără să beneficieze de vreo scutire sau orice impozit identic ori similar care ar urma să fie instituit după intrarea în vigoare a prezentei directive și care ar înlocui unul din impozitele existente sau să ar adăuga la acestea:

[...]

—

«selskabsskat» în Danemarca,

[...]

—

«impôt sur le revenu des collectivités» în Luxemburg,

[...]

(b)

calitatea de «societate asociată» cu altă societate îi este recunoscută, cel puțin, oricărei societăți

(i)

când aceasta deține o participare directă de cel puțin 25 % la capitalul celeilalte societăți sau

(ii)

când cealaltă societate deține o participare directă de cel puțin 25 % la capitalul său sau

(iii)

când o a treia societate deține o participare directă de cel puțin 25 % la capitalul său și din capitalul celeilalte societăți.

Participările nu pot să fie legate decât de societăți cu sediul în Comunitate.

[...]”

13

Printre societățile vizate la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/49, a căror listă este cuprinsă în anexa la aceasta, sunt menționate „persoanele juridice luxemburgheze denumite «société anonyme», «société en commandite par actions» și «société à responsabilité limitée»”.

14

Articolul 4 din Directiva 2003/49, intitulat „Excluderea anumitor plătiri din categoria dobânzilor sau redevenșelor”, prevede la alineatul (1):

„Statul membru de origine nu este obligat să acorde avantajele oferite de prezenta directivă în următoarele cazuri:

(a)

pentru plățile asimilate repartizării beneficiilor sau rambursării de capital în temeiul legislației statului de origine;

(b)

pentru plătirile rezultate din creanțe însoțite de o clauză de participare la profiturile plătitorului;
[...]"

15

Articolul 5 din această directivă, intitulat „Fraude și abuzuri”, are următorul cuprins:

„(1) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor întemeiate pe convenții, care sunt necesare pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor.

(2) În cazul operațiunilor ale căror obiectiv principal este fraudă sau evaziunea fiscală sau abuzurile, statele membre pot să retragă beneficiile prezentei directive sau să refuze să o aplice.”

Convenții pentru evitarea dublei impuneri

16

Articolul 11 alineatul 1 din Convenția dintre guvernul Marelui Ducat al Luxemburgului și guvernul Regatului Danemarcei privind evitarea dublei impuneri și stabilirea unor reguli de asistență administrativă reciprocă în materia impozitelor pe venit și pe avere, semnată la Luxemburg la 17 noiembrie 1980 (denumită în continuare „Convenția fiscală dintre Luxemburg și Danemarca”), repartizează competența de impozitare între aceste două state membre în materie de dobânzi și este redactat astfel:

„Dobânzile generate într-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impozitate în acest din urmă stat doar dacă rezidentul respectiv este beneficiarul efectiv al acestora.”

17

Articolul 11 alineatul 1 din Convenția dintre țările nordice privind evitarea dublei impuneri în materia impozitelor pe venit și pe avere, semnată la Helsinki la 23 septembrie 1996, în versiunea relevantă pentru cauzele principale (denumită în continuare „Convenția fiscală dintre țările nordice”), este redactată în mod identic.

18

Reiese din aceste convenții că statul sursei, și anume, în cauzele principale, Regatul Danemarcei, poate impozita dobânzile plătite unui rezident al unui alt stat membru din moment ce rezidentul menționat nu este beneficiarul lor efectiv. Niciuna dintre aceste convenții nu definește însă noțiunea „beneficiar efectiv”.

Dreptul danez

Impozitarea dobânzilor

19

Articolul 2 alineatul 1 litera d) din selskabsskattelov (Legea privind impozitul pe profit) prevede:

„Conform prezentei legi, sunt supuse impozitării printre altele societățile și asociațiile în sensul articolului 1 alineatul 1, care au sediul în străinătate, în cazul în care

[...]

d)

încasează dobânzi plătite de surse situate în Danemarca, în temeiul unor datorii pe care [o societate înregistrată în Danemarca] sau un [sediu permanent al unei societăți străine] le are la persoane juridice precum cele menționate la articolul 3 B din Legea privind gestiunea fiscală (datorie controlată) [...]. Obligația fiscală nu privește dobânzile dacă acestea sunt scutite sau sunt supuse unei cote reduse conform Directivei [2003/49] sau conform unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu Insulele Feroe, Groenlanda sau cu statul în care are sediul societatea beneficiară. Această prevedere se aplică însă numai în cazul în care societatea plătitoare de dobânzi și societatea beneficiară a acestora au fost asociate în sensul directivei menționate pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin în an, iar plata sa a efectuat în acest interval de timp.”

Reținerea la sursă

20

Dacă veniturile din dobânzi care provin din Danemarca sunt supuse unei obligații fiscale limitate potrivit articolului 2 alineatul 1 litera d) din Legea privind impozitul pe profit, plătitorul danez al dobânzilor este obligat, în temeiul articolului 65 D din kildeskattelov (Legea daneză privind reținerea la sursă), să rețină impozitul la sursă. Plătitorul de dobânzi este responsabil față de stat pentru plata sumelor reținute la sursă.

21

Astfel cum reiese printre altele din decizia de trimitere în cauza C-115/16, pentru anii 2006-2008, nivelul impozitului pe dobânzile percepute de o societate rezidentă a unui alt stat membru decât Regatul Danemarcei era mai ridicat decât nivelul impozitului plătit de o societate daneză. Ministerul Impozitelor a recunoscut însă, în cadrul acțiunii principale, că această diferență de nivel încalca dispozițiile Tratatului CE privind libertatea de stabilire. Acesta a admis că trebuia redusă creanța reprezentată de reținerea la sursă pentru acești ani.

22

Impozitul reținut la sursă este exigibil în momentul plății dobânzilor, în timp ce exigibilitatea impozitului datorat de o societate daneză pentru venitul său estimat este reglementată de norme mai flexibile. Pe de altă parte, în cazul întârzierii plății impozitului reținut la sursă, nivelul dobânzilor moratorii este mai ridicat decât cel al dobânzilor datorate în cazul întârzierii de către o societate daneză a plății impozitului pe profit.

23

În aplicarea articolului 65 C alineatul 1 din Legea privind reținerea la sursă, plătitorul de redevențe cu sursa în Danemarca este în principiu obligat să efectueze reținerea la sursă, indiferent dacă beneficiarul este sau nu este rezident în Danemarca.

Dreptul aplicabil fraudei și abuzului

24

Până la adoptarea Legii nr. 540 din 29 aprilie 2015, nu exista în Danemarca nicio dispoziție legislativă generală destinată combaterii abuzurilor. Totuși, jurisprudența a dezvoltat principii

numit „al realității”, potrivit căruia impozitarea trebuie determinată pe baza unei aprecieri concrete a faptelor. Aceasta înseamnă printre altele că, în funcție de împrejurări, aranjamentele fiscale artificiale pot fi înlocuite pentru ca impozitarea să țină seama de realitate, în temeiul principiului preeminenței fondului față de formă („substance over form”).

25

Reiese din deciziile de trimitere că, în fiecare dintre cauzele principale, părțile sunt de acord asupra faptului că principiul realității nu constituie o justificare suficientă pentru a înlocui aranjamentele respective în cauzele menționate.

26

Astfel cum reiese din deciziile de trimitere, jurisprudența a dezvoltat de asemenea principiul numit „al beneficiarului legitim al veniturilor” („rette indkomstmodtager”). Acest principiu se bazează pe dispozițiile fundamentale privind impozitarea veniturilor, care figurează la articolul 4 din statsskatteloven (Legea daneză privind impozitele datorate statului), care au ca efect faptul că autoritățile fiscale nu sunt obligate să admită o separare artificială între societatea sau activitatea care generează veniturile și alocarea veniturilor generate de aceasta. Aadar, acest principiu urmărește determinarea persoanei care – oricare ar fi aparențele formale – este veritabilul beneficiar al unui anumit venit și, prin urmare, cea care datorează impozitul aferent acestuia.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

27

În cele patru litigii principale, o societate luxemburgheză care a succedat în obligații unei societăți daneze (cauza C-115/16), precum și trei societăți daneze (cauzele C-118/16, C-119/16 și C-299/16) contestă deciziile SKAT (administrația fiscală, Danemarca) (în continuare „SKAT”) prin care li s-a refuzat acordarea scutirii de impozitul pe profit, prevăzută de Directiva 2003/49, aferent dobânzilor plătite unor entități stabilite în alt stat membru, pentru motivul că aceste entități nu erau beneficiarii efectivi ai acestor dobânzi, ci constituiau simple societăți conductă.

28

Pentru a beneficia de avantajele fiscale prevăzute de Directiva 2003/49, entitatea care percepe dobânzile trebuie să îndeplinească condițiile pe care le prevede această directivă. Cu toate acestea, după cum arată guvernul danez în observațiile sale, se poate întâmpla ca grupuri de societăți care nu îndeplinesc aceste condiții să creeze, între societatea care plătește dobânzile și entitatea care are vocația de a dispune în mod real de acestea, una sau mai multe societăți artificiale care să îndeplinească condițiile formale din directiva menționată. La astfel de construcții financiare se referă întrebările adresate de instanțele de trimitere referitoare la abuzul de drept și la noțiunea „beneficiar efectiv”.

29

Faptele, astfel cum sunt descrise de instanțele de trimitere și ilustrate, în deciziile de trimitere, prin mai multe scheme de structură a grupurilor de societăți vizate, sunt deosebit de complexe și detaliate. Nu se vor reține din acestea decât elementele necesare pentru răspunsurile care trebuie date la întrebările preliminare.

1) Cauza C-115/16, N Luxembourg 1

30

Potrivit deciziei de trimitere, cinci fonduri de investiții de capital, dintre care niciunul nu este o societate rezidentă a unui stat membru sau a unei țări cu care Regatul Danemarcei a semnat o convenție fiscală pentru evitarea dublei impuneri, au constituit, în cursul anului 2005, un grup compus din mai multe societăți în scopul de a răspunde T Danmark, un important prestator danez de servicii.

31

În observațiile sale, guvernul danez a indicat că cauza C-115/16 privește același grup de societăți ca și cel în discuție în cauza C-116/16, care se referă la impozitarea dividendelor și care face obiectul hotărârii pronunțate astăzi T Danmark și Y Denmark Aps (C-116/16 și C-117/16).

32

Astfel cum arată instanța de trimitere, fondurile de investiții de capital au creat societăți în Luxemburg, printre care A Luxembourg Holding, precum și societăți în Danemarca, printre care figurează N Danmark 1. Achiziționarea T Danmark a fost finanțată printre altele prin împrumuturi acordate de fondurile de investiții de capital în favoarea N Danmark 1 și prin majorări ale capitalului acestei societăți. În cursul anului 2009, N Danmark 1 a fuzionat cu o altă societate daneză, care a fost dizolvată în cursul anului 2010 în cadrul unei fuziuni transfrontaliere cu C Luxembourg. Ulterior, C Luxembourg își va schimba numele și va fi lichidată cu o cesiune a creanțelor în cauză în favoarea N Luxembourg 1, care continuă procedura principală în locul N Danmark 1.

33

Una dintre societățile daneze create de fondurile de investiții de capital, N Danmark 5, a achiziționat T Danmark. În primăvara anului 2006, N Danmark 5 a cedat acțiunile sale deținute în cadrul T Danmark către C Luxembourg, care a devenit astfel societatea mamă a T Danmark.

34

La 27 aprilie 2006, titlurile de creanță referitoare la împrumuturile acordate de fondurile de investiții de capital au fost cedate de aceste fonduri către A Luxembourg Holding, care le-a cedat la rândul său în aceeași zi către C Luxembourg, societatea mamă a T Danmark.

35

Începând de la acea dată, C Luxembourg a devenit debitoare a A Luxembourg Holding pentru o sumă egală cu cea datorată de N Danmark 1 față de C Luxembourg. Potrivit instanței de trimitere, datoria N Danmark 1 a fost remunerată la nivelul de 10 %, în timp ce cele ale C Luxembourg și A Luxembourg Holding au fost remunerate la nivelul de 9,96875 %. La 9 iulie 2008, randamentul împrumuturilor convenite între C Luxembourg și A Luxembourg Holding a devenit 10 %. În schimb, randamentul împrumuturilor convenite între A Luxembourg Holding și fondurile de investiții de capital a fost menținut la 9,96875 %.

36

În cursul anului 2006, C Luxembourg a suportat cheltuieli cu titlu de „alte cheltuieli externe” în valoare de 8701 euro, din care 7810 euro reprezentau salarii. În plus, această societate a suportat

cheltuieli cu titlu de „alte cheltuieli opera?ionale” în valoare de 209349 de euro.

37

Tot în anul 2006, A Luxembourg Holding a suportat ?i cheltuieli cu titlu de „alte cheltuieli externe” în valoare de 3337 de euro, din care 2996 de euro reprezentau salarii. În plus, această societate a suportat cheltuieli cu titlu de „alte cheltuieli opera?ionale” în valoare de 127031 de euro.

38

Potrivit deciziei de trimitere, conturile anuale ale C Luxembourg corespunz?toare anilor 2007 ?i 2008 arat? c? aceasta a avut în medie doi angaja?i cu frac?iune de norm? în cursul acestor ani. În ceea ce prive?te conturile anuale ale A Luxembourg Holding corespunz?toare aceleia?i perioade, ele eviden?iaz? faptul c? această societate a avut în medie un angajat cu frac?iune de norm? în cursul anilor men?iona?i.

39

În afara de?inerii de participa?ii la N Danmark 1, activitatea C Luxembourg s?ar fi limitat la de?inerea de crean?e emise de această din urm? societate.

40

Atât C Luxembourg, cât ?i A Luxembourg Holding au sediul la aceea?i adres?. Această adres? este de asemenea utilizat? de societ???i care au leg?turi directe cu unul dintre fondurile de investi?ii.

41

Instan?a de trimitere arat? c?, în cursul anului 2011, SKAT a emis un aviz de impozitare a dobânzilor pentru anii 2006-2008, în valoare total? de 925764961 de coroane daneze (DKK) (aproximativ 124 de milioane de euro). SKAT a considerat astfel c? C Luxembourg ?i A Luxembourg Holding nu erau beneficiarii efectivi ai dobânzilor, ci func?ionau ca simple conducte, iar dobânzile erau transferate de c?tre partea danez? a grupului spre fondurile de investi?ii de capital prin intermediul acestor două societ???i luxemburghexe. SKAT a concluzionat astfel c? reclamanta din litigiul principal era supus? obliga?iei de re?inere la surs? a impozitului pe dobânzile pl?tite ?i contabilizate ?i c? trebuia s? pl?teasc? suma reprezentând impozit cu re?inere la surs? pe care nu o prelevase.

42

Avizul de impunere a fost contestat de reclamanta din litigiul principal în fa?a instan?elor daneze.

43

N Luxembourg 1 contest? faptul c? situa?ia din litigiul principal ar avea caracterul unei fraude sau al unui abuz. Ea sus?ine c?, în orice caz, chiar în caz de fraud? sau de abuz, beneficiul Directivei 2003/49 nu poate fi retras, conform articolului 5 alineatul (1) din aceasta, decât cu condi?ia s? existe un temei juridic corespunz?tor în dreptul na?ional. Or, în dreptul danez nu ar exista un astfel de temei.

44

În cazul în care C Luxembourg nu ar fi considerat? ca fiind beneficiarul efectiv al dobânzilor,

reclamanta din litigiul principal arată că normele daneze privind reținerea la sursă a impozitului, precum și prelevarea acestuia și răspunderea aferentă încalcă libertatea de stabilire garantată în dreptul Uniunii și, în subsidiar, libera circulație a capitalurilor, în special din următoarele motive: în primul rând, plata impozitului reținut la sursă ar interveni mai devreme decât impozitul similar pe profit; în al doilea rând, dobânzile de întârziere aferente impozitului reținut la sursă ar fi mult mai ridicate decât cele aferente impozitului pe profit; în al treilea rând, debitorul împrumutului ar trebui să efectueze reținerea la sursă și, în al patrulea rând, debitorul ar trebui să își asume răspunderea pentru reținerea la sursă în conformitate cu Legea privind reținerile la sursă.

45

În acest context, Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

a)

Articolul 1 alineatul (1) din Directiva [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directivă trebuie să fie interpretat în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru care intră în sfera de aplicare a articolului 3 din această directivă și care, în împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, primește dobânzi din partea unei filiale situate în alt stat membru este «beneficiarul efectiv» al acestor dobânzi în sensul directivei menționate?

b)

Noțiunea «beneficiar efectiv» de la articolul 1 alineatul (1) din directivă [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directivă trebuie să fie interpretată în concordanță cu noțiunea corespunzătoare prevăzută la articolul 11 din [modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977]?

c)

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare litera (b), noțiunea trebuie să fie interpretată doar din perspectiva comentariilor de la articolul 11 din [modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977] (punctul 8) sau pot fi luate în considerare în cadrul interpretării comentarii ulterioare, inclusiv completările aduse în 2003 referitoare la «societățile conductive» (punctul 8.1, în prezent punctul 10.1) și completările aduse în 2014 referitoare la «obligățiile legale sau contractuale» (punctul 10.2)?

d)

Dacă în cadrul interpretării pot fi luate în considerare comentariile din 2003, trebuie să fi existat efectiv, ca o condiție pentru a considera că o societate nu este un «beneficiar efectiv» în sensul Directivei [2003/49], o direcționare de fonduri către persoanele considerate de statul în care este rezident plătitorul dobânzii ca fiind «beneficiarii efectivi» ai dobânzii în cauză și – în cazul unui răspuns afirmativ – transferul efectiv trebuie să aibă loc, ca o condiție suplimentară, la un moment apropiat de plata dobânzilor și/sau să aibă loc ca plată a unor dobânzi?

e)

Care este în acest context relevanța faptului că se utilizează capital propriu pentru credit, că dobânzile în cauză sunt incluse în suma pentru care sunt plătite (sunt «capitalizate»), că beneficiarul dobânzilor a efectuat ulterior un transfer în cadrul grupului către societatea sa mamă rezidentă în același stat în vederea ajustării câștigurilor în scopuri fiscale potrivit normelor care

prevalează în statul respectiv, c? dobânzile în cauz? sunt convertite ulterior în capital propriu în societatea debitoare, c? beneficiarul dobânzilor a avut obliga?ia legal? sau contractual? de a transfera dobânzile c?tre o alt? persoan? ?i dac? majoritatea persoanelor considerate de statul în care este rezident? persoana care plăte?te dobânzile ca fiind «beneficiarii efectivi» ai dobânzilor sunt rezidente în alte state membre sau în ??ri ter?e cu care Regatul Danemarcei a încheiat o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri, astfel încât, potrivit legisla?iei fiscale daneze, nu ar exista un temei pentru re?inerea unui impozit la surs? în cazul în care aceste persoane au fost creditori ?i, a?adar, au perceput dobânzile în mod direct?

f)

Ce relevan?? are pentru aprecierea aspectului dac? beneficiarul dobânzilor trebuie s? fie considerat «beneficiar efectiv» în sensul directivei faptul c? instan?a de trimitere, în urma analiz?rii împrejur?rilor de fapt ale cauzei, ar putea concluziona c? beneficiarul – f?r? s? fi fost obligat în mod legal sau contractual s? transfere dobânzile primite c?tre o alt? persoan? – nu a avut dreptul «deplin»«de a dispune» de dobânzi, astfel cum este men?ionat în Comentariile din 2014 referitoare la [modelul de conven?ie al OCDE din 1977]?

2)

a)

Pentru invocarea de c?tre un stat membru a articolului 5 alineatul (1) din Directiva [2003/49] privind aplicarea dispozi?iilor na?ionale pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor ori a articolului 5 alineatul (2) din această directiv?, este necesar ca statul membru în cauz? s? fi adoptat o dispozi?ie intern? special? de punere în aplicare a articolului 5 din directiv? sau ca dreptul na?ional s? con?in? dispozi?ii generale ori principii referitoare la fraude, abuzuri sau evaziunea fiscal? care pot fi interpretate în conformitate cu articolul 5?

b)

În cazul unui r?spuns afirmativ la a doua întrebare litera a), articolul 2 alineatul 2 litera d) din [Legea privind impozitul pe profit], care prevede c? obliga?iile fiscale limitate pentru veniturile din dobânzi nu acoper? «dobânzile scutite de impozit [...] în temeiul Directivei [2003/49] privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plă?ilor de dobânzi ?i de redeven?e efectuate între societ??i asociate din state membre diferite», poate fi considerat o dispozi?ie na?ional? special? în sensul articolului 5 din directiv??

3)

O dispozi?ie dintr-o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri încheiat? între două state membre ?i întocmit? în conformitate cu [modelul de conven?ie fiscal? al OCDE], potrivit c?reia impozitarea dobânzilor este condi?ionat? de aspectul dac? persoana care prime?te dobânzile este considerat? beneficiarul efectiv al dobânzilor, constituie o dispozi?ie împotriva abuzurilor întemeiat? pe conven?ii care intr? sub inciden?a articolului 5 din directiv??

4)

Exist? un abuz potrivit Directivei [2003/49] în situa?ia în care în statul membru în care este rezident plă?itorul dobânzilor este permis? deducerea fiscal? a dobânzilor, în timp ce dobânzile nu sunt impozitate în statul membru în care este rezident beneficiarul dobânzilor?

5)

Un stat membru care refuză să recunoască unei societăți dintr-un alt stat membru calitatea de beneficiar efectiv al dobânzilor și care susține că societatea din celălalt stat membru este o așezis societate conduită artificială este obligat, în conformitate cu Directiva [2003/49] sau cu articolul 10 CE, să precizeze în acest caz cine trebuie să fie considerat de statul membru drept beneficiar efectiv?

6)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatea-mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de impozitul cu reținere la sursă potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce privește dobânzile primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), iar acest din urmă stat membru consideră că societatea-mamă îi revin obligații fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru menționat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune unei reglementări potrivit căreia cel din urmă stat membru impune societății obligate să rețină impozitul la sursă (filială) să plătească dobânzi moratorii în cazul plății cu întârziere a impozitului cu reținere la sursă la o rată a dobânzii mai mare decât rata dobânzii de întârziere percepute de statul membru în cauză pentru recuperarea impozitului pe profit (inclusiv pe veniturile din dobânzi) de la o societate rezidentă în același stat membru?

7)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatea-mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de reținerea la sursă a impozitului potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce privește dobânzile primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), iar acest din urmă stat membru consideră că societatea-mamă îi revin obligații fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru menționat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (și/sau articolul 56 CE), analizate separat sau împreună, se opun unei reglementări potrivit căreia:

—

cel din urmă stat membru impune persoanei care plătește dobânzile să rețină la sursă impozitul pe dobânzi și consideră că persoana respectivă datorează autorităților impozitul cu reținere la sursă pe care nu l-a prelevat, în condițiile în care nu există o asemenea obligație de reținere la sursă a impozitului în cazul în care beneficiarul dobânzilor este rezident în cel din urmă stat membru?

—

o societate-mamă din acest din urmă stat membru nu ar fi fost obligată să efectueze plăți în avans ale impozitului pe profit în primii doi ani fiscali, ci ar fi început să plătească impozitul pe profit doar mult mai târziu în raport cu data la care devine exigibil impozitul cu reținere la sursă?

Se solicită Curții de Justiție să ia în considerare răspunsul la a șasea întrebare pentru a răspunde la a șaptea întrebare.”

2) Cauza C-118/16, X Denmark

46

Din decizia de trimitere reiese că grupul X este un grup mondial de întreprinderi, din care face parte reclamanta din litigiul principal. În cursul anului 2005, acest grup a fost achiziționat de fonduri de investiții de capital, reclamanta din litigiul principal fiind înființată în același an.

47

Aceste fonduri sunt acționari direcți ai societății mamă ultime a grupului, și anume X SCA, SICAR, cu sediul în Luxemburg, care funcționează ca societate în comandită pe acțiuni (SCA) și are calitatea de fond de investiții de capital de risc (SICAR).

48

Autoritatea fiscală daneză a considerat că X SCA, SICAR era o entitate transparentă din perspectiva dreptului danez, mai exact că nu era un contribuabil distinct în sensul legii daneze.

49

Potrivit deciziei de trimitere, portofoliul X SCA, SICAR era constituit dintr-o participație de 100 % la capitalul X Sweden Holding AB, cu sediul în Suedia, și dintr-un credit acordat aceleiași societăți. În afara acestei participații și a acestui credit, X SCA, SICAR nu exercita nicio activitate.

50

X Sweden Holding are ca singură activitate faptul că este societatea holding a X Sweden, cu sediul în Suedia, ea însăși societate mamă a X Denmark, reclamanta din litigiul principal. La 27 decembrie 2006, X Sweden Holding a contractat de la propria societate mamă, X SCA, SICAR, creditul menționat la punctul anterior, în valoare de 498500000 de euro. X Sweden Holding a dedus, la calculul venitului său impozabil, dobânzile plătite către X SCA, SICAR.

51

X Sweden este proprietatea X Sweden Holding în proporție de 97,5 % și a conducerii grupului X în proporție de 2,5 %. În perioada în discuție în litigiul principal, X Sweden avea același consiliu de administrație ca și X Sweden Holding și nu deținea acțiuni în alte societăți decât X Denmark.

52

Instanța de trimitere arată că, la începutul anului 2007, X Sweden a preluat activitatea unei alte societăți, în speță X AB, cu sediul în Suedia, constând în înregistrarea produselor pe lângă autorități și în diverse sarcini administrative privind testele clinice. X Sweden a angajat apoi aproximativ 10 persoane și a închiriat de la X AB o parte dintre birourile sediului acesteia, în care personalul vizat de cesiune a continuat să lucreze.

53

Potrivit deciziei de trimitere, reiese din rapoartele anuale întocmite pentru anii 2007-2009 că X Sweden avea două posturi de venituri, și anume posturile „Dobânzi și posturi de rezultat similare” și „Alte venituri”. X Sweden nu a perceput alte venituri sub formă de dobânzi în afară de dobânzile percepute de la X Denmark în temeiul unui împrumut în valoare de 501 milioane de euro contractat, la fel ca și cel vizat la punctul 50 din prezenta hotărâre, la 27 decembrie 2006. În cursul anilor 2007, 2008 și 2009, dobânzile au constituit 98,1 %, 97,8 % și, respectiv, 98 % din veniturile totale ale X Sweden, celelalte venituri reprezentând 1,9 %, 2,2 % și 2 %. Dobânzile contabilizate în temeiul împrumutului acordat în favoarea X Denmark au fost luate în considerare la calculul venitului impozabil al X Sweden pentru anii menționați. În acești ani, X Sweden a efectuat – în conformitate cu normele speciale aplicabile în Suedia pentru echilibrarea fiscală a rezultatelor în cadrul unui grup, astfel cum sunt prevăzute în capitolul 35 din Legea privind impozitul pe venit – transferuri către societatea sa mamă, X Sweden Holding, în valoare de 60468000 de euro, de

75621000 de euro și, respectiv, de 60353294 de euro. Acest transfer în interiorul grupului a conferit X Sweden un drept de deducere, sumele transferate fiind, în schimb, impozabile în sarcina X Sweden Holding.

54

În ceea ce privește X Denmark, la calculul venitului său impozabil, aceasta a dedus dobânzile plătite către X Sweden în executarea împrumutului de 501 milioane de euro contractat de la această ultimă societate la 27 decembrie 2006. Considerând că X Sweden era beneficiarul efectiv al acestora, ea nu a reținut impozit la sursă pentru dobânzile menționate.

55

În decizia din 13 decembrie 2010, SKAT a considerat că X Sweden, X Sweden Holding și X SCA, SICAR nu aveau calitatea de beneficiari efectivi ai dobânzilor, în sensul Directivei 2003/49, precum și al Convenției fiscale dintre Luxemburg și Danemarca și al Convenției fiscale dintre țările nordice, și că beneficiarii efectivi ai dobânzilor erau proprietarii X SCA, SICAR. Potrivit Ministerului Impozitelor, X SCA, SICAR este constituită sub o formă de societate care nu figurează în lista societăților care intră în domeniul de aplicare al acestei directive, menționată la articolul 3 litera (a) punctul (i) din Directiva 2003/49, și, în plus, nu îndeplinește condiția prevăzută la articolul 3 litera (a) punctul (iii) din directiva menționată, potrivit căreia societatea nu trebuie să beneficieze de o scutire. Astfel, această societate ar fi scutită de impozit pe veniturile sub formă de dobânzi, de profituri și de dividende. În orice caz, X SCA, SICAR nu ar putea fi beneficiarul efectiv al dobânzilor, în măsura în care este transparentă din perspectiva dreptului danez. În acest context, Ministerul Impozitelor a estimat că X Denmark nu a furnizat documente care să ateste că investitorii la fondurile de investiții de capital care dețin X SCA, SICAR sunt, în majoritate, rezidenți fiscali în alte țări ale Uniunii Europene sau în țări cu care Regatul Danemarcei a încheiat o convenție privind evitarea dublei impuneri. În consecință, SKAT a considerat că X Denmark ar fi trebuit să preleveze impozitele la sursă pe dobânzile plătite în favoarea X Sweden.

56

Decizia SKAT din 13 decembrie 2010 a fost contestată de X Denmark în fața instanțelor daneze.

57

În acest context, Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

a)

Articolul 1 alineatul (1) din Directiva [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directivă trebuie să fie interpretat în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru care intră în sfera de aplicare a articolului 3 din această directivă și care, în împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, primește dobânzi din partea unei filiale situate în alt stat membru este «beneficiarul efectiv» al acestor dobânzi în sensul directivei menționate?

b)

Noțiunea «beneficiar efectiv» de la articolul 1 alineatul (1) din directivă [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directivă trebuie să fie interpretat în concordanță cu noțiunea corespunzătoare prevăzută la articolul 11 din [modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977]?

c)

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare litera b), noțiunea trebuie să fie interpretată doar din perspectiva comentariilor la articolul 11 din modelul de [convenție fiscală al OCDE din 1977] (punctul 8) sau pot fi luate în considerare în cadrul interpretării comentarii ulterioare, inclusiv completările aduse în 2003 referitoare la «societățile conductive» (punctul 8.1, în prezent punctul 10.1) și completările aduse în 2014 referitoare la «obligățiile legale sau contractuale» (punctul 10.2)?

d)

Dacă în cadrul interpretării pot fi luate în considerare comentariile din 2003, trebuie să fi existat efectiv, ca o condiție pentru a considera că o societate nu este un «beneficiar efectiv» în sensul Directivei [2003/49], o direcționare de fonduri către persoanele considerate de statul în care este rezident plătitorul dobânzii ca fiind «beneficiarii efectivi» ai dobânzii în cauză și – în cazul unui răspuns afirmativ – transferul efectiv trebuie să aibă loc, ca o condiție suplimentară, la un moment apropiat de plata dobânzilor și/sau să aibă loc ca plată a unor dobânzi?

e)

Care este în acest context relevanța faptului că se utilizează capital propriu pentru credit, că dobânzile în cauză sunt incluse în suma pentru care sunt plătite (sunt «capitalizate»), că beneficiarul dobânzilor a efectuat ulterior un transfer în cadrul grupului către societatea sa mamă rezidentă în același stat membru în vederea ajustării câștigurilor în scopuri fiscale potrivit normelor care prevalează în statul respectiv, că dobânzile în cauză sunt convertite ulterior în capital propriu în societatea debitoare, că beneficiarul dobânzilor a avut obligația legală sau contractuală de a transfera dobânzile către o altă persoană și că majoritatea persoanelor considerate de statul în care este rezident persoana care plătește dobânzile ca fiind «beneficiarii efectivi» ai dobânzilor sunt rezidente în alte state membre sau în țări terțe cu care Regatul Danemarcei a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, astfel încât, potrivit legislației fiscale daneze, nu ar exista un temei pentru reținerea unui impozit la sursă în cazul în care aceste persoane au fost creditori și, așadar, au perceput dobânzile în mod direct?

f)

Ce relevanță are pentru aprecierea aspectului dacă beneficiarul dobânzilor trebuie să fie considerat «beneficiar efectiv» în sensul directivei faptul că instanța de trimitere, în urma analizării împrejurărilor de fapt ale cauzei, ar putea concluziona că beneficiarul – fătul – să fi fost obligat în mod legal sau contractual să transfere dobânzile primite către o altă persoană – nu a avut dreptul «deplin» «de a dispune» de dobânzi astfel cum este menționat în Comentariile din 2014 referitoare la [modelul de convenție al OCDE din 1977]?

2)

a)

Pentru invocarea de către un stat membru a articolului 5 alineatul (1) din Directiva [2003/49] privind aplicarea dispozițiilor naționale pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor ori a articolului 5 alineatul (2) din această directivă, este necesar ca statul membru în cauză să fi

adoptat o dispoziție internă specială de punere în aplicare a articolului 5 din directivă sau ca dreptul național să conțină dispoziții generale ori principii referitoare la fraude, abuzuri sau evaziunea fiscală care pot fi interpretate în conformitate cu articolul 5?

b)

În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare litera a), articolul 2 alineatul 2 litera d) din Legea daneză privind impozitul pe profit, care prevede că obligațiile fiscale limitate pentru veniturile din dobânzi nu acoperă «dobânzile scutite de impozit [...] în temeiul Directivei [2003/49] privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plătitorilor de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite», poate fi considerat o dispoziție națională specială prevăzută la articolul 5 din directivă?

3)

O dispoziție dintr-o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată între două state membre și întocmită în conformitate cu [modelul de convenție fiscală al OCDE], potrivit căreia impozitarea dobânzilor este condiționată de aspectul dacă persoana care primește dobânzile este considerat beneficiarul efectiv al dobânzilor, constituie o dispoziție împotriva abuzurilor întemeiată pe convenții care intră sub incidența articolului 5 din directivă?

4)

Există un abuz potrivit Directivei [2003/49] în situația în care, în statul membru în care este rezident plătitorul dobânzilor, este permisă deducerea fiscală a dobânzilor, în timp ce dobânzile nu sunt impozitate în statul membru în care este rezident beneficiarul dobânzilor?

5)

a)

O societate rezidentă în Luxemburg, înființată și înregistrată, potrivit dreptului societăților comerciale din acest stat, ca «société en commandite par actions» (SCA) și calificată de asemenea ca «société d'investissement en capital à risque» (SICAR), în conformitate cu Legea luxemburgheză din 15 iunie 2004 referitoare la societățile de investiții în capital de risc (SICAR), intră în domeniul de aplicare al Directivei [2003/49]?

b)

În cazul unui răspuns afirmativ la a cincea întrebare litera (a), o «SCA, SICAR» luxemburgheză poate fi atunci «beneficiarul efectiv» al dobânzilor în sensul Directivei 2003/49, chiar dacă statul membru în care este rezident societatea care plătește dobânzile consideră că societatea în cauză este o entitate transparentă fiscală din perspectiva dreptului său intern?

c)

În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare litera (a), situație în care societatea care primește dobânzile nu este considerat «beneficiarul efectiv» al dobânzilor în cauză, SCA, SICAR poate fi considerat atunci, în împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, ca fiind «beneficiarul efectiv» al dobânzilor aflate în discuție în sensul directivei?

6)

Un stat membru care refuză să recunoască unei societăți dintr-un alt stat membru calitatea de

beneficiar efectiv al dobânzilor și care susține că societatea din celălalt stat membru este o adevărată societate conduită artificială este obligat, în conformitate cu Directiva [2003/49] sau cu articolul 10 CE, să precizeze în acest caz cine trebuie să fie considerat de statul membru drept beneficiar efectiv?

7)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatea-mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de impozitul cu reținere la sursă potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce privește dobânzile primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), iar acest din urmă stat membru consideră că societatea-mamă îi revin obligații fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru menționat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune unei reglementări potrivit căreia cel din urmă stat membru impune societății obligate să rețină impozitul la sursă (filiala) să plătească dobânzi moratorii în cazul plății cu întârziere a impozitului cu reținere la sursă la o rată a dobânzii mai mare decât rata dobânzii de întârziere percepute de statul membru în cauză pentru recuperarea impozitului pe profit (inclusiv pe veniturile din dobânzi) de la o societate rezidentă în același stat membru?

8)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatea-mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de reținerea la sursă a impozitului potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce privește dobânzile primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), iar acest din urmă stat membru consideră că societatea-mamă îi revin obligații fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru menționat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (și/sau articolul 56 CE), analizate separat sau împreună, se opun unei reglementări potrivit căreia:

—

cel din urmă stat membru impune persoanei care plătește dobânzile să rețină la sursă impozitul pe dobânzi și consideră că persoana respectivă datorează autorităților impozitul cu reținere la sursă pe care nu l-a prelevat, în condițiile în care nu există o asemenea obligație de reținere la sursă a impozitului în cazul în care beneficiarul dobânzilor este rezident în cel din urmă stat membru?

—

o societate-mamă din acest din urmă stat membru nu ar fi fost obligată să efectueze plăți în avans ale impozitului pe profit în primii doi ani fiscali, ci ar fi început să plătească impozitul pe profit doar mult mai târziu în raport cu data la care devine exigibil impozitul cu reținere la sursă?

Se solicită Curții de Justiție să ia în considerare răspunsul la a șaptea întrebare pentru a răspunde la a opta întrebare.”

3) Cauza C-119/16, C Danmark I

58

Astfel cum reiese din decizia de trimitere, C USA, cu sediul în Statele Unite, deține C Cayman Islands, cu sediul în Insulele Cayman, care era proprietar, până la sfârșitul anului 2004, a C Danmark II, cu sediul în Danemarca, societatea-mamă ultimă a unui grup de societăți. La sfârșitul anului 2004, grupul a efectuat o restructurare, în cadrul căreia două societăți suedeze, C Sverige I și C Sverige II, precum și o societate daneză, C Danmark I, au fost introduse între C Cayman Islands și C Danmark II. De la 1 ianuarie 2005, C Danmark I a devenit societatea-mamă

ultim? a p?r?ii daneze a grupului american a c?rui societate?mam? ultim? este C USA.

59

Motivele restructur?rii p?r?ii europene a grupului au fost descrise de C Danmark I într?o not? intitulat? 2004 European Restructuring Process (Procesul de restructurare european din 2004), care indic? printre altele:

„În anul 2004, grupul [...] ?i?a rev?zut structura organizatoric? ?i a decis s? introduc? societ??i holding suplimentare ?i efectul de levier în structura sa european?. Societ??ile holding suplimentare permit societ??ii s? accead? mai liber la capital în Europa ?i s? transfere în mod mai eficace capitalul în cadrul familiilor de societ??i ale grupului. În plus, conturile noilor societ??i holding reflect? valoriz?rile de pia?? echitabile pentru grupul european, ceea ce ar putea pe viitor s? ajute societatea s? ob?in? finan?are de la ter?i. În sfâr?it, ?i probabil acesta este lucrul cel mai important, introducerea efectului de levier în structur? permite reducerea la minimum a riscurilor comerciale ale întreprinderii prin reducerea valorii capitalului propriu aflat în joc în opera?iunile comerciale.

?inând seama de regimul actual favorabil al societ??ilor holding care opereaz? în Suedia, grupul [...] a decis s? creeze noile sale societ??i holding europene în aceast? ?ar? pentru a beneficia de acest regim.”

60

Ministerul Impozitelor a estimat c? introducerea a dou? societ??i suedeze deasupra p?r?ii daneze a grupului a fost motivat? de considera?ii fiscale. La 30 octombrie 2009, SKAT a emis o decizie potrivit c?reia C Sverige II ?i C Sverige I nu puteau fi considerate beneficiarii efectivi ai dobânzilor pl?tite de C Danmark I, în sensul Directivei 2003/49 ?i al Conven?iei fiscale dintre ??rile nordice.

61

Printr?o ordonan?? din 25 mai 2011, Landskatteretten (Comisia Fiscal? Na?ional?, Danemarca) a confirmat decizia SKAT, considerând c? societ??ile suedeze erau simple conducte. Aceast? ordonan?? indica printre altele ceea ce urmeaz?:

„Pân? la restructurarea pus? în aplicare la sfâr?itul anului 2004/începutul anului 2005, societatea ultim? în partea danez? a grupului, [C Danmark II], era de?inut? în mod direct de [C Cayman Islands].

Restructurarea a avut ca efect introducerea între [C Cayman Islands] ?i [C Danmark II] a trei societ??i nou?constituite, iar [C Cayman Islands] a de?inut ulterior o societate holding suedez? care de?inea ea îns??i o alt? societate suedez? care de?inea [C Danmark I], devenit? societatea?mam? ultim? în partea danez? a grupului. Structura grupului a fost realizat? în special printr?o serie de vânz?ri intragrup de societ??i, cu ocazia c?rora au fost acordate de c?tre [C Cayman Islands] în favoarea [C Sverige I] dou? credite, în valoare de 75 de milioane de euro ?i, respectiv, de 825 de milioane de euro, precum ?i de c?tre [C Sverige II] în favoarea [C Danmark I] dou? credite, în valoare de 75 de milioane de euro ?i, respectiv, de 825 de milioane de euro.

Biletul la ordin de 75 de milioane de euro convenit între [C Cayman Islands] ?i [C Sverige I] a fost încheiat în condi?ii absolut identice cu cele care rezult? din biletul la ordin de 75 de milioane convenit între [C Sverige II] ?i [C Danmark I]. Situa?ia este aceea?i pentru biletele la ordin de 825 de milioane de euro [...]. Prin intermediul restructur?rii realizate ?i al raportului de crean?? stabilit în acest context ?i exprimat prin tranzac?ii desf??urate între p?r?ile cu interese comune, [C

Sverige II] a transferat c?tre [C Sverige I], utilizând normele suedeze privind transferurile intragrup, dobânzile percepute de la [C Danmark I], în timp ce [C Sverige I] a retransferat fondurile c?tre [C Cayman Islands] ca cheltuieli cu dobânzile.

Cum în Suedia nu exista nicio impozitare a veniturilor nete impozabile în aplicarea normelor fiscale suedeze atunci în vigoare, pl?ile de dobânzi aflate în sarcina [C Danmark I] erau, a?adar, transferate integral c?tre [C Cayman Islands] prin intermediul societ?ilor suedeze.

Niciuna dintre societ?ile create cu ocazia restructur?rii nu exercita alte activit?i decât activit?i de holding ?i acesta este motivul pentru care veniturile lor previzibile erau numai cele legate prin natura lor de activitatea de holding. La stabilirea raporturilor de crean?? legate de restructurare, aceasta trebuia, a?adar, s? presupun? neap?rat, dac? societ?ile debitoare î?i puteau îndeplini obliga?iile aferente acestora, c? aceste societ?i percep fonduri de la alte societ?i din grup. Trebuia s? fie vorba despre o condi?ie prealabil? de la început.

[C Sverige II] este, prin urmare, considerat? o societate?conduct? care dispune de atât de pu?ine puteri asupra sumelor percepute, încât această societate nu poate fi considerat? beneficiarul efectiv al dobânzilor percepute de la [C Danmark I], nici în temeiul [Conven?iei fiscale dintre ??rile nordice], nici în temeiul Directivei 2003/49. Este lipsit de relevan?? în această privin?? faptul c? transferurile între societ?ile suedeze au luat forma unor transferuri intragrup, iar nu de plat? de dobânzi.”

62

Reclamanta din litigiul principal, C Danmark I, consider? c? C Sverige II ?i C Sverige I au fost înfiin?ate în Suedia în leg?tur? cu restructurarea grupului în Europa, care era motivat? de considera?ii generale ?i comerciale. Potrivit reclamantei din litigiul principal, C Sverige II ar fi „beneficiarul efectiv”, în sensul Directivei 2003/49, al dobânzilor pe care i le?a pl?tit.

63

În acest context, Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1)

a)

Articolul 1 alineatul (1) din Directiva [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directiv? trebuie s? fie interpretat în sensul c? o societate rezident? într-un stat membru care intr? în sfera de aplicare a articolului 3 din directiva men?ionat? ?i care, în împrejur?ri cum sunt cele din prezenta cauz?, prime?te dobânzi din partea unei filiale situate în alt stat membru este «beneficiarul efectiv» al acestor dobânzi în sensul aceleia?i directive?

b)

No?iunea «beneficiar efectiv» de la articolul 1 alineatul (1) din directiv? [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directiv? trebuie s? fie interpretat? în concordan?? cu no?iunea corespunz?toare prev?zută la articolul 11 din [modelul de conven?ie fiscal? al OCDE din 1977]?

c)

În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare litera b), no?iunea trebuie s? fie interpretat? doar din perspectiva comentariilor de la articolul 11 din [modelul de conven?ie fiscal? al OCDE din

1977] (punctul 8) sau pot fi luate în considerare în cadrul interpretării comentarii ulterioare, inclusiv completările aduse în 2003 referitoare la «societățile conductive» (punctul 8.1, în prezent punctul 10.1) și completările aduse în 2014 referitoare la «obligățiile legale sau contractuale» (punctul 10.2)?

d)

Dacă în cadrul interpretării pot fi luate în considerare comentariile din 2003, trebuie să fi existat efectiv, ca o condiție pentru a considera că o societate nu este un «beneficiar efectiv» în sensul Directivei [2003/49], o direcționare de fonduri către persoanele considerate de statul în care este rezident plătitorul dobânzii ca fiind «beneficiarii efectivi» ai dobânzii în cauză? și – în cazul unui răspuns afirmativ – transferul efectiv trebuie să aibă loc, ca o condiție suplimentară, la un moment apropiat de plata dobânzilor și/sau să aibă loc ca plată a unor dobânzi?

e)

Care este în acest context relevanța faptului că se utilizează capital propriu pentru credit, că dobânzile în cauză sunt incluse în suma pentru care sunt plătite (sunt «capitalizate»), că beneficiarul dobânzilor a efectuat ulterior un transfer în cadrul grupului către societatea sa mamă rezidentă în același stat în vederea ajustării câștigurilor în scopuri fiscale potrivit normelor care prevalează în statul respectiv, că dobânzile în cauză sunt convertite ulterior în capital propriu în societatea debitoare, că beneficiarul dobânzilor a avut obligația legală sau contractuală de a transfera dobânzile către o altă persoană și că majoritatea persoanelor considerate de statul în care este rezidentă persoana care plătește dobânzile ca fiind «beneficiarii efectivi» ai dobânzilor sunt rezidente în alte state membre sau în țări terțe cu care Regatul Danemarcei a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii, astfel încât, potrivit legislației fiscale daneze, nu ar exista un temei pentru reținerea unui impozit la sursă în cazul în care aceste persoane au fost creditori și, așadar, au perceput dobânzile în mod direct?

f)

Ce relevanță are pentru aprecierea aspectului dacă beneficiarul dobânzilor trebuie să fie considerat ca fiind un «beneficiar efectiv» în sensul directivei faptul că instanța de trimitere, în urma analizării împrejurărilor de fapt ale cauzei, ar putea concluziona că beneficiarul – fîr? să fi fost obligat în mod legal sau contractual să transfere dobânzile primite către o altă persoană – nu a avut dreptul «deplin» «de a dispune» de dobânzi astfel cum este menționat în comentariile din 2014 referitoare la [modelul de convenție al OCDE din 1977]?

2)

a)

Pentru invocarea de către un stat membru a articolului 5 alineatul (1) din Directiva [2003/49] privind aplicarea dispozițiilor naționale pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor ori a articolului 5 alineatul (2) din această directivă, este necesar ca statul membru în cauză să fi adoptat o dispoziție internă specială de punere în aplicare a articolului 5 din directivă sau ca dreptul național să conțină dispoziții generale ori principii referitoare la fraude, abuzuri sau evaziunea fiscală care pot fi interpretate în conformitate cu articolul 5?

b)

În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare litera a), articolul 2 alineatul 2 litera d) din Legea daneză privind impozitul pe profit, care prevede că obligațiile fiscale limitate pentru

veniturile din dobânzi nu acoper? «dobânzile scutite de impozit [...] în temeiul Directivei [2003/49] privind sistemul comun de impozitare, aplicabil pl??ilor de dobânzi ?i de redeven?e efectuate între societ??i asociate din state membre diferite», poate fi considerat o dispozi?ie na?ional? special? prev?zut? la articolul 5 din directiv??

3)

O dispozi?ie dintr?o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri încheiat? între dou? state membre ?i întocmit? în conformitate cu [modelul de conven?ie fiscal? al OCDE], potrivit c?reia impozitarea dobânzilor este condi?ionat? de aspectul dac? persoana care prime?te dobânzile este considerat? beneficiarul efectiv al dobânzilor, constituie o dispozi?ie împotriva abuzurilor întemeiat? pe conven?ii care intr? sub inciden?a articolului 5 din directiv??

4)

Un stat membru care refuz? s? recunoasc? unei societ??i dintr?un alt stat membru calitatea de beneficiar efectiv al dobânzilor ?i care sus?ine c? societatea din cel?lalt stat membru este o a?a?zis? societate?conduct? artificial? este obligat, în conformitate cu Directiva [2003/49] sau cu articolul 10 CE, s? precizeze în acest caz cine trebuie s? fie considerat de statul membru drept beneficiar efectiv?

5)

Dac? o societate rezident? într?un stat membru (societatea?mam?) este considerat? de fapt ca nefiind scutit? de impozitul cu re?inere la surs? potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce prive?te dobânzile primite de la o societate rezident? în alt stat membru (filiala), iar acest din urm? stat membru consider? c? societ??ii?mam? îi revin obliga?ii fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru men?ionat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune unei reglement?ri potrivit c?reia cel din urm? stat membru impune societ??ii obligate s? re?in? impozitul la surs? (filiala) s? pl?teasc? dobânzi moratorii în cazul pl??ii cu întârziere a impozitului cu re?inere la surs? la o rat? a dobânzii mai mare decât rata dobânzii de întârziere percepute de statul membru în cauz? pentru recuperarea impozitului pe profit (inclusiv pe veniturile din dobânzi) de la o societate rezident? în acela?i stat membru?

6)

Dac? o societate rezident? într?un stat membru (societatea?mam?) este considerat? de fapt ca nefiind scutit? de re?inerea la surs? a impozitului potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce prive?te dobânzile primite de la o societate rezident? în alt stat membru (filial?), iar acest din urm? stat membru consider? c? societ??ii?mam? îi revin obliga?ii fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru men?ionat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (?i/sau articolul 56 CE), analizate separat sau împreun?, se opun unei reglement?ri potrivit c?reia:

—

cel din urm? stat membru impune persoanei care pl?te?te dobânzile s? re?in? la surs? impozitul pe dobânzi ?i consider? c? persoana respectiv? datoreaz? autorit??ilor impozitul cu re?inere la surs? pe care nu l?a prelevat, în condi?iile în care nu exist? o asemenea obliga?ie de re?inere la surs? a impozitului în cazul în care beneficiarul dobânzilor este rezident în cel din urm? stat membru?

—

o societate?mam? din acest din urm? stat membru nu ar fi fost obligat? s? efectueze pl??i în

avans ale impozitului pe profit în primii doi ani fiscali, ci ar fi început să plătească impozitul pe profit doar mult mai târziu în raport cu data la care devine exigibil impozitul cu reținere la sursă?

Se solicită Curții de Justiție să ia în considerare răspunsul la a cincea întrebare pentru a răspunde la a șasea întrebare.”

4) Cauza C-299/16, Z Denmark

64

Din decizia de trimitere reiese că Z Denmark este o întreprindere industrială daneză.

65

În luna august a anului 2005, fondul de investiții de capital A Fund a achiziționat aproximativ 66 % din acțiunile de tip A ale acestei societăți (reprezentând aproximativ 64 % din drepturile de vot) de la proprietarii lor precedenți, și anume fondul de investiții de capital B și instituția financiară daneză C, în timp ce D își păstra partea restantă din acțiunile de tip A. În plus, un anumit număr de cadre superioare ale Z Denmark erau titulari de acțiuni de tip B.

66

A Fund este constituit din cinci fonduri, dintre care patru au fost create sub forma unei societăți în comandită („Limited Partnership”) în Jersey, mai exact sub o formă transparentă din punct de vedere fiscal din perspectiva dreptului fiscal danez. Ultimul fond, A Fund (No. 5) Limited, Jersey, are forma unei societăți opace din punct de vedere fiscal și deține aproximativ 0,5 % din A Fund. Potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, investitorii din primele patru fonduri ar fi rezidenți fiscali ai unui număr mare de țări, care fac sau nu parte din Uniune.

67

În cadrul achiziției menționate la punctul 65 din prezenta hotărâre, A Fund a acordat, la 27 septembrie 2005, în favoarea Z Denmark, un credit în valoare de 146010341 DKK (aproximativ 19,6 milioane de euro). Dobânda care trebuia plătită pentru credit era de 9 % pe an.

68

La 28 aprilie 2006, A Fund a cedat totalitatea creanțelor sale asupra Z Denmark pentru o sumă totală de 146010341 DKK (aproximativ 19,6 milioane de euro) către Z Luxembourg, o societate creată de ea în aceeași zi la Luxemburg.

69

Operațiunea de cesiune a fost completată prin acordarea de către A Fund în favoarea Z Luxembourg a unui credit care se ridică și el la 146010341 DKK (aproximativ 19,6 milioane de euro). Dobânda care trebuia plătită pentru credit era de 9,875 %, dobânzile trebuind să fie contabilizate la sfârșit de an.

70

La 21 iunie 2006, A Fund a cedat acțiunile sale la Z Denmark către Z Luxembourg.

71

Potrivit conturilor Z Luxembourg pentru anul 2007 (în conturile pentru anul 2006 regăsite

posturi comparabile), această societate nu avea altă activitate în afara de înierii de acțiuni la Z Denmark. Aceste conturi evidențiază de asemenea faptul că rezultatul Z Luxembourg a devenit, de la unul negativ pentru anul 2006, în valoare de 23588 de euro, unul pozitiv pentru anul 2007, în valoare de 15587 de euro. Reiese de asemenea din conturile menționate că veniturile din dobânzi s-au ridicat, în acești ani, la 1497208 euro și, respectiv, la 1192881 de euro, în timp ce cheltuielile cu dobânzile au fost de 1473675 de euro și, respectiv, de 1195124 de euro. Postul „Impozite pe profit” („Tax on profit”) indica, pentru anul 2006, o sumă de 3733 de euro, iar pentru anul 2007, o sumă egală cu zero.

72

La 1 noiembrie 2007, Z Denmark a rambursat creditul acordat de A Fund, dobânzile acumulate ridicându-se la acea dată la 21241619 DKK (aproximativ 2,85 milioane de euro). În aceeași zi, Z Luxembourg a plătit către A Fund datoria sa, constituită din capital și din dobânzi.

73

În decizia din 10 decembrie 2010, SKAT nu a recunoscut în favoarea Z Luxembourg calitatea de beneficiar efectiv al dobânzilor care i-au fost plătite de Z Denmark, în sensul Directivei 2003/49 și al Convenției fiscale dintre Luxemburg și Danemarca.

74

Printr-o decizie din 31 ianuarie 2012, Comisia Fiscal Națională a confirmat decizia SKAT. Decizia cuprindea pasajele următoare:

„[Z Luxembourg] nu este considerat aici «beneficiar efectiv» [«beneficial owner»] nici în raport cu [Convenția fiscală dintre Luxemburg și Danemarca], nici în raport cu Directiva [2003/49].

Este necesar să se ia în considerare, în această privință, aranjamentul creat în fapt între părțile la aceeași comunitate de interese și prin care [Z Luxembourg] a transferat dobânzile percepute de la Z Denmark fondului de investiții de capital care le-a retransferat propriilor săi investitori.

Odată cu cesiunea către [Z Luxembourg] a creanței fondului de investiții de capital asupra [Z Denmark] și cu achiziționarea simultană de către această societate a acțiunilor la [Z Denmark] prin intermediul unui credit acordat de fond în valoare aproape echivalentă cu cea a creanței asupra societății și în condiții aproape identice, impozitarea [Z Luxembourg] pentru dobânzile plătite de societatea daneză trebuia să fie neutralizată prin plata dobânzilor de către societate în favoarea fondului, astfel încât ansamblul operațiunilor nu trebuia să producă un venit net impozabil, pentru care ar fi fost impozitată societatea. Societatea luxemburgheză este, așadar, considerată o societate-conductă care nu are o putere reală sau o posibilitate de a lua decizii în privința dispunerii de sumele transferate.

Beneficiul scutirii de impozitul la sursă danez, astfel cum este prevăzut de [Convenția fiscală dintre Luxemburg și Danemarca] și/sau de Directiva [2003/49], este, așadar, refuzat pentru [Z Luxembourg].

S-a explicat că dobânzile transferate de [Z Luxembourg] fondului de investiții de capital, care ar trebui să fie considerat transparent, au fost retransferate investitorilor fondului. Astfel, se pune întrebarea dacă ar trebui să se renunțe eventual la impozitul pe dobânzi în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri careia i-ar fi supuși investitorii. Având în vedere modalitatea în care a fost prezentată cauza, nu se justifică rezolvarea acestei probleme, pentru simplul motiv că listele depuse nu constituie o documentație suficientă pentru a se stabili dacă ar fi avut loc o dublă

impunere.”

75

Această decizie a Comisiei Fiscale Naționale a fost contestată de Z Denmark în fața instanțelor daneze.

76

În fața instanței de trimitere, Z Denmark susține printre altele că noțiunea „beneficiar efectiv” în sensul Directivei 2003/49 este o noțiune de drept al Uniunii care trebuie să primească propria interpretare, iar nu o interpretare în lumina modelului de convenție fiscală al OCDE. În orice caz, interpretarea nu ar putea fi realizată decât în raport cu modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977 și cu comentariile aferente acestuia. O interpretare dinamică ar fi contrară principiului securității juridice. Pe de altă parte, Z Denmark contestă faptul că, în speță, ar fi existat un abuz în sensul Directivei 2003/49.

77

În sfârșit, Z Denmark critică diferența de tratament operată în speță, contrar articolului 43 CE, în special imposibilitatea Z Luxembourg de a deduce dobânzile plătite pentru un împrumut contractat de la acționarul său pentru a putea acorda creditul către Z Denmark. Astfel, dacă Z Luxembourg ar fi fost o societate daneză, ar fi putut să deducă aceste cheltuieli și nu ar fi avut un venit impozabil din dobânzi.

78

În ceea ce privește impozitarea la sursă, Z Denmark susține existența unui anumit număr de diferențe fundamentale în raport cu impozitarea societăților rezidente. În primul rând, impozitul la sursă este exigibil înaintea impozitului pe profit. În al doilea rând, dobânzile moratorii datorate pentru impozitul la sursă sunt mult mai ridicate decât în cazul impozitului pe profit. În al treilea rând, împrumutatul are obligația de a reține impozitul la sursă. În al patrulea rând, tot împrumutatul este ținut să plătească impozitul la sursă.

79

În aceste condiții, Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

a)

Articolul 1 alineatul (1) din Directiva [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din directiva menționată trebuie să fie interpretat în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru care intră în sfera de aplicare a articolului 3 din această directivă și care, în împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, primește dobânzi din partea unei filiale situate în alt stat membru este «beneficiarul efectiv» al acestor dobânzi în sensul aceleiași directive?

b)

Noțiunea «beneficiar efectiv» de la articolul 1 alineatul (1) din Directiva [2003/49] coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directivă trebuie să fie interpretat în concordanță cu noțiunea corespunzătoare prevăzută la articolul 11 din [modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977]

c)

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare litera b), noțiunea trebuie să fie interpretată doar din perspectiva comentariilor de la articolul 11 din [modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977] (punctul 8) sau pot fi luate în considerare în cadrul interpretării comentarii ulterioare, inclusiv completările aduse în 2003 referitoare la «societățile conductive» (punctul 8.1, în prezent punctul 10.1) și completările aduse în 2014 referitoare la «obligățiile legale sau contractuale» (punctul 10.2)?

d)

Dacă în cadrul interpretării pot fi luate în considerare comentariile din 2003, ce relevanță prezintă în acest context, pentru clarificarea chestiunii dacă se poate considera că o societate nu este un «beneficiar efectiv» în sensul Directivei [2003/49], faptul că dobânzile în cauză sunt incluse în suma pentru care sunt plătite, că beneficiarul dobânzilor a avut obligația legală sau contractuală de a transfera dobânzile către o altă persoană și că majoritatea persoanelor cărora le-au fost creditate/plătite dobânzile și pe care statul în care este rezident persoana care plătește dobânzile le consideră «beneficiarii efectivi» ai dobânzilor sunt rezidente în alte state membre sau în țări terțe cu care Regatul Danemarcei a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, astfel încât, potrivit dreptului intern, nu ar exista un temei pentru reținerea la sursă a unui impozit în cazul în care aceste persoane au fost creditori și, așadar, au primit dobânzile în mod direct?

e)

Ce relevanță are pentru aprecierea aspectului dacă beneficiarul dobânzilor trebuie să fie considerat un «beneficiar efectiv» în sensul directivei faptul că instanța de trimitere, în urma analizării împrejurărilor de fapt ale cauzei, ar putea concluziona că beneficiarul – fîr să fi fost obligat în mod legal sau contractual să transfere dobânzile primite către o altă persoană – nu a avut dreptul «deplin» «de a dispune» de dobânzi astfel cum este menționat în Comentariile din 2014 referitoare la [modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977]?

2)

a)

Pentru invocarea de către un stat membru a articolului 5 alineatul (1) din Directiva [2003/49] privind aplicarea dispozițiilor naționale pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor ori a articolului 5 alineatul (2) din această directivă, este necesar ca statul membru în cauză să fi adoptat o dispoziție internă specială de punere în aplicare a articolului 5 din directivă sau ca dreptul național să conțină dispoziții generale ori principii referitoare la fraude, abuzuri sau evaziunea fiscală care pot fi interpretate în conformitate cu articolul 5?

b)

În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare litera a), articolul 2 alineatul 2 litera d) din [Legea daneză privind impozitul pe profit], care prevede că obligațiile fiscale limitate pentru veniturile din dobânzi nu acoperă «dobânzile scutite de impozit [...] în temeiul Directivei 2003/49/CE privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite», poate fi considerat o dispoziție națională specială?

prevăzută la articolul 5 din directivă?

3)

O dispoziție dintr-o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată între două state membre și întocmită în conformitate cu [modelul de convenție fiscală al OCDE], potrivit căreia impozitarea dobânzilor este condiționată de aspectul dacă persoana care primește dobânzile este considerat beneficiarul efectiv al dobânzilor, constituie o dispoziție împotriva abuzurilor întemeiată pe convenții care intră sub incidența articolului 5 din directivă?

4)

Un stat membru care refuză să recunoască unei societăți dintr-un alt stat membru calitatea de beneficiar efectiv al dobânzilor și care susține că societatea din celălalt stat membru este o aăzisă societateconductă artificială este obligat, în conformitate cu Directiva [2003/49] sau cu articolul 10 CE, să precizeze în acest caz cine trebuie să fie considerat de statul membru drept beneficiarul efectiv?

5)

În situația în care plătitorul dobânzilor este rezident într-un stat membru, iar beneficiarul dobânzilor este rezident în alt stat membru, iar primul stat membru consideră că persoana care primește dobânzile nu este «beneficiarul efectiv» al acestora în sensul Directivei [2003/49] și care este, prin urmare, supus unei obligații fiscale limitate pentru dobânzile în cauză în statul membru respectiv, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune unei reglementări potrivit căreia primul stat membru, atunci când îl impozitează pe beneficiarul nerezident al dobânzilor, nu ține cont de cheltuielile cu dobânzile pe care, în împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, acestea le-a efectuat, în condițiile în care cheltuielile cu dobânzile sunt în general deductibile potrivit legislației statului membru menționat și, în consecință, pot fi deduse de un beneficiar rezident în vederea stabilirii venitului impozabil al acestuia din urmă?

6)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatemamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de impozitul cu reținere la sursă potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce privește dobânzile primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), iar acest din urmă stat membru consideră că societățiamamă îi revin obligații fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru menționat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune unei reglementări potrivit căreia cel din urmă stat membru impune societății obligate să rețină impozitul la sursă (filiala) să plătească dobânzi moratorii în cazul plății cu întârziere a impozitului cu reținere la sursă la o rată a dobânzii mai mare decât rata dobânzii de întârziere percepute de statul membru în cauză pentru recuperarea impozitului pe profit (inclusiv pe veniturile din dobânzi) de la o societate rezidentă în același stat membru?

7)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatemamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de reținerea la sursă a impozitului potrivit Directivei [2003/49] în ceea ce privește dobânzile primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), iar acest din urmă stat membru consideră că societățiamamă îi revin obligații fiscale limitate pentru dobânzile respective în statul membru menționat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (și/sau articolul 56 CE), analizate separat sau împreună, se opun unei reglementări potrivit căreia:

—

cel din urm? stat membru impune persoanei care pl?te?te dobânzile s? re?in? la surs? impozitul pentru dobânzi ?i consider? c? persoana respectiv? datoreaz? autorit??ilor impozitul cu re?inere la surs? pe care nu l?a prelevat, în condi?iile în care nu exist? o asemenea obliga?ie de re?inere la surs? a impozitului în cazul în care beneficiarul dobânzilor este rezident în cel din urm? stat membru?

—

o societate?mam? din acest din urm? stat membru nu ar fi fost obligat? s? efectueze pl??i în avans ale impozitului pe profit în primii doi ani fiscali, ci ar fi început s? pl?teasc? impozitul pe profit doar mult mai târziu în raport cu data la care devine exigibil impozitul cu re?inere la surs??

Se solicit? Cur?ii s? ia în considerare r?spunsul la a ?asea întrebare pentru a r?spunde la această întrebare.”

Procedura în fa?a Cur?ii

80

Datorit? conexit??ii celor patru cauze principale, care privesc toate interpretarea Directivei 2003/49 ?i a libert??ilor fundamentale consacrate de tratate, se impune conexarea lor în vederea pronun??rii hot?rârii.

81

Prin scrisoarea din 2 martie 2017, guvernul danez a solicitat, conform articolului 16 al treilea paragraf din Statutul Cur?ii de Justi?ie a Uniunii Europene, ca aceste cauze s? fie solu?ionate de Marea Camer? a Cur?ii. Pe de alt? parte, având în vedere similitudinile existente între aceste cauze ?i cauzele C?116/16 ?i C?117/16, care fac obiectul hot?rârii de ast?zi T Danmark ?i Y Denmark Aps (C?116/16 ?i C?117/16), guvernul danez a sugerat de asemenea ca, în aplicarea articolului 77 din Regulamentul de procedur?, Curtea s? organizeze o ?edin?? de audiere a pledoariilor comun? pentru toate aceste cauze. Curtea a admis solicit?rile guvernului danez.

Cu privire la întreb?rile preliminare

82

Întreb?rile adresate de instan?ele na?ionale privesc trei teme. Prima tem? se refer? la no?iunea „beneficiar efectiv” în sensul Directivei 2003/49, precum ?i la existen?a unui temei juridic care s? permit? unui stat membru s? refuze, din cauza s?vâr?irii unui abuz de drept, beneficiul scutirii de orice impozitare prev?zute la articolul 1 alineatul (1) din directiva men?ionat? unei societ??i care a pl?tit dobânzi unei entit??i stabilite într?un alt stat membru. În m?sura în care exist? un astfel de temei juridic, a doua tem? abordat? de întreb?ri prive?te elementele constitutive ale unui eventual abuz de drept ?i modalit??ile de prob? aferente. În sfâr?it, a treia tem? a întreb?rilor, adresate de asemenea în ipoteza existen?ei posibilit??ii unui stat membru de a refuza s? permit? unei asemenea societ??i s? beneficieze de avantajele Directivei 2003/49, prive?te interpretarea dispozi?iilor Tratatului FUE privind libertatea de stabilire ?i libera circula?ie a capitalurilor, pentru a permite instan?elor de trimitere s? verifice dac? legisla?ia danez? încalc? aceste libert??i.

Cu privire la prima întrebare literele a)-c), la a doua întrebare literele a) și b) și la a treia întrebare în cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16

83

În primul rând, prin intermediul primei întrebări literele a)-c) în cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, instanțele de trimitere ridică problema interpretării noțiunii „beneficiarul dobânzilor”, în sensul articolului 1 alineatele (1) și (4) din Directiva 2003/49. În al doilea rând, prin intermediul celei de a doua întrebări literele a) și b) și al celei de a treia întrebări în cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, instanțele de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă combaterea fraudei sau a abuzurilor, permis de articolul 5 din Directiva 2003/49, presupune existența unei dispoziții naționale sau convenționale antiabuz în sensul alineatului (1) al acestui articol. Aceste instanțe întreabă în special dacă o dispoziție națională sau convențională care conține noțiunea „beneficiar efectiv” poate fi considerată un temei juridic care permite combaterea fraudei sau a abuzului de drept.

Cu privire la noțiunea „beneficiarul dobânzilor”

84

Trebuie arătat de la bun început că noțiunea „beneficiarul dobânzilor”, care figurează la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, nu poate face referire la noțiuni de drept național cu conținuturi diferite.

85

S-a statuat în această privință că din cuprinsul considerentelor (2)-(4) ale Directivei 2003/49 rezultă că aceasta urmărește eliminarea dublei impozitări în ceea ce privește plățile de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite și ca aceste plăți să fie impozitate o singură dată într-un singur stat membru, eliminarea oricărei forme de impozitare a plăților menționate în statul membru de unde provin constituind soluția cea mai adecvată pentru realizarea egalității tratamentului fiscal aplicat operațiunilor la nivel național cu cel aplicat la nivel transfrontalier (Hotărârea din 21 iulie 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punctul 24).

86

Domeniul de aplicare al Directivei 2003/49, astfel cum este stabilit la articolul 1 alineatul (1) din aceasta, privește, prin urmare, scutirea de impozit a plăților de dobânzi și de redevențe generate în statul membru de origine al acestora, dacă beneficiarul lor este o societate stabilită în alt stat membru sau un sediu permanent, situat în alt stat membru, aparținând unei societăți dintr-un stat membru (Hotărârea din 21 iulie 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punctul 25).

87

Pe de altă parte, Curtea a subliniat că, din moment ce articolul 2 litera (a) din această directivă definește dobânzile ca „veniturile din creanțe de orice fel”, numai beneficiarul efectiv poate percepe dobânzi care constituie veniturile din astfel de creanțe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iulie 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punctul 27).

88

Noțiunea „beneficiarul dobânzilor”, în sensul directivei menționate, trebuie să fie interpretat, așadar, ca desemnând o entitate care beneficiază în mod real de dobânzile care îi sunt plătite. Articolul 1 alineatul (4) din aceeași directivă întărește această referire la realitatea economică precizând că o societate dintr-un stat membru nu este considerat beneficiar al dobânzilor sau al redevenșelor decât dacă le primește în nume propriu, și nu ca reprezentant, de exemplu în calitate de administrator fiduciar sau semnatar autorizat, al unei alte persoane.

89

Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 10 din prezenta hotărâre, deși câteva versiuni lingvistice ale articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, precum cele în limbile bulgară, franceză, letonă și română utilizează termenul „beneficiar”, celelalte versiuni recurg la expresii precum „beneficiar efectiv” (versiunile în limbile spaniolă, cehă, estonă, engleză, italiană, lituaniană, malteză, portugheză și finlandeză) sau „proprietar”/„cel care are dreptul de utilizare” (versiunile în limbile germană, daneză, greacă, croată, maghiară, polonă, slovacă, slovenă și suedeză) sau, de asemenea, „cel care are dreptul în ultimul rând (versiunea în limba neerlandeză). Utilizarea acestor diferite expresii scoate în evidență faptul că termenul „beneficiar” nu vizează un beneficiar identificat formal, ci entitatea care beneficiază din punct de vedere economic de dobânzile percepute și care dispune, prin urmare, de facultatea de a le determina în mod liber destinația. În conformitate cu ceea ce s-a amintit la punctul 86 din prezenta hotărâre, numai o entitate stabilită în Uniune poate constitui un beneficiar efectiv al dobânzilor, susceptibil să beneficieze de scutirea prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49.

90

În plus, astfel cum reiese din Propunerea de directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevenșe efectuate între societăți asociate din state membre diferite, prezentată la 6 martie 1998 [documentul COM(1998) 67 final] și aflată la originea Directivei 2003/49, aceasta se inspire din articolul 11 din modelul de convenție fiscală al OCDE din 1996 și urmărește același obiectiv ca acesta, și anume evitarea dublei impuneri internaționale. Noțiunea „beneficiar efectiv”, care figurează în convențiile bilaterale întemeiate pe acest model, precum și modificările succesive aduse modelului menționat și comentariilor aferente acestuia sunt, în consecință, relevante pentru interpretarea directivei menționate.

91

Reclamantele din litigiile principale susțin că o interpretare a noțiunii „beneficiarul dobânzilor sau al redevenșelor”, în sensul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, în lumina modelului de convenție fiscală al OCDE și a comentariilor aferente acestuia nu ar putea fi admisă întrucât ar fi lipsită de orice legitimitate democratică. Acest argument nu poate fi totuși reținut, din moment ce o asemenea interpretare, chiar inspirată din lucrările OCDE, își găsește temeiul, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 85-90 din prezenta hotărâre, chiar în această directivă, precum și în istoricul său legislativ care reflectă procesul democratic al Uniunii.

92

Or, rezultatul din evoluția modelului de convenție fiscală al OCDE și a comentariilor aferente acestuia, astfel cum este expus la punctele 4-6 din prezenta hotărâre, că noțiunea „beneficiar efectiv” exclude societățile conduită și nu trebuie înțeleasă într-o accepțiune restrânsă și tehnică, ci într-un sens care să permită evitarea dublei impuneri, precum și prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale.

Conven?iile bilaterale încheiate de statele membre cu alte state membre pe baza modelului de conven?ie fiscal? al OCDE, precum Conven?ia fiscal? dintre ??rile nordice, atest? ?i ele această evolu?ie. Astfel, trebuie s? se constate c? conven?iile men?ionate, citate la punctele 16-18 din prezenta hot?râre, con?in toate expresia „beneficiar efectiv” în sensul modelului men?ionat.

Trebuie s? se mai precizeze c? simpla împrejurare c? societatea care percepe dobânzile într-un stat membru nu este „beneficiarul efectiv” al acestora nu înseamn? neap?rat c? scutirea prev?zută la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 nu este aplicabil?. Astfel, se poate concepe ca asemenea dobânzi s? fie scutite în acest temei, în statul sursei, atunci când societatea care le percepe transfer? cuantumul lor unui beneficiar efectiv stabilit în Uniune ?i care îndepline?te, pe de alt? parte, toate condi?iile prev?zute de Directiva 2003/49 pentru a beneficia de o asemenea scutire.

Cu privire la necesitatea unei dispozi?ii na?ionale sau conven?ionale specifice de punere în aplicare a articolului 5 din Directiva 2003/49

Instan?ele de trimitere urm?resc s? se stabileasc? dac?, pentru a combate un abuz de drept în cadrul aplic?rii Directivei 2003/49, un stat membru trebuie s? fi adoptat o dispozi?ie na?ional? specific? de transpunere a acestei directive sau poate face referire la principii sau la dispozi?ii antiabuz na?ionale sau conven?ionale.

În această privin??, rezultat? dintr-o jurispruden?? constant? c? exist?, în dreptul Uniunii, un principiu general de drept potrivit c?ruia justi?iabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept al Uniunii (Hot?rârea din 9 martie 1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?, Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, EU:C:2006:121, punctul 68, Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, punctul 35, Hot?rârea din 22 noiembrie 2017, Cussens ?i al?ii, C?251/16, EU:C:2017:881, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, punctul 99).

Justi?iabilii sunt ?inu?i s? respecte acest principiu general de drept. Astfel, aplicarea reglement?rii Uniunii nu poate fi extins? astfel încât s? acopere opera?iunile care sunt realizate în scopul de a beneficia în mod fraudulos sau abuziv de avantajele prev?zute de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, punctul 38, Hot?rârea din 22 noiembrie 2017, Cussens ?i al?ii, C?251/16, EU:C:2017:881, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, punctul 99).

Astfel, decurge din acest principiu c? un stat membru trebuie s? refuze beneficiul dispozi?iilor de drept al Uniunii atunci c?nd acestea nu sunt invocate ?n vederea realiz?rii obiectivelor acestor dispozi?ii, ci ?n scopul de a beneficia de un avantaj al dreptului Uniunii, de?i condi?iile pentru a beneficia de acest avantaj nu sunt ?ndeplinite dec?t formal.

99

Aceasta este situa?ia, de exemplu, atunci c?nd ?ndeplinirea formalit??ilor vamale nu se ?nscrie ?n cadrul unor tranzac?ii comerciale normale, ci este pur formal? ?i urm?re?te numai s? se beneficieze ?n mod abuziv de acordarea unor sume compensatorii (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 27 octombrie 1981, Schumacher ?i al?ii, 250/80, EU:C:1981:246, punctul 16, precum ?i Hot?r?rea din 3 martie 1993, General Milk Products, C?8/92, EU:C:1993:82, punctul 21) sau de restituiri la export (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 14 decembrie 2000, Emsland?St?rke, C?110/99, EU:C:2000:695, punctul 59).

100

Pe de alt? parte, principiul interzicerii abuzului de drept ??i g?se?te aplicarea ?n materii foarte variate, precum libera circula?ie a m?rfurilor (Hot?r?rea din 10 ianuarie 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc ?i Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, punctul 27), libera prestare a serviciilor (Hot?r?rea din 3 februarie 1993, Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, punctul 13), achizi?iile publice de servicii (Hot?r?rea din 11 decembrie 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” ?i al?ii, C?113/13, EU:C:2014:2440, punctul 62), libertatea de stabilire (Hot?r?rea din 9 martie 1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, punctul 24), dreptul societ??ilor (Hot?r?rea din 23 martie 2000, Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, punctul 33), securitatea social? (Hot?r?rea din 2 mai 1996, Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, punctul 24, Hot?r?rea din 6 februarie 2018, Altun ?i al?ii, C?359/16, EU:C:2018:63, punctul 48, precum ?i Hot?r?rea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, punctul 99), transporturile (Hot?r?rea din 6 aprilie 2006, Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, punctele 19-25), politica social? (Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, punctele 37-41), m?surile restrictive (Hot?r?rea din 21 decembrie 2011, Afrasiabi ?i al?ii, C?72/11, EU:C:2011:874, punctul 62) sau taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) (Hot?r?rea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, EU:C:2006:121, punctul 74).

101

?n ceea ce prive?te aceast? ultim? materie, Curtea a ar?tat ?n mai multe r?nduri c?, de?i combaterea fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i ?ncurajat de A ?asea directiv? 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), nu este mai pu?in adev?rat c? principiul interzicerii practicilor abuzive constituie un principiu general de drept al Uniunii care se aplic? independent de aspectul dac? drepturile ?i avantajele de care s?a abuzat ??i au temeiul ?n tratate, ?ntr?un regulament sau ?ntr?o directiv? (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 22 noiembrie 2017, Cussens ?i al?ii, C?251/16, EU:C:2017:881, punctele 30 ?i 31).

102

?n consecin??, principiul general al interzicerii practicilor abuzive poate fi opus unei persoane atunci c?nd aceasta se prevaleaz? de anumite norme de drept al Uniunii care prev?d un avantaj ?ntr?un mod care nu este coerent cu finalit??ile pe care le urm?resc aceste norme. Curtea a statuat astfel c? acest principiu poate fi opus unei persoane impozabile pentru a?i refuza

beneficiul, printre altele, al dreptului la scutirea de TVA, chiar și în lipsa unor dispoziții ale dreptului național care să prevadă un asemenea refuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 33).

103

În cauzele principale, normele de care SKAT susține că se abuzează sunt dispozițiile Directivei 2003/49, care a fost adoptată pentru favorizarea dezvoltării unei piețe unice având caracteristicile unei piețe interne și care prevede o scutire, în statul membru de origine, a dobânzilor plătite unei societăți asociate stabilite într-un alt stat membru. Astfel cum reiese din propunerea de directivă menționată la punctul 90 din prezenta hotărâre, anumite definiții enunțate în această directivă sunt inspirate de cele care figurează la articolul 11 din modelul de convenție fiscală al OCDE din 1996.

104

Deși articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2003/49 prevede că aceasta nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor întemeiate pe convenții, care sunt necesare pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor, această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că exclude aplicarea principiului general de drept al Uniunii al interzicerii practicilor abuzive, amintit la punctele 96-98 din prezenta hotărâre. Astfel, operațiunile despre care SKAT susține că constituie un abuz de drept intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 42) și s-ar putea dovedi incompatibile cu obiectivul urmărit de această directivă.

105

În plus, deși articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2003/49 prevede că statele membre, în caz de fraudă, de evaziune sau de abuz, pot să retragă beneficiile acestei directive sau să refuze să o aplice, nici această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că exclude aplicarea principiului de drept al Uniunii al interzicerii practicilor abuzive, în măsura în care aplicarea principiului menționat nu este supus unei cerințe de transpunere, așa cum sunt dispozițiile acestei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctele 28 și 31).

106

După cum s-a amintit la punctul 85 din prezenta hotărâre, reiese din considerentele (2)-(4) ale Directivei 2003/49 că aceasta are ca obiect eliminarea dublei impozitări a dobânzilor și a redevenșelor plătite între societăți asociate din state membre diferite sau între sedii permanente ale acestor societăți, pe de o parte, pentru a evita formalități administrative prea greoaie, precum și costuri de trezorerie și, pe de altă parte, pentru a realiza egalitatea de tratament fiscal între operațiunile naționale și operațiunile transfrontaliere.

107

Or, a autoriza crearea de aranjamente financiare cu singurul scop de a beneficia de avantajele fiscale rezultate din aplicarea Directivei 2003/49 nu ar fi coerent cu asemenea obiective, ci, dimpotrivă, ar aduce atingere coeziunii economice, precum și bunei funcționări a pieței interne, denaturând condițiile de concurență. După cum a arătat în esență avocata generală la punctul 63 din Concluziile prezentate în cauza C-115/16, situația ar fi aceeași și atunci când operațiunile

În discuție nu urmăresc exclusiv un astfel de scop, întrucât Curtea a statuat că principiul interzicerii practicilor abuzive se aplică, în materie fiscală, atunci când urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunilor în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 45, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 53).

108

În fond, aplicării principiului general al interzicerii practicilor abuzive nu îi poate fi opus dreptul contribuabililor de a obține un avantaj din concurența pe care și-ar face-o statele membre din cauza lipsei de armonizare a impozitării veniturilor. În această privință, trebuie amintit că Directiva 2003/49 are drept obiectiv o armonizare în materie de impozite directe pentru a permite operatorilor economici să beneficieze de piața internă prin eliminarea dublei impuneri și că, mai exact, considerentul (6) al acestei directive precizează că se recomandă ca statele membre să nu fie împiedicate să ia măsurile necesare pentru combaterea fraudelor și a abuzurilor.

109

Deși căutarea de către un contribuabil a regimului fiscal celui mai avantajos pentru el nu poate, prin ea însăși, să constituie temeiul unei prezumții generale de fraudă sau de abuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 50, Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 84, precum și Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 60), nu este mai puțin adevărat că un asemenea contribuabil nu poate beneficia de un drept sau de un avantaj care decurge din dreptul Uniunii atunci când operațiunea în cauză este pur artificială pe plan economic și urmărește sustragerea de la aplicarea legislației statului membru vizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 51, Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 61, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punctele 61-63).

110

Rezultat din aceste elemente că revine autorităților și instanțelor naționale obligația de a refuza beneficiul drepturilor prevăzute de Directiva 2003/49 atunci când acestea sunt invocate în mod fraudulos sau abuziv.

111

Astfel, având în vedere principiul general de drept al Uniunii de interzicere a practicilor abuzive și necesitatea respectării acestui principiu în cadrul punerii în aplicare a dreptului Uniunii, absența unor dispoziții antiabuz naționale sau întemeiate pe convenții nu are nicio incidență asupra obligației autorităților naționale de a refuza beneficiul drepturilor prevăzute de Directiva 2003/49, invocate în mod fraudulos sau abuziv.

112

Reclamantele din litigiile principale se prevalează de Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), care privea beneficiul unei scutiri prevăzute de Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scinderilor, cesiunii de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92), pentru a susține că, în temeiul articolului 5 alineatul (1) din

Directiva 2003/49, beneficiul avantajelor prevăzute de această directivă nu poate fi refuzat de statul membru vizat decât atunci când legislația națională cuprinde un temei juridic distinct și specific în această privință.

113

Această argumentație nu poate fi însă reținută.

114

Este cert că, la punctul 42 din Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), Curtea a amintit că principiul securității juridice se opune ca directivele să poată, prin ele însele, să creeze obligații în sarcina particularilor și nu pot fi, așadar, invocate ca atare de către statul membru împotriva particularilor.

115

Curtea a amintit de asemenea că o astfel de constatare nu aduce atingere cerinței potrivit căreia, atunci când aplică dreptul național, toate autoritățile unui stat membru sunt obligate să îl interpreteze, pe cât posibil, în lumina textului și a scopului directivelor, pentru a atinge rezultatul urmărit de acestea, autoritățile menționate fiind astfel în măsură să opună unor particulari o interpretare conformă a dreptului național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 45 și jurisprudența citată).

116

În temeiul acestor considerații, Curtea a invitat instanța de trimitere să examineze dacă în dreptul danez există o dispoziție sau un principiu general potrivit căruia abuzul de drept este interzis sau alte dispoziții privind fraudă și evaziunea fiscală care ar putea fi interpretate în conformitate cu dispoziția Directivei 90/434 în temeiul căreia în esență un stat membru poate refuza dreptul la deducere prevăzut de această directivă în prezența unei operațiuni care viza în esență o asemenea fraudă sau evaziune și să verifice în continuare, dacă este cazul, dacă în cauza principală erau îndeplinite condițiile pentru aplicarea acestor dispoziții interne (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punctele 46 și 47).

117

Cu toate acestea, chiar dacă în cauzele principale s-ar dovedi că dreptul național nu cuprinde norme susceptibile de o interpretare conformă cu articolul 5 din Directiva 2003/49, nu este posibil ca din aceasta să se deducă, în pofida celor statuate de Curte în Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), că autoritățile și instanțele naționale ar fi împiedicate să refuze avantajul întemeiat pe dreptul la scutire prevăzut la articolul 1 alineatul (1) din această directivă în ipoteza unei fraude sau a unui abuz de drept (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 54).

118

Într-adevăr, un refuz opus unui contribuabil în prezența unor astfel de împrejurări nu intră în sfera exemplului evocat la punctul 114 din prezenta hotărâre, din moment ce respectă principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia nimeni nu se poate prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 55 și 56, precum și jurisprudența citată).

119

Astfel, în măsura în care, după cum s-a amintit la punctul 96 din prezenta hotărâre, faptele abuzive sau frauduloase nu pot justifica un drept prevăzut de ordinea juridică a Uniunii, refuzul unui avantaj în temeiul unei directive, în speță al Directivei 2003/49, nu echivalează cu a impune o obligație particularului respectiv în temeiul acestei directive, ci este simpla consecință a constatării potrivit căreia condițiile obiective impuse în vederea obținerii avantajului urmărit, prevăzute de directiva menționată în ceea ce privește acest drept, nu sunt îndeplinite decât formal (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 57 și jurisprudența citată).

120

În astfel de împrejurări, statele membre trebuie, prin urmare, să refuze avantajul care rezultă din Directiva 2003/49, în conformitate cu principiul general al interzicerii practicilor abuzive potrivit căruia dreptul Uniunii nu poate acoperi practicile abuzive ale unor operatori economici (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punctul 99 și jurisprudența citată).

121

Având în vedere constatarea operată la punctul 111 din prezenta hotărâre, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare adresată de instanțele de trimitere, care privește în esență aspectul dacă o dispoziție dintr-o convenție bilaterală de evitare a dublei impuneri și care se referă la noțiunea „beneficiar efectiv” este susceptibilă să constituie un temei juridic pentru combaterea practicilor frauduloase și abuzive în cadrul Directivei 2003/49.

122

Având în vedere ansamblul acestor elemente, trebuie să se răspundă la prima întrebare literele a)-c) și la a doua întrebare literele a) și b) în cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16 după cum urmează:

—

articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de orice impozitare a plătitorilor de dobânzi pe care o prevede este rezervată numai beneficiarilor efectivi ai unor astfel de dobânzi, și anume entităților care beneficiază în mod real de aceste dobânzi pe plan economic și care dispun, prin urmare, de puterea de a le determina în mod liber destinația;

—

principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că beneficiul scutirii de orice

impozitare a pl?şilor de dobânzi, prev?zut? la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, trebuie, în prezen?a unei practici frauduloase sau abuzive, s? fie refuzat unui contribuabil de c?tre autorit?ile ?i instan?ele na?ionale, chiar în absen?a unor dispozi?ii ale dreptului na?ional sau întemeiate pe conven?ii care s? prevad? un asemenea refuz.

Cu privire la prima întrebare literele d)-f) în cauzele C?115/16, C?118/16 ?i C?119/16, cu privire la prima întrebare literele d) ?i e) în cauza C?299/16, cu privire la a patra întrebare în cauzele C?115/16 ?i C?118/16, cu privire la a cincea întrebare în cauza C?115/16, cu privire la a ?asea întrebare în cauza C?118/16 ?i cu privire la a patra întrebare în cauzele C?119/16 ?i C?299/16

123

Prin intermediul primei întreb?ri literele d)-f) în cauzele C?115/16, C?118/16 ?i C?119/16, al primei întreb?ri literele d) ?i e) în cauza C?299/16, precum ?i al celei de a patra întreb?ri în cauzele C?115/16 ?i C?118/16, instan?ele de trimitere urm?resc în esen?? s? afle care sunt elementele constitutive ale unui abuz de drept ?i în ce mod pot fi stabilite aceste elemente. Ele ridic? în special, în acest context, problema dac? poate exista un abuz de drept atunci când dobânzi transferate prin societ??i?conduct? au în final ca beneficiar efectiv o societate cu sediul într-un stat ter? cu care statul membru vizat a încheiat o conven?ie fiscal? pentru evitarea dublei impunerii. Prin intermediul celei de a cincea întreb?ri în cauza C?115/16, al celei de a ?asea întreb?ri în cauza C?118/16 ?i al celei de a patra întreb?ri în cauzele C?119/16 ?i C?299/16, aceste instan?e solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? un stat membru care refuz? s? recunoasc? unei societ??i dintr-un alt stat membru calitatea de beneficiar al dobânzilor este obligat s? identifice societatea pe care o consider?, dac? este cazul, ca fiind beneficiarul efectiv.

Cu privire la elementele constitutive ale unui abuz de drept ?i la probele aferente acestuia

124

Astfel cum reiese din jurispruden?a Cur?ii, proba unei practici abuzive necesit?, pe de o parte, un ansamblu de circumstan?e obiective din care rezult? c?, în pofida respect?rii formale a condi?iilor prev?zute de reglementarea Uniunii, obiectivul urm?rit de aceast? reglementare nu a fost atins ?i, pe de alt? parte, un element subiectiv care const? în inten?ia de a ob?ine un avantaj rezultat din reglementarea Uniunii creând în mod artificial condi?iile necesare pentru ob?inerea acestuia (Hot?rârea din 14 decembrie 2000, Emsland?Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, punctele 52 ?i 53, precum ?i Hot?rârea din 12 martie 2014, O. ?i B., C?456/12, EU:C:2014:135, punctul 58).

125

Astfel, examinarea unui ansamblu de fapte este cea care permite s? se verifice dac? sunt întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive ?i în special dac? operatorii economici au efectuat opera?iuni pur formale sau artificiale, lipsite de orice justificare economic? ?i comercial?, în scopul esen?ial de a beneficia de un avantaj necuvenit (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 20 iunie 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punctele 47-49, Hot?rârea din 13 martie 2014, SICES ?i al?ii, C?155/13, EU:C:2014:145, punctul 33, precum ?i Hot?rârea din 14 aprilie 2016, Cervati ?i Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, punctul 47).

126

Nu este de competen?a Cur?ii s? aprecieze faptele din cauza principal?. Cu toate acestea, atunci când statueaz? cu privire la trimiterea preliminar?, Curtea poate, dac? este cazul, s? furnizeze indicii instan?elor na?ionale pentru a le ghida în aprecierea spe?elor asupra c?rora trebuie s? se pronun?e. În cauzele principale, de?i prezen?a unui anumit num?r din aceste indicii ar putea

permite să se constate existența unui abuz de drept, revine totuși instanțelor de trimitere sarcina de a verifica dacă aceste indicii sunt obiective și concordante și dacă reclamantele din litigiile principale au avut posibilitatea să facă dovada contrară.

127

Poate fi considerat un aranjament artificial un grup de societăți care nu este creat pentru motive care reflectă realitatea economică, are o structură pur formală și are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale obținerea unui avantaj fiscal care contravine obiectului sau finalității dreptului fiscal aplicabil. Aceasta este situația în special atunci când, printr-o entitate conduită inserată în structura grupului între societatea care plătește dobânzi și entitatea care este beneficiarul lor efectiv, plata impozitului pe dobânzi este evitată.

128

Astfel, constituie un indiciu al existenței unui aranjament prin care se urmărește să se beneficieze în mod necuvenit de scutirea prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 faptul că dobânzile menționate sunt replate, în totalitate sau în cvasitotalitate și într-un interval foarte scurt de la perceperea lor, de societatea care le-a perceput unor entități care nu îndeplinesc condițiile de aplicare a Directivei 2003/49, fie pentru că aceste entități nu sunt stabilite în niciun stat membru, fie pentru că nu sunt constituite sub una dintre formele vizate în anexa la această directivă, fie pentru că nu sunt supuse plății uneia dintre impozitele enumerate la articolul 3 litera (a) punctul (iii) din directiva menționată fără a beneficia de o scutire, fie pentru că nu au calitatea de societate asociată, în sensul articolului 3 litera (b) din aceeași directivă.

129

Or, nu îndeplinesc condițiile de aplicare a Directivei 2003/49 entitățile care au domiciliul fiscal în afara Uniunii, precum societățile în discuție în cauzele C-119/16 și C-299/16 sau fondurile de investiții în discuție în cauzele C-115/16 și C-299/16. În aceste cauze, dacă dobânzile ar fi fost plătite direct de întreprinderea daneză debitoare entităților beneficiare, care, potrivit Ministerului Impozitelor, au fost beneficiari efectivi ai acestora, Regatul Danemarcei ar fi putut percepe impozitul cu reținere la sursă.

130

De asemenea, caracterul artificial al unui aranjament este susceptibil de a fi susținut de împrejurarea că grupul de societăți vizat este structurat astfel încât societatea care percepe dobânzile plătite de societatea debitoare trebuie ea însăși să replatească aceste dobânzi unei a treia societăți care nu îndeplinește condițiile de aplicare a Directivei 2003/49, ceea ce are drept consecință că ea nu realizează decât un profit impozabil nesemnificativ atunci când acționează în calitate de societate conduită pentru a permite fluxul financiar al societății debitoare spre entitatea care este beneficiarul efectiv al sumelor plătite.

131

Împrejurarea că o societate acționează ca o societate conduită poate fi stabilită atunci când aceasta are drept unică activitate perceperea de dobânzi și transmiterea acestora către beneficiarul efectiv sau către alte societăți conduită. Lipsa de activitate economică efectivă trebuie, în această privință, în lumina specificităților care caracterizează activitatea economică în discuție, să fie dedusă dintr-o analiză a ansamblului elementelor relevante referitoare printre altele la gestionarea societății, la bilanțul său contabil, la structura costurilor sale și la cheltuielile efectuate în mod real, la personalul angajat, precum și la spațiile și la echipamentul de care

dispune.

132

De asemenea, pot constitui indicii ale unui aranjament artificial diferitele contracte existente între societățile implicate în operațiunile financiare în cauză, care produc fluxuri financiare intragrupuri care, astfel cum menționează articolul 4 din Directiva 2003/49, pot avea ca obiect transferul de profit de la o societate comercială beneficiară către entități acționare în vederea evitării sau a reducerii la maximum a sarcinii impozitului. Pot fi de asemenea utilizate ca indicii ale unui astfel de aranjament modalitățile de finanțare a operațiunilor, evaluarea fondurilor proprii ale societăților intermediare, precum și lipsa puterii societăților de a dispune din punct de vedere economic de dobânzile percepute. În această privință, sunt susceptibile de a constitui asemenea indicii nu numai o obligație contractuală sau legală a societății care percepe dobânzi de a le plăti unui terț, ci și faptul că, după cum menționează instanța de trimitere în cauzele C-115/16, C-118/16 și C-119/16, această societate, fără a fi înzestrată de o obligație contractuală sau legală, nu dispune „deplin” de dreptul de dispoziție în privința acestor sume.

133

În plus, astfel de indicii pot fi susținute de coincidențe sau de proximități temporale între, pe de o parte, intrarea în vigoare a unor noi legislații fiscale importante, precum legislația daneză în discuție în litigiile principale, pe care anumite grupuri de societăți se străduiesc să le evite, și, pe de altă parte, desfășurarea unor operațiuni financiare complexe și acordarea de credite în cadrul aceluiași grup.

134

Instanțele de trimitere ridică de asemenea problema dacă în esență poate exista un abuz de drept atunci când dobânzile transferate prin societăți conductive au în final ca beneficiar efectiv o societate cu sediul într-un stat terț cu care statul membru de origine a încheiat o convenție fiscală, în temeiul căreia dobânzile nu ar fi făcut obiectul niciunei reineri dacă ar fi fost plătite direct societății cu sediul în acest stat terț.

135

În această privință, în cadrul examinării structurii grupului, este lipsit de relevanță că unii dintre beneficiarii efectivi ai dobânzilor plătite prin societatea conductivă au domiciliul fiscal într-un stat terț care a încheiat o convenție de evitare a dublei impuneri cu statul membru de origine. Trebuie astfel să se constate că existența unei astfel de convenții nu poate exclude, în sine, un abuz de drept. Aadar, o convenție de această natură nu poate repune în discuție existența unui abuz de drept stabilit corespunzător pe baza unui ansamblu de fapte care atestă că operatorii economici au efectuat operațiuni pur formale sau artificiale lipsite de orice justificare economică și comercială în scopul esențial de a beneficia în mod necuvenit de orice impozitare prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49.

136

Trebuie să se adauge că, deși o impozitare trebuie să corespundă unei realități economice, existența unei convenții de evitare a dublei impuneri nu este ca atare de natură să stabilească realitatea unei plăți efectuate către beneficiari rezidenți ai statului terț cu care a fost încheiată această convenție. Dacă societatea debitoare a dobânzilor dorește să beneficieze de avantajele unei asemenea convenții, îi este permis să plătească aceste dobânzi direct entităților care au domiciliul fiscal într-un stat care a încheiat o convenție de evitare a dublei impuneri cu statul de

origine.

137

În aceste condiții, nu este exclus nici ca, în prezența unei situații în care dobânzile ar fi fost scutite în caz de plată directă societății cu sediul într-un stat terț, scopul structurii grupului să fie străin de orice abuz de drept. Într-un astfel de caz, nu se poate reproșa grupului că a optat mai degrabă pentru o asemenea structură decât pentru o plată directă a dobânzilor către societatea menționată.

138

În plus, atunci când beneficiarul efectiv al unei plăți de dobânzi are domiciliul fiscal într-un stat terț, refuzul scutirii prevăzute la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 nu este în niciun mod condiționat de constatarea unei fraude sau a unui abuz de drept. Astfel, după cum s-a amintit în esență la punctul 86 din prezenta hotărâre, această dispoziție are vocația de a scuti plățile de dobânzi generate în statul membru de origine numai atunci când beneficiarul efectiv al dobânzilor menționate este o societate stabilită într-un alt stat membru sau un sediu permanent, situat într-un alt stat membru, care aparține unei societăți dintr-un stat membru.

139

Având în vedere ansamblul acestor elemente, trebuie să se răspundă la prima întrebare literele d)-f) în cauzele C-115/16, C-118/16 și C-119/16, la prima întrebare literele d) și e) în cauza C-299/16, precum și la a patra întrebare în cauzele C-115/16 și C-118/16 că proba unei practici abuzive necesită, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care să rezulte că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementarea Uniunii, obiectivul urmărit de această reglementare nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv, care constă în intenția de a obține un avantaj care rezultă din reglementarea Uniunii prin crearea artificială a condițiilor impuse pentru obținerea sa. Întrunirea unui anumit număr de indicii poate atesta existența unui abuz de drept, în măsura în care aceste indicii sunt obiective și concordante. Pot constitui asemenea indicii printre altele existența unor societăți conducte care nu au o justificare economică, precum și caracterul pur formal al structurii grupului de societăți, a aranjamentului financiar și a creditelor. Împrejurarea că statul membru din care provin dobânzile a încheiat o convenție cu statul terț în care are este rezident societatea care este beneficiarul efectiv al acestora este lipsită de incidență asupra eventualei constatări a unui abuz de drept.

Cu privire la sarcina probei abuzului de drept

140

Trebuie să se constate, astfel cum reiese de la articolul 1 alineatele (11) și (12), precum și de la articolul 1 alineatul (13) litera (b) din Directiva 2003/49, că statul membru de origine poate impune societății care a perceput dobânzi să dovedească faptul că este beneficiarul efectiv al acestora, în sensul în care această noțiune a fost precizată la punctul 122 prima linie din prezenta hotărâre.

141

De altfel, Curtea a statuat, mai general, că nimic nu împiedică autoritățile fiscale în cauză să impună contribuabilului să prezinte probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea în mod corect a impozitelor și a taxelor respective și, dacă este cazul, să refuze scutirea solicitată dacă aceste probe nu sunt furnizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen și Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 51, precum și

jurispruden?a citat?).

142

În schimb, în cazul în care o autoritate fiscal? din statul membru de origine inten?ioneaz?, pentru un motiv întemeiat pe existen?a unei practici abuzive, s? refuze unei societ??i care a pl?tit dobânzi unei societ??i stabilite într?un alt stat membru scutirea prev?zută la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, acestei autorit??i îi revine sarcina de a dovedi existen?a unor elemente constitutive ale unei astfel de practici abuzive ?inând seama de ansamblul elementelor relevante, printre care faptul c? societatea c?reia i?au fost pl?tite dobânzile nu este beneficiarul efectiv al acestora.

143

În această privin??, unei asemenea autorit??i nu îi revine sarcina de a identifica beneficiarii efectivi ai acestor dobânzi, ci de a dovedi c? pretinsul beneficiar efectiv nu este decât o societate?conduct? prin intermediul c?reia a fost s?vâr?it un abuz de drept. Astfel, o asemenea identificare se poate dovedi imposibil?, în special deoarece beneficiarii efectivi poten?iali sunt necunoscu?i. Autoritatea fiscal? na?ional? nu dispune neap?rat, ?inând seama de complexitatea anumitor aranjamente financiare ?i de posibilitatea ca societ??ile intermediare implicate în aranjamente s? aib? sediul în afara Uniunii, de informa?ii care s? îi permit? identificarea acestor beneficiari. Or, nu se poate pretinde acestei autorit??i s? furnizeze probe pe care i?ar fi imposibil s? le aduc?.

144

Pe de alt? parte, chiar dac? beneficiarii efectivi poten?iali sunt cunoscu?i, nu este neap?rat dovedit care dintre ei sunt sau vor fi beneficiarii efectivi reali. Astfel, atunci când o societate care percepe dobânzi are o societate?mam?, care are ea îns??i o societate?mam?, autorit??ile fiscale ?i instan?ele statului membru de origine se afl?, dup? toate aparen?ele, în imposibilitatea de a determina care dintre aceste două societ??i?mam? este sau va fi beneficiarul efectiv al dobânzilor. În plus, atribuirea acestor dobânzi ar putea s? fi fost decis? ulterior constat?rilor autorit??ii fiscale referitoare la societatea?conduct?.

145

În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a cincea întrebare în cauza C?115/16, la a ?asea întrebare în cauza C?118/16 ?i la a patra întrebare în cauzele C?119/16 ?i C?299/16 c?, pentru a refuza s? recunoasc? unei societ??i calitatea de beneficiar efectiv al unor dobânzi sau pentru a dovedi existen?a unui abuz de drept, o autoritate na?ional? nu este obligat? s? identifice entitatea sau entit??ile pe care le consider? beneficiari efectivi ai acestor dobânzi.

Cu privire la a cincea întrebare literele a)-c) în cauza C?118/16

146

Prin intermediul celei de a cincea întreb?ri literele a)-c) în cauza C?118/16, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? o SCA autorizat? ca SICAR de drept luxemburghez poate beneficia de dispozi?iile Directivei 2003/49. Este necesar s? se constate c? această întrebare nu prezint? interes decât în ipoteza în care X SCA, SICAR ar trebui s? fie considerat? beneficiarul efectiv al dobânzilor care i?au fost pl?tite de X Denmark, aspect a c?rui verificare este de competen?a exclusiv? a instan?ei de trimitere.

Acest aspect fiind precizat, trebuie să se sublinieze, asemenea Comisiei și mai multor guverne care au prezentat observații, că articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/49 condiționează calitatea de „societate dintr-un stat membru” susceptibilă de a beneficia de avantaje prevăzute în cadrul acestei directive de îndeplinirea a trei condiții. În primul rând, această societate trebuie să îmbrace una dintre formele enumerate în anexa la directiva menționată. În al doilea rând, ea trebuie să fie considerată, în temeiul legislației fiscale a unui stat membru, ca având rezidență fiscală în acesta și să nu fie considerată, conform unei convenții privind dubla impozitare a veniturilor încheiate cu o țară terță, ca având domiciliul fiscal în afara Uniunii. În al treilea rând, ea trebuie să plătească unul dintre impozitele enumerate la articolul 3 litera (a) punctul (iii) din Directiva 2003/49, fără să beneficieze de vreo scutire, sau orice impozit identic ori similar care ar urma să fie instituit după intrarea în vigoare a acestei directive și care ar înlocui unul dintre impozitele existente sau s-ar adăuga la acestea.

În ceea ce privește prima condiție, aceasta trebuie, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, să fie considerată îndeplinită în cazul X SCA, SICAR, din moment ce, după cum a subliniat guvernul luxemburghez în țedință, o SCA autorizată ca SICAR prezintă una dintre formele sociale enumerate în anexa la Directiva 2003/49.

În ceea ce privește a doua condiție, aceasta apare de asemenea ca fiind îndeplinită, sub aceeași rezervă, din moment ce X SCA, SICAR are domiciliul fiscal în Luxemburg.

În ceea ce privește a treia condiție, este cert că X SCA, SICAR este supus la „impôt sur le revenu des collectivités” în Luxemburg, care este unul dintre impozitele enumerate la articolul 3 litera (a) punctul (iii) din Directiva 2003/49.

Totuși, în cazul în care ar trebui să se constate, după cum susține SKAT în litigiul principal în cauza C-118/16, că dobânzile percepute de X SCA, SICAR sunt efectiv scutite în acest temei de „impôt sur le revenu des collectivités” în Luxemburg, ar trebui atunci să se arate că societatea menționată nu îndeplinește a treia condiție menționată la punctul 147 din prezenta hotărâre și că, prin urmare, nu poate fi considerată o „societate dintr-un stat membru” în sensul Directivei 2003/49. Totuși, numai instanței de trimitere îi revine sarcina de a efectua, dacă este cazul, verificările necesare cu privire la acest aspect.

Această interpretare a întinderii celei de a treia condiții menționate la punctul 147 din prezenta hotărâre este susținută, pe de o parte, de articolul 1 alineatul (5) litera (b) din Directiva 2003/49, din care reiese că un sediu permanent nu poate fi considerat beneficiar efectiv al dobânzilor, în sensul acestei directive, decât „dacă plățile de dobânzi [pe care le percepe] reprezintă încasări la care se aplică, în statul membru unde se află acest sediu permanent, unul din impozitele menționate în articolul 3 litera (a) punctul (iii) [din directiva menționată]”, și, pe de altă parte, de obiectivul aceleiași directive, care, după cum s-a amintit în esență la punctul 85 din prezenta hotărâre, este de a face în așa fel încât aceste plăți de dobânzi să fie supuse o singură dată

impozitului într-un singur stat membru.

153

Prin urmare, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare literele a)-c) în cauza C-118/16 că articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/49 trebuie interpretat în sensul că o SCA autorizată ca SICAR de drept luxemburghez nu poate fi calificată drept societate dintr-un stat membru în sensul directivei menționate, susceptibilă să beneficieze de scutirea prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din aceasta dacă, sarcina verificării acestui aspect revenind instanței de trimitere, dobânzile percepute de SICAR menționat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, sunt scutite de „impôt sur le revenu des collectivités” în Luxemburg.

Cu privire la a șasea și la a șaptea întrebare în cauza C-115/16, la a șaptea și la a opta întrebare în cauza C-118/16, la a cincea și la a șasea întrebare în cauza C-119/16, precum și la întrebările a cincea-a șaptea în cauza C-299/16

154

Prin intermediul celei de a șasea și al celei de a șaptea întrebări în cauza C-115/16, al celei de a șaptea și al celei de a opta întrebări în cauza C-118/16, al celei de a cincea și al celei de a șasea întrebări în cauza C-119/16, precum și al întrebărilor a cincea-a șaptea în cauza C-299/16, instanțele de trimitere solicită să se stabilească, pentru cazul în care nu ar fi aplicabil regimul, prevăzut la articolul 1 din Directiva 2003/49, de scutire de impozitul reținut la sursă a dobânzilor plătite de o societate rezidentă într-un stat membru unei societăți rezidente în alt stat membru, dacă articolele 49 și 54 TFUE sau articolul 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun diferitor aspecte ale reglementării primului stat membru precum cele în discuție în litigiile principale, referitoare la impozitarea acestor dobânzi.

155

În această privință, este important de la bun început să se distingă două ipoteze. Prima ipoteză este cea în care inaplicabilitatea regimului de scutire de impozitul reținut la sursă prevăzut de Directiva 2003/49 decurge din constatarea existenței unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 5 din această directivă. Într-o astfel de ipoteză, o societate rezidentă într-un stat membru nu poate, având în vedere jurisprudența amintită la punctul 96 din prezenta hotărâre, să revendice beneficiul libertăților consacrate de Tratatul FUE pentru a repune în discuție reglementarea națională care stabilește impozitarea dobânzilor plătite unei societăți rezidente în alt stat membru.

156

A doua ipoteză este cea în care inaplicabilitatea regimului de scutire de impozitul reținut la sursă prevăzut de Directiva 2003/49 decurge din faptul că nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a acestui regim de scutire, fără să fi fost totuși constatată existența unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 5 din directiva menționată. Într-o astfel de ipoteză, trebuie să se verifice dacă articolele din Tratatul FUE enumerate la punctul 154 din prezenta hotărâre trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiile principale, referitoare la impozitarea dobânzilor menționate.

157

În această privință, în primul rând, prin intermediul celei de a șaptea întrebări în cauza C-115/16, al celei de a opta întrebări în cauza C-118/16, al celei de a șasea întrebări în cauza C-119/16,

precum și al celei de a șaptea întrebări în cauza C-299/16, instanțele de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE sau articolul 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia o societate rezidentă care plătește dobânzi unei societăți nerezidente este obligată să efectueze o reținere la sursă asupra acestor dobânzi, deși această societate rezidentă nu are o astfel de obligație atunci când societatea care percepe dobânzile este și ea o societate rezidentă. Pe de altă parte, ele ridică problema dacă aceste articole trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia o societate rezidentă care percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă nu este supusă obligației de a plăti un avans din impozitul pe profit în cursul primilor doi ani de impunere și, prin urmare, nu este obligată la plata acestui impozit în legătură cu aceste dobânzi decât la o scadență sensibil mai îndepărtată decât cea pentru reținerea la sursă operată în caz de plată de dobânzi de către o societate rezidentă unei societăți nerezidente.

158

Trebuie să se arate, cu titlu introductiv, după cum a subliniat Comisia, că plata de dobânzi legate de un credit care privește două societăți rezidente în state membre diferite intră în sfera dispozițiilor referitoare la libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, punctele 41 și 42, precum și Hotărârea din 3 octombrie 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 14). Prin urmare, este necesar să se examineze aceste întrebări în lumina acestui articol.

159

În această privință și independent de efectele pe care le poate avea reținerea la sursă asupra situației fiscale a societății care percepe dobânzile, obligația societății care le plătește de a efectua o reținere la sursă atunci când această plată este făcută unei societăți nerezidente poate, în măsura în care implică o sarcină administrativă suplimentară, precum și riscuri aferente în materie de răspundere care nu ar exista dacă împrumutul ar fi fost contractat de la o societate rezidentă, să facă mai puțin atractive creditele transfrontaliere decât creditele naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, punctele 28 și 32). O astfel de obligație constituie, așadar, o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 TFUE.

160

Cu toate acestea, necesitatea de a garanta eficiența recuperării impozitului constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o asemenea restricție. Astfel, procedura reinerii la sursă și regimul de răspundere care servește drept garanție pentru aceasta constituie un motiv legitim și adecvat pentru a asigura tratamentul fiscal al veniturilor unei societăți stabilite în afara statului de impozitare. Pe de altă parte, o asemenea măsură nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, punctele 39 și 43-52, precum și Hotărârea din 13 iulie 2016, *Brisal* și *KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, punctele 21 și 22).

161

În ceea ce privește faptul că reglementarea națională în discuție în litigiile principale prevede că o societate rezidentă care percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă nu este supusă obligației de plată a unui avans din impozitul pe profit în cursul primilor doi ani de impozitare și nu este, așadar, obligată la plata acestui impozit în legătură cu aceste dobânzi decât la o scadență sensibil mai îndepărtată decât cea a reinerii la sursă operate în cazul plății de dobânzi de către o societate rezidentă unei societăți nerezidente, rezultă că, în timp ce dobânzile plătite de o

societate rezident? unei societ??i nerezidente fac obiectul unei impozit?ri imediate ?i definitive, cele care sunt pl?tite de o societate rezident? unei alte societ??i rezidente nu sunt supuse pl??ii niciunui avans în cursul primilor doi ani de impozitare, ceea ce ofer? astfel un avantaj de trezorerie acestei din urm? societ??i (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, Sofina ?i al?ii, C?575/17, EU:C:2018:943, punctul 28).

162

Or, excluderea unui avantaj de trezorerie într?o situa?ie transfrontalier?, în condi?iile în care este acordat într?o situa?ie similar? pe teritoriul na?ional, constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor (Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, Sofina ?i al?ii, C?575/17, EU:C:2018:943, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).

163

Guvernul danez sus?ine îns?, referindu?se la Hot?rârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), c? o reglementare na?ional? care prevede numai modalit??i de percepere a impozitului diferite în func?ie de sediul societ??ii care percepe dobânzile prive?te situa?ii care nu sunt comparabile din punct de vedere obiectiv.

164

În această privin??, trebuie totu?i s? se sublinieze c?, de?i rezult?, desigur, din cuprinsul punctelor 41 ?i 46 din Hot?rârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), c? o diferen?? de tratament care const? în aplicarea unor tehnici sau modalit??i de percepere a impozitului diferite în func?ie de locul de re?edin?? al societ??ii care percepe veniturile în cauz? prive?te situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv, Curtea a precizat de asemenea, la punctele 43 ?i 44 din hot?rârea men?ionat?, c? veniturile în discu?ie în cauza în care s?a pronun?at aceea?i hot?râre erau, în orice caz, supuse impozit?rii indiferent dac? au fost percepute de o societate rezident? ori de o societate nerezident? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, Sofina ?i al?ii, C?575/17, EU:C:2018:943, punctul 51). Curtea a subliniat în special, la punctul 49 din Hot?rârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), c? societ??ile rezidente erau obligate s? efectueze plata anticipat? a impozitului pe profit în leg?tur? cu dobânzi percepute de o alt? societate rezident?.

165

Or, în spe??, reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiile principale nu se limiteaz? la a prevedea modalit??i de percepere a impozitului diferite în func?ie de locul de re?edin?? a societ??ii care percepe dobânzi pl?tite de o societate rezident?, ci dispenseaz? societatea rezident? care percepe dobânzi de la o alt? societate rezident? de obliga?ia de a pl?ti un avans în leg?tur? cu aceste dobânzi în cursul primilor doi ani de impozitare, astfel încât această prim? societate nu este obligat? la plata unui impozit în leg?tur? cu aceste dobânzi decât la o scaden?? sensibil mai îndep?rtat? decât cea a re?inerii la surs? operate în caz de plat? de dobânzi de c?tre o societate rezident? c?tre o societate nerezident?. Or, aprecierea existen?ei unui eventual tratament dezavantajos privind dobânzile pl?tite societ??ilor nerezidente trebuie efectuat? pentru fiecare exerci?iu fiscal, luat individual (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, punctul 41, ?i Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, Sofina ?i al?ii, C?575/17, EU:C:2018:943, punctele 30 ?i 52).

166

Prin urmare, în lipsa invoc?rii de c?tre guvernul danez a vreunui motiv imperativ de interes general

susceptibil să justifice restricția privind libera circulație a capitalurilor constatată la punctul 162 din prezenta hotărâre, este necesar să se considere că aceasta este contrară articolului 63 TFUE.

167

Având în vedere considerațiile expuse la punctele 158-166 din prezenta hotărâre, articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune, în principiu, unei reglementări naționale potrivit căreia o societate rezidentă care plătește dobânzi unei societăți nerezidente este obligată să efectueze o reținere la sursă asupra acestor dobânzi, în timp ce această societate rezidentă nu are o asemenea obligație atunci când societatea care percepe dobânzile este și ea o societate rezidentă. Acest articol se opune totuși unei reglementări naționale care prevede o astfel de reținere la sursă în caz de plată de dobânzi de către o societate rezidentă către o societate nerezidentă în timp ce o societate rezidentă care percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă nu este supusă obligației de a plăti un avans din impozitul pe profit în cursul primilor doi ani de impozitare și, prin urmare, nu este obligată la plata acestui impozit în legătură cu aceste dobânzi decât la o scadență sensibil mai îndepărtată decât cea a acestei rețineri la sursă.

168

În al doilea rând, prin intermediul celei de a șasea întrebări în cauza C-115/16, al celei de a șaptea întrebări în cauza C-118/16, al celei de a cincea întrebări în cauza C-119/16, precum și al celei de a șasea întrebări în cauza C-299/16, instanțele de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care impune societății rezidente care are o obligație de reținere la sursă asupra dobânzilor plătite de aceasta unei societăți nerezidente obligația, în caz de plată tardivă a acestei rețineri, de a plăti dobânzi moratorii, a căror rată este mai ridicată decât cea aplicabilă în caz de plată tardivă a impozitului pe profit datorat printre altele pentru dobânzile percepute de o societate rezidentă de la o altă societate rezidentă.

169

După cum s-a precizat la punctul 158 din prezenta hotărâre, trebuie să se răspundă la aceste întrebări în lumina articolului 63 TFUE.

170

În această privință, este necesar să se arate că o reglementare națională precum cea vizată la punctul 168 din prezenta hotărâre instituie o diferență de tratament în termeni de rată a dobânzilor moratorii, după cum plata tardivă a impozitului datorat pentru dobânzile plătite de o societate rezidentă se raportează la un credit acordat de o societate nerezidentă sau de o altă societate rezidentă. Aplicarea unei rate a dobânzilor moratorii mai ridicate în caz de întârziere a plății reținerii la sursă datorate pentru dobânzile plătite de o societate rezidentă unei societăți nerezidente decât în caz de întârziere a plății impozitului pe profit datorat pentru dobânzile percepute de o societate rezidentă de la o altă societate rezidentă are astfel consecința de a face creditele transfrontaliere mai puțin atractive decât creditele naționale. Rezultă de aici o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

171

Or, după cum a arătat Comisia, o astfel de restricție nu poate fi justificată de faptul, invocat de guvernul danez, că impozitarea dobânzilor aferente unui credit obținut de la o societate rezidentă și cea a dobânzilor aferente unui credit obținut de la o societate nerezidentă intră în sfera unor tehnici și modalități de percepere diferite. În aceste condiții, în lipsa invocării de către guvernul

danez a vreunui motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice această restricție, ea trebuie considerată contrară articolului 63 TFUE.

172

Având în vedere considerațiile expuse la punctele 169-171 din prezenta hotărâre, articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care impune societății rezidente care are obligația de a efectua o reținere la sursă asupra dobânzilor plătite de aceasta unei societăți nerezidente obligația, în caz de plată tardivă a acestei rețineri, de a plăti dobânzi moratorii a căror rată este mai ridicată decât cea aplicabilă în caz de plată tardivă a impozitului pe profit datorat printre altele pentru dobânzile percepute de o societate rezidentă de la o altă societate rezidentă.

173

În al treilea rând, prin intermediul celei de a cincea întrebări în cauza C-299/16, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede că, atunci când o societate rezidentă este supusă unei obligații de reținere la sursă asupra dobânzilor pe care le plătește unei societăți nerezidente, nu se ține seama de cheltuielile sub formă de dobânzi pe care le-a suportat aceasta din urmă, în timp ce, potrivit acestei reglementări naționale, astfel de cheltuieli pot fi deduse de o societate rezidentă care percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă în scopul stabilirii venitului său impozabil.

174

După cum s-a precizat la punctul 158 din prezenta hotărâre, trebuie ca și la această întrebare să se răspundă în lumina articolului 63 TFUE.

175

În această privință, după cum a arătat Comisia și astfel cum a admis, potrivit indicațiilor furnizate de guvernul danez, Ministerul Impozitelor după introducerea cauzei C-299/16 în fața Curții, din Hotărârea din 13 iulie 2016, *Brisal și KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punctele 23-55), decurge că o reglementare națională în temeiul căreia o societate nerezidentă este impozitată, printr-o reținere la sursă efectuată de o societate rezidentă, pentru dobânzile care îi sunt plătite de aceasta din urmă, fără a fi posibil să deducă cheltuielile profesionale, precum cheltuieli cu dobânda, legate direct de activitatea de credit în cauză, în timp ce o asemenea posibilitate de deducere este recunoscută societăților rezidente care percep dobânzi de la o altă societate rezidentă, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de Tratatul FUE.

176

Guvernul danez susține totuși că o astfel de restricție este justificată de obiectivul combaterii abuzurilor care rezultă din faptul că societatea nerezidentă care percepe dobânzile este, desigur, supusă impozitului pe acestea în statul membru de reședință, dar nu va fi, în final, niciodată impozitată, întrucât dobânzile menționate vor fi neutralizate prin cheltuielile cu dobânzile corespunzătoare sau prin transferuri intragrup deductibile.

177

În această privință, trebuie amintit că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 155 din prezenta hotărâre, eventuala constatare a unui aranjament abuziv sau fraudulos care ar justifica

inaplicabilitatea Directivei 2003/49 ar determina ca o consecință și inaplicabilitatea libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE.

178

În schimb, în lipsa unei asemenea constatări, restricția menționată la punctul 175 din prezenta hotărâre nu poate fi justificată prin considerațiile formulate de guvernul danez, astfel încât ea trebuie să fie considerată contrară articolului 63 TFUE. Astfel, cheltuielile cu dobânzile sau transferurile intragrup sunt de asemenea susceptibile să conducă la o reducere sau chiar la o neutralizare a impozitului datorat atunci când o societate rezidentă percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă.

179

În consecință, acest articol trebuie interpretat în sensul că se opune, cu excepția cazului în care se constată o fraudă sau un abuz, unei reglementări naționale care prevede că, atunci când o societate rezidentă este supusă unei obligații de reținere la sursă asupra dobânzilor pe care le plătește unei societăți nerezidente, nu se ține seama de cheltuielile sub formă de dobânzi, legate direct de activitatea de credit în cauză, pe care le-a suportat această din urmă societate, în timp ce, potrivit acestei reglementări naționale, astfel de cheltuieli pot fi deduse de o societate rezidentă care percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă, în scopul stabilirii venitului său impozabil.

180

Având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a șasea și la a șaptea întrebare în cauza C-115/16, la a șaptea și la a opta întrebare în cauza C-118/16, la a cincea și la a șasea întrebare în cauza C-119/16, precum și la întrebările a cincea-a șaptea în cauza C-299/16 după cum urmează:

—

Într-o situație în care regimul, prevăzut de Directiva 2003/49, de scutire de impozitul reținut la sursă a dobânzilor plătite de o societate rezidentă într-un stat membru unei societăți rezidente în alt stat membru nu este aplicabil din cauza constatării existenței unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 5 din această directivă, aplicarea libertăților consacrate de Tratatul FUE nu poate fi invocat pentru a repune în discuție reglementarea primului stat membru care stabilește impozitarea acestor dobânzi.

—

În afara unei astfel de situații, articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că:

—

nu se opune, în principiu, unei reglementări naționale potrivit căreia o societate rezidentă care plătește dobânzi unei societăți nerezidente este obligată să efectueze o reținere la sursă asupra acestor dobânzi, în timp ce această societate rezidentă nu are o asemenea obligație atunci când societatea care percepe dobânzile este și ea o societate rezidentă, dar se opune unei reglementări naționale care prevede o astfel de reținere la sursă în caz de plată de dobânzi de către o societate rezidentă către o societate nerezidentă, în timp ce o societate rezidentă care percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă nu este supusă obligației de a plăti un avans din impozitul pe profit în cursul primilor doi ani de impozitare și, prin urmare, nu este obligată la plata acestui impozit în legătură cu aceste dobânzi decât la o scadență sensibil mai îndepărtată decât

cea a acestei reineri la surs;

—

se opune unei reglementări naționale care impune societății rezidente care are obligația de a efectua o reineri la surs asupra dobânzilor plătite de aceasta unei societăți nerezidente obligația, în caz de plată tardivă a acestei reineri, de a plăti dobânzi moratorii a căror rată este mai ridicată decât cea aplicabilă în caz de plată tardivă a impozitului pe profit datorat în special pentru dobânzile percepute de o societate rezidentă de la o altă societate rezidentă;

—

se opune unei reglementări naționale care prevede că, atunci când o societate rezidentă este supusă unei obligații de reineri la surs asupra dobânzilor pe care le plătește unei societăți nerezidente, nu se ține seama de cheltuielile sub formă de dobânzi, legate direct de activitatea de credit în cauză, pe care le-a suportat această din urmă societate, în timp ce, potrivit acestei reglementări naționale, astfel de cheltuieli pot fi deduse de o societate rezidentă care percepe dobânzi de la o altă societate rezidentă, în scopul stabilirii venitului său impozabil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

181

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

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

1)

Conexează cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16 în vederea pronunțării hotărârii.

2)

Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite, coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de orice impozitare a plăților de dobânzi pe care o prevede este rezervată numai beneficiarilor efectivi ai unor astfel de dobânzi, și anume entităților care beneficiază în mod real de aceste dobânzi pe plan economic și care dispun, prin urmare, de puterea de a le determina în mod liber destinația.

Principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că beneficiul scutirii de orice impozitare a plăților de dobânzi, prevăzut la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, trebuie, în prezența unei practici frauduloase sau abuzive, să fie refuzat unui contribuabil de către autoritățile și instanțele naționale, chiar în absența unor dispoziții ale dreptului național sau întemeiate pe convenții care să prevadă un asemenea refuz.

3)

Proba unei practici abuzive necesită, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care să rezulte că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementarea Uniunii, obiectivul urmărit de această reglementare nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv, care constă în intenția de a obține un avantaj care rezultă din reglementarea Uniunii prin crearea artificială a condițiilor impuse pentru obținerea sa. Întrunirea unui anumit număr de indicii poate atesta existența unui abuz de drept, în măsura în care aceste indicii sunt obiective și concordante. Pot constitui asemenea indicii printre altele existența unor societăți conducte care nu au o justificare economică, precum și caracterul pur formal al structurii grupului de societăți, a aranjamentului financiar și a creditelor. Împrejurarea că statul membru din care provin dobânzile a încheiat o convenție cu statul terț în care este rezident societatea care este beneficiarul efectiv al acestora este lipsită de incidență asupra eventualei constatări a unui abuz de drept.

4)

Pentru a refuza să recunoască unei societăți calitatea de beneficiar efectiv al unor dobânzi sau pentru a dovedi existența unui abuz de drept, o autoritate națională nu este obligată să identifice entitatea sau entitățile pe care le consideră beneficiari efectivi ai acestor dobânzi.

5)

Articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/49 trebuie interpretat în sensul că o societate în comandită pe acțiuni (SCA) autorizată ca fond de investiții de capital de risc (SICAR) de drept luxemburghez nu poate fi calificată drept societate dintr-un stat membru în sensul directivei menționate, susceptibilă să beneficieze de scutirea prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din aceasta dacă, sarcina verificării acestui aspect revenind instanței de trimitere, dobânzile percepute de SICAR menționat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, sunt scutite de „impôt sur le revenu des collectivités” în Luxemburg.

6)

Într-o situație în care regimul, prevăzută de Directiva 2003/49, de scutire de impozitul reținut la sursă a dobânzilor plătite de o societate rezidentă a unui stat membru unei societăți rezidente a unui alt stat membru nu este aplicabil din cauza constatării existenței unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 5 din această directivă, aplicarea libertăților consacrate de Tratatul FUE nu poate fi invocat pentru a repune în discuție reglementarea primului stat membru care stabilește impozitarea acestor dobânzi.

În afara unei astfel de situații, articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că:

—

nu se opune, în principiu, unei reglementări naționale potrivit căreia o societate rezidentă care plătește dobânzi unei societăți nerezidente este obligată să efectueze o reținere la sursă asupra acestor dobânzi, în timp ce această societate rezidentă nu are o asemenea obligație atunci când societatea care percepe dobânzile este și ea o societate rezidentă, dar se opune unei reglementări naționale care prevede o astfel de reținere la sursă în caz de plată de dobânzi de către o societate rezidentă către o societate nerezidentă, în timp ce o societate rezidentă care

percepe dobânzi de la o alt? societate rezident? nu este supus? obliga?iei de a pl?ti un avans din impozitul pe profit în cursul primilor doi ani de impozitare ?i, prin urmare, nu este obligat? la plata acestui impozit în leg?tur? cu aceste dobânzi decât la o scaden?? sensibil mai îndep?rtat? decât cea a acestei re?ineri la surs?;

—

se opune unei reglement?ri na?ionale care impune societ??ii rezidente care are obliga?ia de a efectua o re?inere la surs? asupra dobânzilor pl?tite de aceasta unei societ??i nerezidente obliga?ia, în caz de plat? tardiv? a acestei re?ineri, de a pl?ti dobânzi moratorii a c?ror rat? este mai ridicat? decât cea aplicabil? în caz de plat? tardiv? a impozitului pe profit datorat printre altele pentru dobânzile percepute de o societate rezident? de la o alt? societate rezident?;

—

se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede c?, atunci când o societate rezident? este supus? unei obliga?ii de re?inere la surs? asupra dobânzilor pe care le pl?te?te unei societ??i nerezidente, nu se ?ine seama de cheltuielile sub form? de dobânzi, legate direct de activitatea de credit în cauz?, pe care le?a suportat aceast? din urm? societate, în timp ce, potrivit acestei reglement?ri na?ionale, astfel de cheltuieli pot fi deduse de o societate rezident? care percepe dobânzi de la o alt? societate rezident?, în scopul stabilirii venitului s?u impozabil.

Semn?turi

(*1) Limba de procedur?: daneza.