Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja)

26 ta’ Frar 2019 (*)

Werrej

Il-kuntest ?uridiku

Il-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD

Id-Direttiva 90/435

Il-konvenzjonijiet dwar ?elsien mit-taxxa doppja

Id-dritt Dani?

It-tassazzjoni tad-dividendi

It-taxxa f’ras il-g?ajn

Id-dritt applikabbli g?all-frodi u g?all-abbu?

Il-kaw?i prin?ipali u d-domandi preliminari

1) Il-Kaw?a C-116/16, T Danmark

2) Il-Kaw?a C-117/16, Y Denmark

Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja

Fuq id-domandi preliminari

Fuq id-domandi 1 sa 3 kif ukoll fuq id-domandi 4, 4(a) u 4(b) fil-kaw?i prin?ipali

Fuq id-domandi 4(c), 4(d), 5 u 8 fil-kaw?i prin?ipali

Fuq l-elementi kostituttivi ta’ abbu? ta’ dritt u l-provi relatati

Fuq l-oneru tal-prova tal-abbu? ta’ dritt

Fuq id-domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kaw?i prin?ipali

Fuq l-ispejje?

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Approssimazzjoni tal-le?i?lazzjonijiet – Sistema fiskali komuni applikabbli g?all-kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji ta’ Stati Membri differenti – Direttiva 90/435/KEE – E?enzjoni tal-profitti mqassma minn kumpanniji ta’ Stat Membru lil kumpanniji ta’

Stat Membru ie?or – Sid benefi?jarju tal-profitti mqassma – Abbu? ta' dritt – Kumpannija stabbilita fi Stat Membru u li t?allas lill-kumpannija asso?jata stabbilita fi Stat Membru ie?or dividendi li sussegwentement ji?u, totalment jew kwa?i totalment, ittrasferiti barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea – Sussidjarja su??etta g?all-obbligu li ti?bor t-taxxa f'ras il-g?ajn fuq il-profitti"

Fil-Kaw?i mag?quda C-116/16 u C-117/16,

li g?andhom b?ala su??ett talbiet g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Lvant, id-Danimarka), permezz ta' de?i?joni tad-19 ta' Frar 2016, li waslu fil-Qorti tal-?ustizzja fil-25 ta' Frar 2016, fil-pro?eduri

Skatteministeriet

vs

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja),

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

Avukat ?enerali: J Kokott,

Re?istratur: R. ?ere?, Amministratur,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al T Danmark, minn A. M. Ottosen u S. Andersen, advokater,

– g?al Y Denmark Aps, minn L. E. Christensen u H. S. Hansen, advokater,

– g?all-Gvern Dani?, minn C. Thorning u J. Nymann-Lindegren u minn M. S. Wolff, b?ala a?enti, assistiti minn J. S. Horsbøl Jensen, advokat,

– g?all-Gvern ?ermani?, minn T. Henze u R. Kanitz, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b?ala a?ent, assistita minn G. De Socio, avvocato dello Stato,

– g?all-Gvern Lussemburgi?, minn D. Holderer, b?ala a?ent, assistita minn P.?E. Partsch u T. Lesage, avocats,

– g?all-Gvern Olandi?, minn M. K. Bulterman u C. S. Schillemans, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Svedi?, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren u F. Bergius, b?ala a?enti,

–	g?all-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u R. Lyal u minn L. Grønfeldt, b?ala a?enti, assistiti minn H. Peytz, avocat,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tal-1 ta’ Marzu 2018,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1	It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE tat-23 ta’ Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-ka? tal-kumpanniji prin?ipali u sussidjarji ta’ Stati Membri differenti (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 147), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/123/KE tat-22 ta’ Di?embru 2003 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 2, p. 3, iktar ’il quddiem, id-“Direttiva 90/435”), kif ukoll tal-Artikoli 49, 54 u 63 TFUE.

2	Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta’ kaw?i bejn, minn na?a, Skatteministeriet (il-Ministeru tat-Taxxa, id-Danimarka) u, min-na?a l-o?ra, T Danmark u Y Denmark Aps, dwar l-obbligu impost fuq dawn il-kumpanniji li j?allsu taxxa f’ras il-g?ajn min?abba l-?las, minn dawn tal-a??ar, ta’ dividendi lil kumpanniji mhux residenti meqjusa, mill-awtorità fiskali, b?ala li ma humiex is-sidien benefi?jarji ta’ dawn id-dividendi u li ma jistg?ux, g?alhekk, jibbenefikaw mill-e?enzjoni mit-taxxa f’ras il-g?ajn prevista fid-Direttiva 90/435.

Il-kuntest ?uridiku

Il-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD

3	Il-Kunsill tal-Organizzazzjoni g?all-Kooperazzjoni u g?all-I?vilupp Ekonomiku (OECD) adotta, fit-30 ta’ Lulju 1963, rakkomandazzjoni dwar it-tne??ija tat-taxxa doppja u stieden lill-gvernijiet tal-pajji?i membri biex jikkonformaw ru?hom, fil-kuntest tal-konklu?joni jew tar-revi?joni ta’ konvenzjonijiet bilaterali, ma “mudell ta’ konvenzjoni sabiex ti?i evitata t-taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-d?ul u fuq il-patrimonju” [traduzzjoni mhux uffi?jali], im?ejji mill-Kumitat g?all-Affarijiet Fiskali tal-OECD u anness mal-imsemmija rakkomandazzjoni (iktar ’il quddiem il-“Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD”). Dan il-mudell ta’ konvenzjoni fiskali ji?i rrevedut u emendat regolarment. Dan huwa wkoll is-su??ett ta’ kummentarji approvati mill-Kunsill tal-OECD.

4	Il-punti 7 sa 10 tal-kummentarji dwar l-Artikolu 1 tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, fil-ver?joni tieg?u li tirri?ulta mill-emenda li saret matul is-sena 1977 (iktar ’il quddiem il-“Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977”), li jipprevedi li din il-konvenzjoni tapplika g?all-persuni li huma residenti ta’ Stat kontraenti jew ta?-?ew? Stati kontraenti, ji?bdu l-attenzjoni g?all-fatt li jista’ jsir u?u mhux xieraq minn din tal-a??ar, b’g?an ta’ eva?joni fiskali, permezz ta’ kostruzzjonijiet legali artifi?jali. It-test ta’ dawn il-punti tal-kummentarji jenfasizza l-importanza tal-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” introdott b’mod partikolari fl-Artikolu 10 (tassazzjoni ta’ dividendi) u fl-Artikolu 11 (tassazzjoni tal-img?ax) ta’ dan il-mudell ta’ konvenzjoni, u l-?tie?a tal-?lieda kontra l-frodi fiskali.

5	L-Artikolu 10(1) u (2) tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 huwa fformulat kif ?ej:

“1.	Id-dividendi m?allsa minn kumpannija residenti fi Stat kontraenti lil resident tal-Istat kontraenti l-ie?or huma taxxabbli f’dan l-Istat tal-a??ar.

2.	Madankollu, dawn id-dividendi jistg?u ji?u ntaxxati wkoll fl-Istat kontraenti li hija residenti fih il-kumpannija li t?allas id-dividendi, skont il-le?i?lazzjoni ta’ dan l-Istat; i?da jekk id-destinatarju huwa

s-sid benefi?jarju tad-dividendi, it-taxxa stabbilita ma tistax te??edi:

a) 5 % tal-ammont gross tad-dividendi jekk il-benefi?jarju effettiv huwa kumpannija (g?ajr so?jetà), li ??omm direttament 25 % tal-kapital tal-kumpannija li t?allas id-dividendi;

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi, fil-ka?ijiet l-o?ra kollha."

6 Waqt revi?joni tal-kummentarji li se??et matul is-sena 2003, dawn ?ew ikkompletati b'kummenti dwar il-"kumpanniji conduit", ji?ifieri kumpanniji li, g?alkemm formalment huma proprjetarji tad-d?ul, fil-prattika g?andhom biss setg?at limitati ?afna, fatt li jrendihom sempli?i fidu?jarji jew sempli?i amministraturi li ja?ixxu f'isem il-partijiet ikkon?ernati, tant li ma g?andhomx jitqiesu li huma s-sidien benefi?jarji ta' dan id-d?ul. Il-punt 12 tal-kummentarji dwar l-Artikolu 10, fil-ver?joni tag?hom li rri?ultat mir-revi?joni li se??et matul is-sena 2003, jipprovdi b'mod partikolari li "l-kliem 'sid benefi?jarju' ma jintu?ax f'sens strett u tekniku, i?da g?andu jinftiehem fil-kuntest tieg?u u fid-dawl tal-g?an u tal-iskop tal-Konvenzjoni, b'mod partikolari sabiex ti?i evitata t-taxxa doppja u g?all-prevenzjoni tal-eva?joni u l-frodi fiskali". Min-na?a tieg?u l-punt 12.1 ta' din l-istess ver?joni tal-kummentarji jindika li "[ikun] imur kontra l-g?an u l-iskop tal-Konvenzjoni l-fatt li l-Istat tal-ori?ini jag?ti tnaqqis jew e?enzjoni mit-taxxa lil resident ta' Stat kontraenti li ja?ixxi, barra milli fil-kuntest ta' relazzjoni ta' a?ent jew ta' mandatarju ie?or, b?ala sempli?i intermedjarju f'isem persuna o?ra li hija l-vera benefi?jarja tad-d?ul inkwistjoni" u li "kumpannija conduit ma tistax normalment titqies b?ala s-sid benefi?jarju jekk, g?alkemm formalment hija l-proprjetarju tad-d?ul, fil-prattika g?andha biss setg?at limitati ?afna li jrenduha sempli?i fidu?jarju jew sempli?i amministratur li ja?ixxi f'isem il-partijiet ikkon?ernati".

7 Fil-kuntest ta' revi?joni ?dida tal-kummentarji li se??et matul is-sena 2014, saru numru ta' pre?i?azzjonijiet fir-rigward tal-kun?etti ta' "sid benefi?jarju" u ta' "kumpannija conduit". Il-punt 10.3 ta' din il-ver?joni tal-kummentarji g?alhekk jindika li "hemm diversi modi kif tista' ti?i trattata l-problema tal-kumpanniji conduit u, b'mod iktar ?enerali, ir-riskji ta' tiftix tal-iktar sistema fiskali vanta??ju?a, b'mod partikolari l-inklu?joni fil-konvenzjonijiet ta' dispo?izzjonijiet spe?ifi?i kontra l-abbu?, regoli ?enerali kontra l-abbu?, regoli li jg?atu pre?edenza lis-sustanza iktar milli lill-forma u regoli ta' 'sustanza ekonomika'".

Id-Direttiva 90/435

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

"Billi r-raggruppament tal-kumpanniji ta' Stati Membri differenti jista' jkun me?tie? sabiex jin?olqu ?ewwa l-Komunità l-kondizzjonijiet analogi g?al dawk ta' suq intern u sabiex b'hekk ji?i ?gurat il-mod kif ji?i stabbilit u jiffunzjona b'mo[d] effettiv is-suq komuni; billi dawn il-?idmiet ma g?andhomx ji?u mfixkla bir-restrizzjonijiiet, l-i?vanta??i jew it-tag?wi? li jin?olqu b'mod partikolari mid-dispo?izzjonijiet tat-taxxi ta' l-Istati Membri; billi huwa g?alhekk me?tie? li rigward dan ir-raggruppament ta' kumpanniji fl-Istati Membri differenti jidda??lu regoli tat-taxxa li jkunu newtri mill-lat tal-kompetizzjoni, sabiex l-intrapri?i jit?allew jaddattaw lilhom infushom g?all-?ti?iet tas-suq komuni, biex i?idu l-produttività tag?hom u sabiex itejbu s-sa??a kompetittiva tag?hom fil-livell internazzjonali;

[...]

Billi d-dispo?izzjonijiet e?istenti tat-taxxa li jirregolaw ir-relazzjonijiet bejn il-kumpanniji ?enituri [omm] u s-sussidjarji tag?hom fl-Istati Membri differenti ivarjaw b'mod apprezzabbli minn Stat Membru g?all-ie?or u huma ?eneralment inqas vanta??u?i minn dawk li japplikaw g?all-kumpanniji ?enituri u s-sussidjari fl-istess Stat Membru; billi l-kooperazzjoni bejn il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti ti?i b'hekk ?vanta??ata meta mqabbla mal-kooperazzjoni bejn il-kumpanniji fl-istess Stat

Membru; billi huwa me?tie? li ji?i eliminat dan l-i?vanta?? bid-d?ul ta' sistema komuni sabiex tiffa?ilita r-raggruppament tal-kumpanniji;"

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

"1. Kull wie?ed mill-Istati Membri g?andu japplika din id-Direttiva:

[...]

– g?at-tqassim tal-qlig? mill-kumpanniji ta' dan l-Istat lill-kumpanniji fl-Istati Membri l-o?ra li tag?hom il-kumpanniji ta' l-Istat ta' l-ewwel ikunu sussidjarji,

– [...]

2. Din id-Direttiva ma g?andhiex tipprekludi l-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet domesti?i jew dawk imsejsa fuq ftehimijiet me?tie?a g?all-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbu?."

10 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jindika l-kundizzjonijiet formali ta' kumpannija, ta' residenza fiskali u ta' ssu??ettar g?at-taxxa li g?andhom ikunu ssodisfatti sabiex ikun applikabbli l-benefi??ju previst fid-Direttiva.

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

"1. G?all-g?anijiet sabiex ti?i applikata din id-Direttiva:

a) l-istatus tal-kumpannija parent [omm] g?andu ji?i attribwit g?all-inqas lil kull kumpannija ta' Stat Membru li twettaq il-kondizzjonijiet iddikjarati fl-Artikolu 2 u li jkollha sehem minimu ta' 20 % fil-kapital ta' kumpannija ta' Stat Membru ie?or li jwettaq l-istess kondizzjonijiet;

dan l-istatus g?andu ji?i attribwit ukoll, ta?t l-istess kondizzonijiet, lil kumpannija ta' Stat Membru li jkollha s-sehem ta' 20 % ta' kumpannija ta' l-istess Stat Membru, mi?mum fl-intier tieg?u jew f'parti minnu minn stabbiliment permanenti tal-kumpannija ta' qabel lokata fi Stat Membru ie?or;

mill-1 ta' Jannar 2007 il-per?entwal minimu tas-sehem g?andu jkun ta' 15 %;;

mill-1 ta' Jannar 2007 il-per?entwal minimu tas-sehem g?andu jkun ta' 10 %;

b) 'sussidjarja'; g?andha tfisser dik il-kumpannija li l-kapital tag?ha jinkludi s-sehem riferit fil-(a).

2. B?ala deroga mill-paragrafu 1, l-Istati Membri g?andu jkollhom il-g?a?la li:

- jibdlu, permezz ta' ftehim bilaterali, il-kriterju ta?-?amma ta' sehem fil-kapital bil-kriterju ta' ?amma ta' sehem bid-drittijiet g?all-vot;

- li ma japplikawx din id-Direttiva g?all-kumpanniji ta' dan l-Istat Membru li g?al perjodu ta?-?mien mhux interrott ta' mill-inqas sentejn rigward i?-?amma ta' l-ishma li jikkwalifikawhom b?ala kumpanniji ?enitur jew g?al dawk mill-kumpanniji tag?hom li fihom kumpannija ta' Stat Membru ie?or ma j?ommux ishma minn dawn g?al-perjodu ta?-?mien mhux interrott ta' mill-inqas sentejn."

12 L-Artikolu 4(1) tal-imsemmija direttiva jag?ti lill-Istati Membri l-g?a?la bejn ?ew? sistemi, ji?ifieri bejn is-sistema tal-e?enzjoni jew dik tal-imputazzjoni.

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

"Il-profitti li sussidjarja tqassam lill-kumpannija omm g?andhom ikunu e?entati mit-taxxa f'ras il-

g?ajn.”

Il-konvenzjonijiet dwar ?elsien mit-taxxa doppja

14 L-Artikolu 10(1) u (2) tal-Konvenzjoni bejn il-Gvern tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Gvern tar-Renju tad-Danimarka dwar ?elsien mit-Taxxa Doppja u g?all-Istabbiliment ta’ Regoli ta’ Assistenza Amministrattiva Re?iproka fil-Qasam tat-Taxxi fuq id-D?ul u fuq il-Patrimonju, iffirmata fil-Lussemburgu fis-17 ta’ Novembru 1980 (iktar ’il quddiem il-“Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka”), jalloka s-setg?a ta’ tassazzjoni bejn dawn i?-?ew? Stati Membri fir-rigward tad-dividendi u huwa fformulat kif ?ej:

“1. Id-dividendi m?allsa minn kumpannija residenti fi Stat kontraenti lil resident tal-Istat kontraenti l-ie?or huma taxxabbli f’dan l-Istat tal-a??ar.

2. Madankollu, dawn id-dividendi jistg?u ji?u ntaxxati wkoll fl-Istat kontraenti li hija residenti fih il-kumpannija li t?allas id-dividendi, skont il-le?i?lazzjoni ta’ dan l-Istat; i?da jekk id-destinatarju huwa s-sid benefi?jarju tad-dividendi, it-taxxa stabbilita ma tistax te??edi:

a) 5 % tal-ammont gross tad-dividendi jekk is-sid benefi?jarju huwa kumpannija (g?ajr so?jetà), li ??omm direttament 25 % tal-kapital tal-kumpannija li t?allas id-dividendi;

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi, fil-ka?ijiet l-o?ra kollha.”

15 L-Artikolu 10(1) u (2) tal-Konvenzjoni bejn il-Gvern tar-Renju tad-Danimarka u l-Gvern tar-Repubblika ta’ ?ipru dwar ?elsien mit-Taxxa Doppja fil-Qasam ta’ Taxxi fuq id-D?ul u fuq il-Kapital, iffirmata fis-26 ta’ Mejju 1981, li kien jaqsam is-setg?a ta’ tassazzjoni fir-rigward tad-dividendi u kien jistipula dan li ?ej:

“1. Id-dividendi m?allsa minn kumpannija residenti fi Stat kontraenti lil resident tal-Istat kontraenti l-ie?or huma taxxabbli f’dan l-Istat tal-a??ar.

2. Madankollu, dawn id-dividendi jistg?u ji?u ntaxxati wkoll fl-Istat kontraenti li hija residenti fih il-kumpannija li t?allas id-dividendi, skont il-le?i?lazzjoni ta’ dan l-Istat; i?da jekk id-destinatarju huwa s-sid benefi?jarju tad-dividendi, it-taxxa stabbilita ma tistax te??edi:

a) 10 % tal-ammont gross tad-dividendi jekk is-sid benefi?jarju huwa kumpannija (g?ajr so?jetà jew kumpannija in akkomandita), li ??omm direttament 25 % tal-kapital tal-kumpannija li t?allas id-dividendi;

[...]

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi, fil-ka?ijiet l-o?ra kollha.”.

16 Skont l-Artikolu 10(2) tal-Konvenzjoni bejn il-Gvern tal-Istati Uniti tal-Amerika u l-Gvern tar-Renju tad-Danimarka dwar ?elsien mit-Taxxa Doppja u g?all-Prevenzjoni tal-Eva?joni Fiskali fil-Qasam tat-Taxxi fuq id-D?ul, iffirmata f’Washington fid-19 ta’ Awwissu 1999, l-Istat kontraenti li fih hija residenti l-kumpannija li t?allas id-dividendi jista’ jintaxxa d-dividendi mqassma lil kumpannija residenti tal-Istat l-ie?or li huwa s-“sid benefi?jarju” tag?hom b’rata ta’ 5 % tal-ammont gross tag?hom.

17 Ma te?isti ebda konvenzjoni fiskali bejn ir-Renju tad-Danimarka u l-Bermuda.

18 Minn dawn il-konvenzjonijiet bilaterali jirri?ulta li l-Istat tal-ori?ini, ji?ifieri, fil-kaw?i prin?ipali, ir-Renju tad-Danimarka, jista’ jintaxxa d-dividendi mqassma lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru

ie?or meta l-imsemmija kumpannija ma tkunx is-sid benefi?jarju, b'rata og?la minn dik prevista mill-imsemmija konvenzjonijiet. L-ebda wa?da minn dawn il-konvenzjonijiet ma tiddefinixxix madankollu l-kun?ett ta' "sid benefi?jarju".

Id-dritt Dani?

It-tassazzjoni tad-dividendi

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

"Skont din il-li?i, huma taxxabbli l-kumpanniji u l-asso?jazzjonijiet, b'mod partikolari, imsemmija fl-Artikolu 1(1) li jkollhom ir-residenza tag?hom barra mill-pajji?, sa fejn

[...]

c) dawn jir?ievu dividendi li jaqg?u ta?t l-Artikolu 16A(1) u (2) tal-Li?i dwar l-Istabbiliment tat-Taxxa Statali fuq id-D?ul [...]. Huma esklu?i mill-obbligu fiskali d-dividendi minn ishma f'sussidjarji (ara l-Artikolu 4 tal-Li?i dwar it-Tassazzjoni ta' Qlig? Kapitali) meta d-dividendi m?allsa mis-sussidjarja jgawdu minn e?enzjoni jew tnaqqis tat-tassazzjoni ta?t id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva [90/435] jew ta' konvenzjoni fiskali konklu?a mal-G?ejjer Faeroe, mal-Groenlandja jew mal-Istat li tieg?u hija residenti din il-kumpannija omm. Huma wkoll esklu?i mill-obbligu fiskali d-dividendi minn ishma ta' kumpanniji appartenenti (ara l-Artikolu 4B tal-Li?i dwar it-Tassazzjoni ta' Qlig? Kapitali) li ma humiex ishma ta' sussidjarji meta l-kumpannija benefi?jarja li tkun membru tal-grupp hija residenti fi Stat Membru tal-Unjoni/?ona Ekonomika Ewropea (?EE) u meta d-dividendi jkunu bbenefikaw minn e?enzjoni jew minn tnaqqis tat-taxxa b'applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva [90/435] jew tal-konvenzjoni fiskali konklu?a mal-Istat jekk inkwistjoni kien hemm ishma ta' sussidjarji. Huma wkoll esklu?i mill-obbligu fiskali d-dividendi r?evuti minn detenturi ta' azzjonijiet f'kumpanniji omm inklu?i fil-lista ta' kumpanniji msemmija fl-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva [90/435], i?da li huma meqjusa, g?all-finijiet tal-intaxxar tag?hom fid-Danimarka, b?ala entitajiet trasparenti. L-applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni hija su??etta g?all-kundizzjoni li d-detentur tal-azzjonijiet fil-kumpannija ma jkunx residenti fid-Danimarka."

It-taxxa f'ras il-g?ajn

20 G?alkemm, skont l-Artikolu 2(1)(c) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, fir-rigward ta' dividendi provenjenti mid-Danimarka, tapplika responsabbiltà fiskali limitata, l-Artikolu 65 tal-kildeskattelov (il-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn) jimponi fuq il-kumpannija distributri?i dani?a l-obbligu li ti?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn b'rata ta' 28 %.

21 L-Artikolu 65(1) u (5) tal-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn, fil-ver?joni rilevanti g?all-fatti fil-kaw?a prin?ipali, kien jipprovdi:

"1. Fir-rigward ta' kull adozzjoni jew de?i?joni ta' distribuzzjoni jew ta' akkreditar ta' dividendi abba?i ta' azzjonijiet jew ta' ishma ta' kumpanniji jew ta' asso?jazzjonijiet e??. msemmija fl-Artikolu 1(1)(1), (2), (2e) u (4) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, l-imsemmija kumpanniji, asso?jazzjonijiet, e??. g?andhom iwettqu ?bir ta' 28 % tat-total distribwit, bla ?sara g?al dak ipprovdut fil-paragrafu 4 jew skont il-paragrafi 5 sa 8. [...] L-ammont hekk mi?bur g?andu ji?i denominat 'taxxa fuq id-dividendi'.

[…]

5. Ma tin?abarx taxxa fuq id-dividenti r?evuti minn kumpannija residenti f'pajji? barrani li jori?inaw minn kumpannija residenti fid-Danimarka meta dawn id-dividendi ma jnisslux obbligi fiskali [ara l-Artikolu 2(1)(c) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji]."

22 Mid-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 2(2)(2) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jirri?ulta li l-obbligu fiskali li jirri?ulta mill-Artikolu 2(1)(c) ta' din il-li?i jkun definittivament issodisfat bil-?bir tat-taxxa f'ras il-g?ajn previst fl-Artikolu 65 tal-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn. Barra minn hekk, ir-rata tat-taxxa fuq il-profitti kienet, matul il-perijodu inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ta' 28 %.

23 Il-kumpanniji omm Dani?i jibbenefikaw minn e?enzjoni mit-taxxa fuq id-dividendi r?evuti minn kumpanniji sussidjarji Dani?i, b'mod konformi mal-Artikolu 13(1)(2) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. Barra minn hekk, mill-Artikolu 31(1)(2) tal-kildeskattebekendtgørelsen (id-Digriet dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn) jirri?ulta li, fil-kuntest tad-distribuzzjoni ta' tali dividendi, il-kumpannija Dani?a distributri?i ma g?andhiex ti?bor taxxa f'ras il-g?ajn.

24 Min-na?a l-o?ra, sa fejn kumpannija Dani?a hija taxxabbli fuq id-dividendi ddistribwiti minn kumpannija Dani?a o?ra, hija din tal-a??ar li g?andha twettaq il-?bir tat-taxxa f'ras il-g?ajn skont l-Artikolu 65(1) tal-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn.

25 Il-Ministeru tat-Taxxa rrikonoxxa, quddiem il-qorti nazzjonali, b'mod partikolari fil-kuntest tat-tilwima fil-Kaw?a prin?ipali C-116/16, li huwa bi ksur tad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE li r-Renju tad-Danimarka kien impona, matul is-sena 2011, fuq id-dividendi r?evuti minn kumpannija ta' Stat Membru ie?or, taxxa b'rata og?la mir-rata tat-taxxa fuq il-kumpanniji applikabbli dak i?-?mien. Konsegwentement, il-Ministeru tat-Taxxa naqqas l-ammont mitlub g?al 25 %, ji?ifieri rata li kienet indaqs g?al dik tat-taxxa fuq il-kumpanniji applikabbli dak i?-?mien.

26 Id-data ta' e?i?ibbilità tat-taxxa f'ras il-g?ajn hija spe?ifikata fit-tieni sentenza tal-Artikolu 66(1) tal-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn, li huwa fformulat kif ?ej:

"It-taxxa f'ras il-g?ajn hija e?i?ibbli b'effett mill-adozzjoni ta' dividend jew ta' de?i?joni ta' distribuzzjoni ta' dividend jew ta' akkreditar tieg?u u g?andha tit?allas sa mhux iktar tard mix-xahar segwenti, fid-data tal-iskadenza tal-?las mill-kumpannija tat-taxxi li g?andhom jin?abru f'ras il-g?ajn [mag?rufin b?ala "A SKAT"] u tal-kontribuzzjoni spe?jali tal-?addiema li jkunu n?abru."

27 Min i?allas id-dividendi huwa responsabbli, lejn l-Istat, g?all-?las tal-ammonti mi?bura.

28 Fil-ka? ta' dewmien fil-?las tat-taxxa f'ras il-g?ajn, ir-rata tal-interessi moratorji hija og?la minn dik dovuta fil-ka? ta' ?las tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta minn kumpannija Dani?a. Madankollu, il-qorti nazzjonali tindika li, abba?i ta' emenda le?i?lattiva li da?let fis-se?? fl-1 ta' Awwissu 2013, l-interessi moratorji huma stabbiliti g?all-istess rata, kemm g?at-taxxa f'ras il-g?ajn kif ukoll g?at-taxxa fuq il-kumpanniji.

29 Il-persuna responsabbli g?all-?bir tat-taxxa f'ras il-g?ajn hija wkoll responsabbli g?all-?las tal-interessi moratorji. G?al kumpannija su??etta g?al obbligu fiskali illimitat fid-Danimarka, id-dividendi taxxabbli huma wie?ed mid-d?ul taxxabbli tag?ha. Hija l-kumpannija distributri?i li g?andha twettaq il-?bir tat-taxxa f'ras il-g?ajn, li g?andha t?allas din it-taxxa lit-Te?or u li, fil-ka? ta' ?las tardiv, g?andha t?allas l-interessi moratorji.

30 Skont l-Artikolu 65C(1) tal-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn, il-pagatur ta' d?ul li jori?ina fid-Danimarka huwa b?ala prin?ipju obbligat li ji?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn, irrispettivament minn jekk il-benefi?jarju huwiex jew le residenti fid-Danimarka.

Id-dritt applikabbli g?all-frodi u g?all-abbu?

31 Sal-adozzjoni tal-Li?i Nru 540, tad-29 ta' April 2015, ma kinitx te?isti, fid-Danimarka, dispo?izzjoni le?i?lattiva ?enerali inti?a g?all-?lieda kontra l-abbu?i. Madankollu, il-?urisprudenza ?viluppat il-prin?ipju msejja? ta' "realtà", li jg?id li t-tassazzjoni g?andha ti?i ddeterminata abba?i ta' evalwazzjoni konkreta tal-fatti. Dan ifisser b'mod partikolari li l-arran?amenti fiskali artifi?jali jistg?u, skont i?-?irkustanzi, ma jitti?dux inkunsiderazzjoni sabiex l-intaxxar jie?u inkunsiderazzjoni r-realtà, abba?i tal-prin?ipju ta' pre?edenza tas-sustanza fuq il-forma (substance-over-form).

32 Mid-de?i?jonijiet tar-rinviju jirri?ulta li, f'kull wa?da mill-kaw?i prin?ipali, il-partijiet jaqblu fuq il-fatt li l-prin?ipju ta' realtà ma jikkostitwixxix ?ustifikazzjoni suffi?jenti sabiex ma jitti?dux inkunsiderazzjoni l-arran?amenti inkwistjoni fl-imsemmija kaw?i.

33 Hekk kif jirri?ulta minn dawn id-de?i?jonijiet tar-rinviju, il-?urisprudenza ?viluppat ukoll il-prin?ipju msejja? ta' "benefi?jarju effettiv tad-d?ul" (rette indkomstmodtager). Dan il-prin?ipju huwa bba?at fuq id-dispo?izzjonijiet fundamentali dwar it-tassazzjoni tad-d?ul previsti fl-Artikolu 4 tal-iStatsskatteloven (il-Kodi?i Fiskali Dani?), li g?andhom b?ala effett li l-awtoritajiet tat-taxxa ma humiex obbligati ja??ettaw separazzjoni artifi?jali bejn l-impri?a jew l-attività li ti??enera d-d?ul u l-attribuzzjoni tad-d?ul i??enerat minnha. G?alhekk, l-g?an ta' dan il-prin?ipju huwa inti? sabiex ti?i ddeterminata l-persuna li, irrispettivament mill-apparenza formali – hija l-benefi?jarja effettiva ta' d?ul partikolari u li g?alhekk hija dik li hija responsabbli g?all-?las tat-taxxa relatata mieg?u.

Il-kaw?i prin?ipali u d-domandi preliminari

34 Fi?-?ew? kaw?i prin?ipali, il-Ministeru tat-Taxxa jikkontesta d-de?i?jonijiet li permezz tag?hom il-Landsskatteret (l-Awtorità tat-Taxxa Suprema, id-Danimarka) qieset li T Danmark (Kaw?a C-116/16) u Y Denmark (Kaw?a C?117/16) kellhom jibbenefikaw mill-e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn, prevista mid-Direttiva 90/435, fuq id-dividendi m?allsa lil entitajiet stabbiliti fi Stat Membru ie?or.

35 Sabiex tibbenefika mill-vanta??i fiskali previsti fid-Direttiva 90/435, l-entità li tir?ievi d-dividendi g?andha tissodisfa r-rekwi?iti stabbiliti f'din id-direttiva. Madankollu, kif jesponi l-Gvern Dani? fl-osservazzjonijiet tieg?u, gruppi ta' kumpanniji li ma jissodisfawx dawn ir-rekwi?iti jistg?u jo?olqu, bejn il-kumpannija li tiddistribwixxi d-dividenti u l-entità li effettivament ser tir?evihom, kumpannija jew kumpanniji artifi?jali li jissodisfaw il-kundizzjonijiet formali tal-imsemmija direttiva. Id-domandi mag?mula mill-qrati tar-rinviju dwar l-abbu? ta' dritt u l-kun?ett ta' "sid benefi?jarju" qeg?din isiru fir-rigward ta' tali kostruzzjonijiet finanzjarji.

36 Il-fatti kif deskritti mill-qorti tar-rinviju u illustrati, fid-de?i?jonijiet tar-rinviju, permezz ta' diversi dijagrammi tal-istruttura tal-gruppi ta' kumpanniji kkon?ernati huma partikolarment kumplessi u ddettaljati. Ser jittie?du biss dawk l-elementi ne?essarji fid-dawl tar-risposti li g?andhom jing?ataw g?ad-domandi preliminari.

1) Il-Kaw?a C-116/16, T Danmark

37 Skont id-de?i?joni tar-rinviju, ?ames kumpanniji ta' investiment privati, li ebda wa?da minnhom ma hija kumpannija residenti ta' Stat Membru jew ta' pajji? li mieg?u r-Renju tad-Danimarka ffirma konvenzjoni fiskali g?all-?elsien mit-taxxa doppja, kienu fformaw, matul is-sena 2005, grupp mag?mul minn diversi kumpanniji bil-g?an li jixtru T Danmark, fornitri?i ta' servizzi Dani?a importanti.

38 Fl-osservazzjonijiet tieg?u, il-Gvern Dani? iddikjara li l-Kaw?a C?116/16 tirrigwarda l-istess

grupp ta' kumpanniji b?al dak inkwistjoni fil-Kaw?a C-115/16, li tirrigwarda t-tassazzjoni ta' mg?ax u li hija s-su??ett tas-sentenza tal-lum, N Luxembourg 1 *et* (C-115/16, C-118/16, C?119/16 u C?299/16).

39 Hekk kif espost mill-qorti tar-rinviju, il-kumpanniji ta' investiment inkorporaw kumpanniji fil-Lussemburgu. Wa?da minnhom, N Luxembourg 2, kisbet, matul is-sena 2010, sehem importanti fil-kapital ta' T Danmark, g?alkemm hija kellha, matul il-perijodu inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, iktar minn 50 % tal-ishma ta' T Danmark. L-ishma l-o?ra ta' T Danmark kienu mi?muma minn eluf ta' azzjonisti.

40 Fuq talba tal-awtoritajiet Dani?i, l-amministrazzjoni tat-taxxa Lussemburgi?a stabbilixxiet, fir-rebbieg?a 2011, "?ertifikat ta' residenza", li b'mod partikolari ji??ertifika li N Luxembourg 2 kienet su??etta g?all-impôt sur les revenus des collectivités (taxxa fuq id-d?ul tal-kollettivitajiet) u kienet is-sid benefi?jarju tad-dividendi kollha m?allsa fuq l-ishma li hija kellha f'T Danmark jew ta' kwalunkwe d?ul ie?or derivat minnhom. Fl-osservazzjonijiet tieg?u, il-Gvern Dani? jirrileva li dan i?-?ertifikat ma jispe?ifikax abba?i ta' liema informazzjoni fattwali ?ie stabbilit.

41 F'konformità mal-politika tag?ha fil-qasam tad-dividendi, T Danmark ?allset lill-azzjonisti tag?ha, matul is-sajf tal-2011, dividendi g?al ammont totali ta' madwar 1.8 biljun Krona Dani?a (DKK) (madwar EUR 241.4 miljuni). ?ew im?allsa dividendi wkoll fir-rebbieg?a tal-2012.

42 Matul is-sena 2011, T Danmark adixxiet lil SKAT (l-Amministrazzjoni Fiskali, id-Danimarka) b'talba g?all-g?oti ta' informazzjoni vinkolanti sabiex issir taf jekk id-dividendi li hija kienet ser tqassam lil N Luxembourg 2 kinux e?enti abba?i tat-tielet sentenza tal-Artikolu 2(1)(c) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji u, g?alhekk, jekk kinux e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn.

43 Kien indikat, fit-talba g?all-g?oti ta' informazzjoni vinkolanti, li l-ammont previst tad-dividendi li kienu ser jitqassmu lil N Luxembourg 2 fit-tielet trimestru tal?2011 kien ta' madwar DKK 6 biljuni (madwar EUR 805 miljuni). ?ie enfasizzat ukoll li N Luxembourg 2 kienet entità awtonoma b'amministrazzjoni e?ekuttiva u setg?a ta' de?i?joni indipendenti, tant li evidentement ma kienx possibbli li jsir mag?ruf minn qabel u b'?ertezza jekk u b'liema mod l-amministrazzjoni e?ekuttiva ta' N Luxembourg 2 kinitx ser effettivament tidde?iedi li tu?a dawn id-dividendi. Fl-a??ar nett, kien spe?ifikat li parti kunsiderevoli tal-investituri finali kienu residenti fl-Istati Uniti.

44 Il-Ministeru tat-Taxxa wie?eb li ma setg?etx ting?ata risposta g?al din it-talba, fin-nuqqas ta' g?arfien ta' kif N Luxembourg 2 kienet ser tu?a d-dividendi m?allsa minn T Danmark.

45 T Danmark wie?eb li seta' jitqies b?ala fatt stabbilit, g?all-finijiet tar-risposta g?at-talba g?all-g?oti ta' informazzjoni vinkolanti, li d-dividendi kellhom jit?allsu minn T Danmark lil N Luxembourg 2, li kellha min-na?a tag?ha tqassam dividendi lill-kumpannija omm rispettiva tag?ha. Skont dawn l-indikazzjonijiet, seta' ji?i pre?unt li din kellha tqassam parti minn dawn l-ammonti (b?ala dividendi u/jew img?ax u/jew ta' ?las lura ta' djun) lil kumpanniji kkontrollati minn diversi kumpanniji ta' investiment jew mill-kredituri tag?ha. T Danmark ippre?umiet ukoll li l-ammonti m?allsa mill-kumpannija omm ta' N Luxembourg 2 lil kumpanniji kkontrollati minn diversi kumpanniji ta' investiment kellhom ji?u ttrasferiti lill-investituri finali tal-kumpanniji ta' investiment, i?da T Danmark spe?ifikat li ma kinitx taf b'liema mod kellhom ise??u dawn it-trasferimenti, u lanqas liema trattament fiskali dawn kienu ser jing?ataw.

46 L-iSkatteråd (il-Kunsill Nazzjonali tat-Taxxa, id-Danimarka) wie?eb fin-negattiv g?at-talba g?all-g?oti ta' informazzjoni vinkolanti.

47 Adita minn T Danmark bi lment kontra din id-de?i?joni, il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali qieset, min-na?a l-o?ra, li d-dividendi ddistribwiti minn din tal-a??ar lil N Luxembourg 2 kienu

e?enti mit-taxxa. Hija fil-fatt idde?idiet li obbligu fiskali limitat kien esklu? b'applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, peress li r-Renju tad-Danimarka ma kienx adotta dispo?izzjonijiet le?i?lattivi inti?i li ji?u evitati l-frodi u l-abbu?i, kif jipprevedi l-Artikolu 1(2) ta' din id-direttiva, u ma setax, b'konsegwenza ta' dan, jintaxxa d-dividendi skont l-Artikolu 2(1)(c) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. Il-Ministeru tat-Taxxa ppre?enta rikors ?udizzjarju kontra din id-de?i?joni tal-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali.

48 F'dawn i?-?irkustanzi, l-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Lvant, id-Danimarka) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel is-segwenti domandi preliminari lill-Qorti tal-?ustizzja:

"1) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435], fuq l-applikazzjoni ta' dispo?izzjonijiet nazzjonali g?all-prevenzjoni tal-frodi u tal-abbu?, tippre?upponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika li timplementa l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva, jew li d-dritt nazzjonali jinkludi dispo?izzjonijiet jew prin?ipji ?enerali dwar il-frodi, l-abbu? u l-eva?joni fiskali li jistg?u ji?u interpretati skont l-Artikolu 1(2)?

1.1 Jekk id-domanda 1 ting?ata risposta fl-affermativ, jista' l-paragrafu 2(1)(c) tal-Li?i dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li jipprovdi li "id-dividendi jgawdu minn e?enzjoni jew tnaqqis tat-tassazzjoni ta?t id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva [90/435]" g?alhekk jitqies b?ala dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika kif imsemmija fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva?

2) Dispo?izzjoni f'konvenzjoni dwar it-taxxa doppja bejn ?ew? Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni ta' dividendi mqassma tiddependi fuq jekk ir-ri?evitur tad-dividendi jitqiesx li huwa s-sid benefi?jarju ta' dawn id-dividendi, tikkostitwixxi dispo?izzjoni kontra l-abbu? koperta mill-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435]?

3) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tag?ti risposta fl-affermativ g?ad-domanda 2, huma mbag?ad il-qrati nazzjonali li g?andhom jiddefinixxu x'inhuwa inklu? fil-kun?ett "sid benefi?jarju", jew il-kun?ett g?andu ji?i interpretat, bl-applikazzjoni tad-Direttiva [90/435], fis-sens li g?andu jir?ievi definizzjoni fid-dritt tal-Unjoni su??etta g?all-ist?arri? tal-Qorti tal-?ustizzja?

4) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tag?ti risposta fl-affermativ g?ad-domanda 2 u r-risposta g?ad-domanda 3 hija li ma humiex il-qrati nazzjonali li g?andhom jiddefinixxu x'inhuwa inklu? fil-kun?ett ta' "sid benefi?jarju", il-kun?ett g?andu f'dak il-ka? ji?i interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li, f'?irkustanzi b?al dawk tal-ka? pre?enti, tir?ievi dividendi minn sussidjarja fi Stat Membru ie?or, hija s-"sid benefi?jarju" ta' dawk id-dividendi fis-sens li fih g?andu jinftiehem dan il-kun?ett fid-dritt tal-UE?

(a) Il-kun?ett ta' "sid benefi?jarju" g?andu ji?i interpretat skont il-kun?ett korrispondenti fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49/KE ("Direttiva dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli g?all-pagamenti ta' img?ax u ta' royalties bejn kumpanniji asso?jati ta' Stati Membri differenti"), moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva?

(b) Il-kun?ett g?andu ji?i interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 10 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 12), jew jistg?u ji?u inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklu?i ?-?idiet mag?mula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" u ?-?idiet mag?mula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali"?

(c) X'importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tad-dividendi g?andux jitqies b?ala "sid benefi?jarju" l-fatt li r-ri?evitur tad-dividendi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jg?addi l-interessi lil persuna o?ra?

(d) X’importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tad-dividendi g?andux jitqies b?ala “sid benefi?jarju” l-fatt li l-qorti tar-rinviju, wara evalwazzjoni tal-fatti tal-ka?, tikkonkludi li r-ri?evitur – ming?ajr ma kien obbligat kuntrattwalment jew legalment li jg?addi l-interessi r?evuti lil persuna o?ra – ma kellux id-dritt “s?i?” ta’ “u?ufrutt” fuq l-interessi kif imsemmi fil-kummentarji tal-2014 fuq il-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

(5) Jekk jing?ad f’dan il-ka? li hemm “dispo?izzjonijiet domesti?i jew dawk imsejsa fuq ftehimijiet me?tie?a g?all-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbu?”, ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435], li dividendi ?ew imqassma minn kumpannija (A) residenti fi Stat Membru lil kumpannija omm (B) fi Stat Membru ie?or u minn hemm mg?oddija lill-kumpannija omm ta’ dik il-kumpannija (C), residenti barra mill-UE/?EE u li, min-na?a tag?ha, ittrasferiethom lill-kumpannija omm tag?ha (D), ukoll residenti barra mill-Unjoni jew mi?-?EE, li l-ebda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja ma ?iet konklu?a bejn l-Istat imsemmi l-ewwel u l-Istat fejn D hija residenti, u li l-Istat imsemmi l-ewwel, ta?t il-le?i?lazzjoni tieg?u, ma jkollux dritt li jintaxxa f’ras il-g?ajn dividendi mqassma minn A lil D, kieku D kien is-sid dirett ta’ A, hemm abbu? fis-sens tad-Direttiva b’tali mod li B ma tibbenefikax mill-protezzjoni li hija tag?ti?

6) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex e?enti mit-taxxa f’ras il-g?ajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435/KEE rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), l-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jipprekludi le?i?lazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-a??ar jintaxxa l-kumpannija omm residenti fi Stat Membru ie?or fuq id-dividendi, meta l-Istat Membru inkwistjoni jqis kumpanniji omm residenti f’?irkustanzi simili b?ala e?enti mit-taxxa fuq dawn it-tip ta’ dividendi?

7) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies;li ma hijiex e?enti mit-taxxa f’ras il-g?ajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435/KEE rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm fl-Istat Membru tal-a??ar titqies li g?andha responsabbiltà limitata g?at-taxxa f’dak l-Istat Membru fuq id-dividendi inkwistjoni, l-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jipprekludi le?i?lazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-a??ar je?i?i li l-kumpannija li hija responsabbli sabiex i??omm it-taxxa f’ras il-g?ajn (sussidjarja) t?allas interessi moratorji fil-ka? ta’ talba g?al ?las pendenti tat-taxxa f’ras il-g?ajn b’rata og?la ta’ interessi mir-rata tal-interessi moratorji li l-Istat Membru j?omm fuq it-talbiet ta’ taxxa fuq il-kumpanniji mag?mula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

8) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tag?ti risposta fl-affermativ g?ad-domanda 2 u r-risposta g?ad-domanda 3 tkun li ma humiex il-qrati nazzjonali li g?andhom jiddefinixxu x’inhuwa inklu? fil-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju”, u jekk kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru ma tistax, fuq din il-ba?i, titqies b?ala e?enti mit-taxxa f’ras il-g?ajn skont id-Direttiva [90/435] rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), l-Istat Membru tal-a??ar huwa f’dak il-ka? obbligat skont id-Direttiva [90/435] jew l-Artikolu 4(3) TFUE [TUE] li jindika liema persuna jew entità huwa jqis b?ala s-sid benefi?jarju?

9) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex e?enti mit-taxxa f’ras il-g?ajn ta?t id-Direttiva [90/435] rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), l-Artikolu 49 TFUE moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE (b’mod alternattiv, l-Artikolu 63 TFUE), meqjusa separatament jew b’mod s?i?, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema:

(a) l-Istat Membru tal-a??ar jitlob li s-sussidjarja ??omm it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq id-dividendi u jirrendi lil dik il-persuna responsabbli lejn l-awtoritajiet g?at-taxxa f'ras il-g?ajn mhux mi?bura, fejn ma hemm l-ebda dmir li tin?amm it-taxxa f'ras il-g?ajn meta l-kumpannija omm tkun residenti fl-Istat Membru??

(b) l-Istat Membru tal-a??ar jikkalkola l-interessi moratorji fuq it-taxxa f'ras il-g?ajn dovuta?

G?ar-risposta g?ad-domanda 9, il-Qorti tal-?ustizzja hija mitluba tie?u inkunsiderazzjoni r-risposti g?ad-domandi 6 u 7.

10) F'?irkustanzi fejn:

(1) kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru tissodisfa r-rekwi?it fid-Direttiva [90/435] li jkollha (fl-2011) mill-inqas 10% tal-kapital azzjonarju ta' kumpannija (sussidjarja) residenti fi Stat Membru ie?or;

(2) il-kumpannija omm fil-fatt titqies li ma hijiex e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi mqassma mis-sussidjarja;

(3) l-azzjonist(i) (diretti jew indiretti) tal-kumpannija omm, residenti f'pajji? mhux fl-UE/?EE, huma meqjusa li huma s-sid(ien) benefi?jarji tad-dividendi inkwistjoni;

(4) l-azzjonisti (diretti jew indiretti) imsemmija hawn fuq jissodisfaw ukoll ir-rekwi?it rigward kapital hawn fuq imsemmi;

L-Artikolu 63 TFUE f'dak il-ka? jipprekludi le?i?lazzjoni skont liema l-Istat Membru fejn is-sussidjarja hija residenti jintaxxa d-dividendi inkwistjoni meta dan l-istess Stat Membru jqis li kumpanniji residenti li jissodisfaw ir-rekwi?it rigward kapital li jinsab fid-Direttiva [90/435], ji?ifieri, fis-sena fiskali 2011 i?ommu mill-inqas 10% tal-kapital azzjonarju fil-kumpannija li qed tqassam id-dividendi, huma e?enti mit-taxxa fuq dawn id-dividendi?"

2) Il-Kaw?a C-117/16, Y Denmark

49 Kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, Y Inc., stabbilita fl-Istati Uniti (iktar 'il quddiem "Y USA") u l-kumpannija ?entrali tal-grupp Y, hija kkwotata fil-Bor?a. Is-sussidjarji tag?ha stabbiliti barra l-pajji? huma mi?muma permezz ta' Y Global Ltd stabbilita fil-Bermuda (iktar 'il quddiem "Y Bermuda"), li l-unika attività tag?ha, minbarra ?-?amma tal-ishma fis-sussidjarji tag?ha, hija ?-?amma ta' drittijiet ta' proprjetà intellettwali fuq il-prodotti tal-grupp. Il-?estjoni amministrattiva tag?ha hija ?gurata minn kumpannija mani?erjali indipendenti.

50 L-g?an ta' Y Denmark, stabbilita fid-Danimarka matul is-sena 2000 minn Y USA u li dejjem kellha madwar g?oxrin impjegat, huwa l-bejg? u l-appo??, u tag?ti rendikont tal-attivitajiet tag?ha lil Y BV, kumpannija stabbilita fil-Pajji?i l-Baxxi (iktar 'il quddiem "Y Holland"), li hija responsabbli g?all-operazzjonijiet ta' bejg? tal-grupp barra mill-Istati Uniti, mill-Kanada u mill-Messiku. Y Denmark hija wkoll il-kumpannija omm g?all-parti Ewropea tal-grupp Y.

51 Wara l-adozzjoni, fl-Istati Uniti tal-American Jobs Creation Act of 2004 (il-Li?i Amerikana tal-2004 dwar il-?olqien tal-Impjiegi), il-kumpanniji bba?ati fl-Istati Uniti bbenefikaw mill-possibbiltà temporanja g?ar-ripatrijazzjoni tad-dividendi ta' sussidjarji barranin b'kundizzjonijiet fiskali partikolarment favorevoli su??ett g?all-impenn li ju?aw il-profitt minnhom g?al g?anijiet spe?ifi?i fl-Istati Uniti, b'mod partikolari r-ri?erka u l-i?vilupp. Huwa f'dawn i?-?irkustanzi li Y USA idde?idiet li tirripatrija l-ikbar ammont possibbli ta' dividendi ta' Y Bermuda matul is-sena finanzjarja mill-1 ta Mejju 2005 sat-30 ta' April 2006. Il-kontribuzzjoni totali, li kellha b'mod partikolari tori?ina mid-

dividendi m?allsa mis-sussidjarji ta’ Y Bermuda, ?iet stabbilita g?al 550 miljun dollaru Amerikan (USD) (madwar EUR 450.82 miljuni).

52 Qabel it-twettiq ta’ dan it-tqassim, il-parti Ewropea tal-grupp Y kienet is-su??ett ta’ ristrutturazzjoni. F’dan il-kuntest, fid-9 ta’ Mejju 2005 Y Bermuda stabbilixxiet il-kumpannija Y Cyprus b’kapital azzjonarju inizjali ta’ USD 20 000 (madwar EUR 16 400), li minnhom USD 2 000 (madwar EUR 1 640) ?ew rilaxxati g?all-inkorporazzjoni tal-kumpannija. Permezz ta’ ftehim tas-16 ta’ Settembru 2005, Y Bermuda bieg?et lil Y Cyprus is-sehem f’Y Denmark g?al EUR 90 miljuni. Il-prezz t?allas permezz tal-?ru? ta’ bond.

53 Kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, Y Cyprus hija kumpannija ta’ portafoll (holding) li te?er?ità wkoll xi attivitajiet ta’ ?estjoni ta’ likwidità, b?al self lil sussidjarji. Mir-rapporti ta’ ?estjoni li jinsabu fil-kontijiet annwali ta’ din il-kumpannija g?as-snin 2005–2006 u 2006–2007 jirri?ulta li l-attività prin?ipali tag?ha kienet il-?estjoni tal-ishma. Barra minn hekk, il-kumpannija ?allset remunerazzjoni lill-membri tal-Bord tad-Diretturi g?all-pre?enza tag?hom fil-laqg?at li tammonta g?al USD 571 (madwar EUR 468) u USD 915 (madwar EUR 750) rispettivament. Skont il-kontijiet annwali, il-kumpannija ma ?ietx intaxxata, peress li l-kumpannija ma kisbitx ri?ultat po?ittiv ta’ d?ul taxxabbli.

54 Il-qorti tar-rinviju tispe?ifika li, fis-26 ta’ Settembru 2005, Y Holland idde?idiet li t?allas dividend li jammonta g?al EUR 76 miljuni lil Y Denmark g?as-sena fiskali 2004/2005. Dan id-dividend t?allas fil-25 ta’ Ottubru 2005 lil Y Denmark. Fit-28 ta’ Settembru 2005, il-laqg?a ?enerali tas-so?ji ta’ Y Denmark approvat, g?all-din l-istess sena finanzjarja, il-?las ta’ dividend lil Y Cyprus li wkoll kien jammonta g?al EUR 76 miljun. Din is-somma t?allset lil Y Cyprus fis-27 ta’ Ottubru 2005. Fit-28 ta’ Ottubru 2005, Y Cyprus ittrasferixxiet din l-istess somma lil Y Bermuda b?ala ?las lura parzjali tas-self mog?ti fil-kuntest tax-xiri ta’ Y Denmark.

55 Fil-21 ta’ Ottubru 2005, Y Cyprus inkorporat kumpannija fil-Pajji?i l-Baxxi denominata Y Holding BV. Permezz ta’ ftehim tal-25 ta’ Ottubru 2005, Y Denmark ittrasferixxiet is-sehem tag?ha f’Y Holland lil Y Holding g?as-somma ta’ EUR 14-il miljun.

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

57 Fit-13 ta’ Ottubru 2006, l-assemblea ?enerali tal-azzjonisti ta’ Y Denmark approvat il-?las ta’ dividend g?as-sena finanzjarja 2005–2006 ta’ ammont ta’ DKK 92 012 000 (madwar EUR 12.3 miljuni) lil Y Cyprus. Y Denmark indikat li dan l-ammont kien parti (b?ala dividendi ri?evibbli) mid-dividend totali ta’ USD 550 miljun (madwar EUR 450.82 miljuni) li Y Bermuda kienet qassmet lil Y USA fit-3 ta’ April 2006, fatt li ?ie kkontestat mill-Ministeru tat-Taxxa fl-assenza ta’ dokumenti ta’ sostenn. Y Denmark ittrasferixxiet matul is-sena 2010 ammont ta’ DKK 92 012 000 (madwar EUR 12.3 miljuni) lil Y Cyprus.

58 Skont il-qorti tar-rinviju, il-kwistjoni prin?ipali li tqum f’dan il-ka? hija jekk Y Cyprus hijiex marbuta b’obbligu fiskali limitat fid-Danimarka fir-rigward tad-dividendi inkwistjoni. Skont id-dritt nazzjonali, kumpannija omm barranija ma hijiex, b?ala prin?ipju, marbuta b’obbligu fiskali limitat fid-Danimarka min?abba dividendi. L-e?enzjoni tad-dividendi jew l-intaxxar imnaqqas tag?hom huma madankollu su??etti g?al applikazzjoni tad-Direttiva 90/435 jew ta’ konvenzjoni g?all-?elsien mit-taxxa doppja. Il-parti l-kbira tal-konvenzjonijiet fiskali konklu?i mir-Renju tad-Danimarka jistipulaw, b?ala kundizzjoni g?all-e?enzjoni jew it-tnaqqis tat-taxxa, li l-entità li tkun ir?eviet id-dividendi tkun is-“sid benefi?jarju” (“retmæssig ejer”) tag?hom. Id-Direttiva 90/435 ma tipprevedix kundizzjoni ekwivalenti.

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

60 Permezz ta' de?i?joni tas-17 ta' Settembru 2010, SKAT ikkonstatat li Y Denmark kellha ti?bor taxxa f'ras il-g?ajn fuq ?ew? ?lasijiet ta' dividendi mwettqa matul is-snin 2005 u 2006 favur il-kumpannija omm tag?ha, Y Cyprus, u li Y Denmark kellha titqies li hija responsabbli g?all-?las tal-imsemmija taxxa f'ras il-g?ajn.

61 Din id-de?i?joni kienet is-su??ett ta' lment quddiem il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali. Fis-16 ta' Di?embru 2011, din tal-a??ar, l-istess b?al SKAT, ikkonstatat li Y Cyprus ma kinitx is-sid benefi?jarju tad-dividendi fis-sens tal-Konvenzjoni Fiskali bejn ir-Renju tad-Danimarka u r-Repubblika ta' ?ipru, i?da laqg?et il-motiv imqajjem minn Y Denmark li ma kienx hemm lok li tin?abar taxxa f'ras il-g?ajn peress li Y Cyprus kellha tibbenefika minn regoli ta' e?enzjoni previsti fid-Direttiva 90/435.

62 Il-Ministeru tat-Taxxa ppre?enta rikors kontra d-de?i?joni tal-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali quddiem il-qorti tar-rinviju.

63 Fid-de?i?joni tar-rinviju, il-qorti tar-rinviju rrilevat li l-partijiet fil-kaw?a jaqblu dwar il-fatt li l-prin?ipju msejja? ta' "realtà" ma jippermettix li ma jitti?dux inkunsiderazzjoni l-arran?amenti mag?mula u li l-kumpannija li r?eviet d-dividendi, f'dan il-ka? Y Cyprus, hija l-benefi?jarju le?ittima tad-d?ul fis-sens tad-dritt Dani?.

64 F'dawn i?-?irkustanzi, l-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Lvant) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel is-segwenti domandi preliminari lill-Qorti tal-?ustizzja:

"1) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] fuq l-applikazzjoni ta' dispo?izzjonijiet nazzjonali g?all-prevenzjoni tal-frodi u tal-abbu?, tippre?upponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika li timplementa l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva, jew li d-dritt nazzjonali jinkludi dispo?izzjonijiet jew prin?ipji ?enerali dwar il-frodi, l-abbu? u l-eva?joni fiskali li jistg?u ji?u interpretati skont l-Artikolu 1(2)?

1.1 Jekk id-domanda 1 ting?ata risposta fl-affermativ, jista' l-paragrafu 2(1)(c) tal-Li?i dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li jipprovdi li "id-dividendi jgawdu minn e?enzjoni jew tnaqqis tat-tassazzjoni ta?t id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill [90/435] dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-ka? tal-kumpanniji prin?ipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti" g?alhekk jitqies b?ala dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika kif imsemmija fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva?

2) Dispo?izzjoni f'konvenzjoni dwar it-taxxa doppja bejn ?ew? Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni ta' dividendi mqassma tiddependi fuq jekk ir-ri?evitur tad-dividendi jitqiesx li huwa s-sid benefi?jarju ta' dawn id-dividendi, tikkostitwixxi dispo?izzjoni kontra l-abbu? koperta mill-Artikolu 1(2) tad-Direttiva?

2.1 Jekk iva, it-terminu "fuq ftehimijiet" fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435 g?andu ji?i interpretat fis-sens li jippre?upponi li Stat Membru jista', ta?t id-dritt nazzjonali tieg?u, jinvoka l-konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, g?ad-detriment tal-persuni taxxabbli?

3) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tag?ti risposta fl-affermativ g?ad-domanda 2, huma mbag?ad il-

qrati nazzjonali li g?andhom jiddefinixxu x'inhuwa inklu? fil-kun?ett "sid benefi?jarju", jew il-kun?ett g?andu ji?i interpretat, bl-applikazzjoni tad-Direttiva [90/435], fis-sens li g?andu jir?ievi definizzjoni fid-dritt tal-Unjoni su??etta g?all-ist?arri? tal-Qorti tal-?ustizzja?

4) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tag?ti risposta fl-affermativ g?ad-domanda 2 u r-risposta g?ad-domanda 3 hija li ma humiex il-qrati nazzjonali li g?andhom jiddefinixxu x'inhuwa inklu? fil-kun?ett ta' "sid benefi?jarju", il-kun?ett g?andu f'dak il-ka? ji?i interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li, f'?irkustanzi b?al dawk tal-ka? pre?enti, tir?ievi dividendi minn sussidjarja fi Stat Membru ie?or, hija s-"sid benefi?jarju" ta' dawk id-dividendi fis-sens li fih g?andu jinftiehem dan il-kun?ett fid-dritt tal-UE?

(a) Il-kun?ett ta' "sid benefi?jarju" g?andu ji?i interpretat skont il-kun?ett korrispondenti fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva?

(b) Il-kun?ett g?andu ji?i interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 10 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 12), jew jistg?u ji?u inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklu?i ?-?idiet mag?mula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" u ?-?idiet mag?mula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali"?

(c) X'importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tad-dividendi g?andux jitqies b?ala "sid benefi?jarju" l-fatt li r-ri?evitur tad-dividendi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jg?addi l-interessi lil persuna o?ra?

(d) X'importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tad-dividendi g?andux jitqies b?ala "sid benefi?jarju" l-fatt li l-qorti tar-rinviju, wara evalwazzjoni tal-fatti tal-ka?, tikkonkludi li r-ri?evitur – ming?ajr ma kien obbligat kuntrattwalment jew legalment li jg?addi l-interessi r?evuti lil persuna o?ra – ma kellux id-dritt "s?i?" ta' "u?ufrutt" fuq l-interessi kif imsemmi fil-kummentarji tal-2014 fuq il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977

5) Jekk jing?ad f'dan il-ka? li hemm "dispo?izzjonijiet domesti?i jew dawk imsejsa fuq ftehimijiet me?tie?a g?all-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbu?", ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435], li dividendi ?ew imqassma minn kumpannija (A) residenti fi Stat Membru lil kumpannija omm (B) fi Stat Membru ie?or u minn hemm mg?oddija lill-kumpannija omm ta' dik il-kumpannija (C), residenti barra mill-UE/?EE u li, min-na?a tag?ha, ittrasferiethom lill-kumpannija omm tag?ha (D), ukoll residenti barra mill-Unjoni jew mi?-?EE, li l-ebda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja ma ?iet konklu?a bejn l-Istat imsemmi l-ewwel u l-Istat fejn D hija residenti, u li l-Istat imsemmi l-ewwel, ta?t il-le?i?lazzjoni tieg?u, ma jkollux dritt li jintaxxa f'ras il-g?ajn dividendi mqassma minn A lil D, kieku D kien is-sid dirett ta' A, hemm abbu? fis-sens tad-Direttiva b'tali mod li B ma tibbenefikax mill-protezzjoni li hija tag?ti?

6) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (u/jew l-Artikolu 56 KE), jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-a??ar jintaxxa l-kumpannija omm residenti fi Stat Membru ie?or fuq id-dividendi, meta l-Istat Membru inkwistjoni jqis kumpanniji omm residenti f'?irkustanzi simili b?ala e?enti mit-taxxa fuq dawn it-tip ta' dividendi?

7) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies; li ma hijiex e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm fl-Istat Membru tal-a??ar titqies li g?andha responsabbiltà limitata g?at-taxxa f'dak l-Istat Membru fuq id-dividendi inkwistjoni, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (u/jew l-Artikolu 56 KE), jipprekludu

le?i?lazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-a??ar je?i?i li l-kumpannija li hija responsabbli sabiex i??omm it-taxxa f'ras il-g?ajn (sussidjarja) t?allas interessi moratorji fil-ka? ta' talba g?al ?las pendenti tat-taxxa f'ras il-g?ajn b'rata og?la ta' interessi mir-rata tal-interessi moratorji li l-Istat Membru j?omm fuq it-talbiet ta' taxxa fuq il-kumpanniji mag?mula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

8) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tag?ti risposta fl-affermativ g?ad-domanda 2 u r-risposta g?ad-domanda 3 tkun li ma humiex il-qrati nazzjonali li g?andhom jiddefinixxu x'inhuwa inklu? fil-kun?ett ta' "sid benefi?jarju", u jekk kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru ma tistax, fuq din il-ba?i, titqies b?ala e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn skont id-Direttiva [90/435] rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), l-Istat Membru tal-a??ar huwa f'dak il-ka? obbligat skont id-Direttiva [90/435] jew l-Artikolu 10 KE li jindika liema persuna jew entità huwa jqis b?ala s-sid benefi?jarju?

9) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies li ma hijiex e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn ta?t id-Direttiva [90/435] rigward dividendi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (u/jew l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod s?i?, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema:

(a) l-Istat Membru tal-a??ar jitlob li s-sussidjarja ??omm it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq id-dividendi u jirrendi lil dik il-persuna responsabbli lejn l-awtoritajiet g?at-taxxa f'ras il-g?ajn mhux mi?bura, fejn ma hemm l-ebda dmir li tin?amm it-taxxa f'ras il-g?ajn meta l-kumpannija omm tkun residenti fl-Istat Membru?

(b) l-Istat Membru tal-a??ar jikkalkola l-interessi moratorji fuq it-taxxa f'ras il-g?ajn dovuta?

G?ar-risposta g?ad-domanda 9, il-Qorti tal-?ustizzja hija mitluba tie?u inkunsiderazzjoni r-risposti g?ad-domandi 6 u 7.

10) F'?irkustanzi fejn:

(1) kumpannija (kumpannija omm) residenti fi Stat Membru tissodisfa r-rekwi?it fid-Direttiva [90/435] li jkollha (fl-2005 u 2006) mill-inqas 20 % tal-kapital azzjonarju ta' kumpannija (sussidjarja) residenti fi Stat Membru ie?or;

(2) il-kumpannija omm hija fil-fatt meqjusa li ma hijiex e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn skont l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva [90/435] rigward dividendi mqassma mis-sussidjarj;

(3) l-azzjonist(i) (diretti jew indiretti) tal-kumpannija omm, residenti f'pajji? mhux fl-UE/?EE, huma meqjusa li huma s-sid(ien) benefi?jarji tad-dividendi inkwistjoni;

(4) l-azzjonisti (diretti jew indiretti) imsemmija hawn fuq jissodisfaw ukoll ir-rekwi?it rigward kapital hawn fuq imsemmi;

l-Artikolu 56 KE f'dak il-ka? jipprekludi le?i?lazzjoni skont liema l-Istat Membru fejn is-sussidjarja hija residenti jintaxxa d-dividendi inkwistjoni meta dan l-istess Stat Membru jqis li kumpanniji residenti li jissodisfaw ir-rekwi?it rigward kapital li jinsab fid-Direttiva [90/435], ji?ifieri, fis-snin fiskali 2005 u 2006 i?ommu mill-inqas 20 % tal-kapital azzjonarju fil-kumpannija li qed tqassam id-dividendi (15 % fl-2007 u fl-2008, imbag?ad 10 % sussegwentement), huma e?enti mit-taxxa fuq dawn id-dividendi?"

Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja

65 Min?abba l-konnessjoni ta?-?ew? kaw?i prin?ipali, li t-tnejn li huma jirrigwardaw l-

interpretazzjoni tad-Direttiva 90/435 u tal-libertajiet fundamentali san?iti fit-Trattati, hemm lok li dawn jing?aqdu g?all-finijiet tas-sentenza.

66 Permezz ta’ ittra tat-2 ta’ Marzu 2017, il-Gvern Dani? talab, skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 16 tal-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea, li dawn il-kaw?i ji?u de?i?i mill-Awla Manja tal-Qorti tal-?ustizzja. Barra minn hekk, fid-dawl tax-xebh e?istenti bejn dawn il-kaw?i u l-Kaw?i C-115/16 u C-118/16, C?119/16 u C?299/16, li huma s-su??ett tas-sentenza tal-lum, N Luxembourg 1 *et* (C?115/16, C?118/16, C?119/16 u C?299/16), il-Gvern Dani? ippropona wkoll li, b’applikazzjoni tal-Artikolu 77 tar-Regoli tal-Pro?edura tag?ha, il-Qorti tal-?ustizzja torganizza seduta g?as-sottomissjonijiet orali komuni g?al dawn il-kaw?i kollha. Il-Qorti tal-?ustizzja laqg?et it-talbiet tal-Gvern Dani?.

Fuq id-domandi preliminari

67 Id-domandi mag?mula mill-qorti nazzjonali jirrigwardaw tliet kwistjonijiet. L-ewwel kwistjoni hija l-e?istenza ta’ ba?i legali li tippermetti lil Stat Membru jirrifjuta, min?abba t-twettiq ta’ abbu? ta’ dritt, il-benefi??ju tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435, lil kumpannija li qassmet profitti lil kumpannija ta’ Stat Membru ie?or u li hija sussidjarja tag?ha. Sakemm tali ba?i legali te?isti, it-tieni kwistjoni indirizzata mid-domandi tirrigwarda l-elementi kostitwenti ta’ eventwali abbu? ta’ dritt u l-modalitajiet ta’ prova relatati mieg?u. Fl-a??ar nett, it-tielet kwistjoni indirizzata mid-domandi, anki dawn mag?mula fil-ka? li te?isti l-possibbiltà li Stat Membru jirrifjuta li jag?ti lil tali kumpannija l-benefi??ju tal-vanta??i tad-Direttiva 90/435, tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta’ stabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital, sabiex il-qrati tar-rinviju jkunu jistg?u jivverifikaw jekk il-le?i?lazzjoni Dani?a tiksirx dawn il-libertajiet.

Fuq id-domandi 1 sa 3 kif ukoll fuq id-domandi 4, 4(a) u 4(b) fil-kaw?i prin?ipali

68 Permezz tad-domandi 1 sa 3 kif ukoll fuq id-domandi 4, 4(a) u 4(b) fil-kaw?i prin?ipali, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi, fl-ewwel lok, jekk il-?lieda kontra l-frodi jew l-abbu?, awtorizzata fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435, tippre?upponix l-e?istenza ta’ dispo?izzjoni tad-dritt nazzjonali jew ta’ konvenzjoni kontra l-abbu? fis-sens tal-imsemmi artikolu. Fit-tieni lok, hija tistaqsi jekk konvenzjoni abbozzata skont il-mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD u li tinkludi l-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” tistax tikkostitwixxi dispo?izzjoni kontra l-abbu? prevista f’konvenzjoni, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435. Fit-tielet lok, hija tistaqsi jekk dan il-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” huwiex kun?ett tad-dritt tal-Unjoni u g?andux ji?i interpretat fl-istess sens b?al dik ta’ “sid benefi?jarju” li jidher fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 u jekk huwiex possibbli li jittie?ed inkunsiderazzjoni, g?all-interpretazzjoni ta’ din id-dispo?izzjoni, l-Artikolu 10 tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977. Hija tistaqsi b’mod partikolari jekk dispo?izzjoni dwar il-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” tistax titqies b?ala li tikkostitwixxi ba?i legali li tippermetti l-?lieda kontra l-abbu? ta’ dritt.

69 G?andu l-ewwel nett ji?u e?aminati d-domandi 1 fil-kaw?i prin?ipali, li permezz tag?hom il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, fil-?lieda kontra abbu? ta’ dritt fil-kuntest tal-applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, Stat Membru g?andux ikun adotta dispo?izzjoni spe?ifika nazzjonali ta’ traspo?izzjoni ta’ din id-direttiva jew jekk jistax jag?mel riferiment g?al prin?ipji jew g?ad-dispo?izzjonijiet kontra l-abbu? tad-dritt nazzjonali jew ta’ konvenzjoni.

70 F’dan ir-rigward, hija ?urisprudenza stabbilita li je?isti, fid-dritt tal-Unjoni, prin?ipju ?enerali tad-dritt li jipprovdi li l-individwi ma jistg?ux b’mod frawdolenti jew abbu?iv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni (sentenzi tad-9 ta’ Marzu 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata; tal-21 ta’ Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 68; tat-12 ta’ Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04,

EU:C:2006:544, punt 35; tat-22 ta’ Novembru 2017, Cussens *et*, C?251/16, EU:C:2017:881, punt 27, u tal-11 ta’ Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Bel?ju, C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99).

71 L-osservanza ta’ dan il-prin?ipju ?enerali tad-dritt hija me?tie?a mill-individwi. Fil-fatt, l-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni ma tistax ti?i esti?a sabiex tkopri l-operazzjonijiet li jitwettqu bil-g?an li jibbenefikaw b’mod frawdolenti jew abbu?ivament mill-vanta??i previsti mid-dritt tal-Unjoni (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta’ Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punt 38, tat-22 ta’ Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/15, EU:C:2017:881, punt 27 kif ukoll tal-11 ta’ Lulju 2018. Il-Kummissjoni vs Il-Bel?ju, C?356/15, EU:C:2018:555, punt 99).

72 G?alhekk, minn dan il-prin?ipju jirri?ulta li Stat Membru g?andu jirrifjuta l-benefi??ju tad-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni meta dawn ma jkunux invokati sabiex jintla?qu l-g?anijiet ta’ dawn id-dispo?izzjonijiet, i?da bil-g?an li jinkiseb benefi??ju minn vanta?? mog?ti mid-dritt tal-Unjoni, minkejja li r-rekwi?iti sabiex jinkiseb benefi??ju minn dan il-vanta?? huma biss formalment issodisfatti.

73 Dan huwa l-ka?, pere?empju, meta t-twettiq ta’ formalitajiet doganali ma jsirx fil-kuntest ta’ tran?azzjonijiet kummer?jali normali, i?da huwa purament formali u g?andu biss l-g?an li b’mod abbu?iv jinkiseb benefi??ju mill-g?oti ta’ ammonti kumpensatorji (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta’ Ottubru 1981, Schumacher *et*, 250/80, EU:C:1981:246, punt 16, kif ukoll tat-3 ta’ Marzu 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punt 21) jew mill-?lasijiet lura fuq l-esportazzjoni (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta’ Di?embru 2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, punt 59).

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

75 Fir-rigward ta’ dan l-a??ar qasam, il-Qorti tal-?ustizzja osservat diversi drabi li, g?alkemm il-?lieda kontra l-eventwali frodi, eva?joni fiskali u abbu?i hija g?an irrikonoxxut u m?e??e? mis-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388 tas-17 ta’ Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta’ stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), anki l-prin?ipju ta’ projbizzjoni ta’ prattiki abbu?ivi huwa prin?ipju ?enerali tad-dritt tal-Unjoni li japplika irrispettivament minn jekk id-drittijiet jew il-vanta??i li minnhom qieg?ed isir abbu? humiex ibba?ati fuq it-Trattati, fuq regolament jew fuq direttiva (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta’ Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punti 30 u 31).

76 Minn dan isegwi li l-prin?ipju ?enerali ta’ projbizzjoni ta’ prattiki abbu?ivi g?andu ji?i invokat fir-rigward ta’ persuna meta din tinvoka ?erti regoli tad-dritt tal-Unjoni li jipprevedu vanta?? b’tali mod li ma jkunx koerenti mal-g?anijiet imfittxija minn dawn ir-regoli. G?aldaqstant, il-Qorti tal-

?ustizzja dde?idiet li dan il-prin?ipju jista' ji?i invokat kontra persuna taxxabbli sabiex hija ti?i rrifjutata l-benefi??ju, b'mod partikolari, tad-dritt g?al e?enzjoni mill-VAT, anki fl-assenza ta' dispo?izzjonijiet tad-dritt nazzjonali li jipprevedu tali rifjut (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Di?embru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62, u tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 33).

77 G?alkemm l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435 jipprovdi li din tal-a??ar ma tipprekludix l-applikazzjoni ta' dispo?izzjonijiet nazzjonali jew ta' dispo?izzjonijiet ibba?ati fuq konvenzjoni li huma me?tie?a g?all-prevenzjoni ta' frodi jew ta' abbu?i, din id-dispo?izzjoni ma tistax ti?i interpretata b?ala li teskludi l-applikazzjoni tal-prin?ipju ?enerali tad-dritt tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' prattiki abbu?ivi, imfakkar fil-punti 70 sa 72 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, it-tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom SKAT tallega li jikkostitwixxu abbu? ta' dritt jaqg?u ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' di?embru 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punt 42) u jista' jkun li jinstab li huma inkompatibbli mal-g?an imfittex minn din id-direttiva.

78 F'dan ir-rigward, hekk kif jirri?ulta mill-ewwel u mit-tielet premessi tad-Direttiva 90/435, din g?andha l-g?an li tiffa?ilita r-raggruppament ta' kumpanniji fuq il-livell tal-Unjoni billi tistabbilixxi regoli fiskali newtrali fir-rigward tal-kompetizzjoni sabiex tippermetti li l-impri?i jadattaw ru?hom g?ar-rekwi?iti tas-suq komuni, biex i?idu l-produttività tag?hom u sabiex isa??u l-po?izzjoni kompetittiva tag?hom fil-livell internazzjonali.

79 Issa, il-fatt li ji?i awtorizzat il-?olqien ta' arran?amenti finanzjarji li l-unika g?an tag?hom ikun li jinkiseb il-benefi??ju tal-vanta??i fiskali li jirri?ultaw mill-applikazzjoni tad-Direttiva 90/435 ma huwiex koerenti ma' tali g?anijiet u, bil-kontra ta' dan, jippre?udika l-funzjonament tajjeb tas-suq intern billi jikkaw?a distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni. Kif essenzjalment osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 51 tal-konklu?jonijiet tag?ha fil-Kaw?a C-116/16, dan jg?odd ukoll meta t-tran?azzjonijiet inkwistjoni ma jkollhomx esklu?ivament tali g?an, sa fejn il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-prin?ipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbu?ivi japplika, fil-qasam fiskali, meta t-tfittxija ta' vanta?? fiskali tikkostitwixxi l-g?an essenzjali tal-operazzjonijiet inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 45, u tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 53).

80 Barra minn hekk, kontra l-applikazzjoni tal-prin?ipju ?enerali ta' projbizzjoni ta' prattiki abbu?ivi ma jistax ji?i invokat id-dritt, g?al persuni taxxabbli, li jie?du vanta?? mill-kompetizzjoni li te?isti bejn l-Istati Membri min?abba n-nuqqas ta' armonizzazzjoni tat-taxxa fuq id-d?ul. F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li l-g?an tad-Direttiva 90/435 huwa armonizzazzjoni fil-qasam tat-taxxi diretti permezz tal-istabbiliment ta' regoli fiskali newtrali fir-rigward tal-kompetizzjoni u li din ma hijiex inti?a li ??a??ad lill-Istati Membri mill-possibbiltà li jie?du mi?uri ne?essarji sabiex ji?u mi??ielda l-frodi u l-abbu?i.

81 G?alkemm il-fatt li persuna taxxabbli tfittex l-iktar sistema fiskali vanta??u?a g?aliha ma jistax iservi, wa?du, ta' ba?i sabiex jikkonferma l-pre?unzjoni ?enerali ta' frodi jew ta' abbu? (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 50; tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 84, u tal-24 ta' Novembru 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punt 60), madankollu xorta jibqa' l-fatt li tali persuna taxxabbli ma tistax tibbenefika minn dritt jew vanta?? li jirri?ulta mid-dritt tal-Unjoni meta t-tran?azzjoni inkwistjoni hija purament artifi?jali mill-perspettiva ekonomika u hija inti?a g?all-evitar tal-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Istat Membru kkon?ernat (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 51; tas-7 ta' Novembru 2013, K,

C-322/11, EU:C:2013:716, punt 61, u tal-25 ta’ Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punti 61 sa 63).

82 Minn dawn l-elementi jirri?ulta li huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li g?andhom jirrifjutaw il-benefi??ju tad-drittijiet previsti mid-Direttiva 90/435, meta dawn ji?u invokati b’mod frawdolenti jew abbu?iv.

83 G?alhekk, fid-dawl tal-prin?ipju ?enerali tad-dritt tal-Unjoni ta’ projbizzjoni ta’ pratti?i abbu?ivi u tal-?tie?a li dan il-prin?ipju ji?i osservat fil-kuntest tal-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, in-nuqqas ta’ dispo?izzjonijiet kontra l-abbu? previsti fid-dritt na??jonali jew f’konvenzjoni ma jaffettwax l-obbligu tal-awtoritajiet nazzjonali li jirrifjutaw il-benefi??ju ta’ drittijiet previsti mid-Direttiva 90/435, invokat b’mod frawdolenti jew abbu?iv.

84 Il-konvenuti fil-kaw?a prin?ipali jinvokaw is-sentenza tal-5 ta’ Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), li kienet tikkon?erna l-benefi??ju ta’ e?enzjoni prevista mid-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE tat-23 ta’ Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika g?all-inkorporazzjonijiet, id-divi?jonijiet, it-trasferimenti ta’ l-attivi u l-iskambji ta’ l-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta’ Stati Membri differenti (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142), sabiex isostnu li, fid-dawl tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435, il-benefi??ju tal-vanta??i previsti minn din id-direttiva jista’ ji?i rrifjutat mill-Istat Membru kkon?ernat biss jekk il-le?i?lazzjoni nazzjonali tinkludi ba?i legali separata u spe?ifika f’dan ir-rigward.

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

86 Huwa minnu li l-Qorti tal-?ustizzja fakkret, fil-punt 42 tas-sentenza tal-5 ta’ Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), li l-prin?ipju ta’ ?ertezza legali jipprekludi li d-direttivi jkunu jistg?u jo?olqu, minnhom infushom, obbligi fir-rigward tal-individwi u, g?aldaqstant, li jistg?u ji?u invokati b?ala tali, mill-Istat Membru, fil-konfront tal-individwi.

87 Hija fakkret ukoll li dan huwa bla ?sara g?ar-rekwi?it li l-awtoritajiet kollha ta’ Stat Membru g?andhom, meta japplikaw id-dritt nazzjonali, li jinterpretaw dan id-dritt, sa fejn huwa possibbli, fid-dawl tat-test u tal-g?an tad-direttivi, sabiex jintla?aq l-g?an imfittex minnhom, u g?alhekk l-imsemmija awtoritajiet jinsabu f’po?izzjoni li jinvokaw interpretazzjoni konformi tad-dritt nazzjonali kontra individwi (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta’ Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punt 45 u l-?urisprudenza ??itata).

88 Huwa abba?i ta’ dawn il-kunsiderazzjonijiet li l-Qorti tal-?ustizzja stiednet lill-qorti tar-rinviju sabiex te?amina jekk kienx hemm, fid-dritt Dani?, dispo?izzjoni jew prin?ipju ?enerali li jistipula li l-abbu? tal-li?i huwa pprojbit jew inkella dispo?izzjonijiet o?ra fuq il-frodi jew l-eva?joni fiskali li jistg?u ji?u interpretati b’mod konformi mad-dispo?izzjoni tad-Direttiva 90/434 li skontha, essenzjalment, Stat Membru jista’ jirrifjuta d-dritt g?al tnaqqis previst minn din id-direttiva jekk ikun hemm tran?azzjoni inkwistjoni li essenzjalment tkun inti?a g?al tali frodi jew eva?joni u sabiex sussegwentement tivverifika, jekk ikun il-ka?, jekk ir-rekwi?iti g?all-applikazzjoni ta’ dawn id-dispo?izzjonijiet interni kinux issodisfatti fil-kaw?a prin?ipali (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta’ Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punti 46 u 47).

89 Madankollu, anki jekk fil-kaw?i prin?ipali jirri?ulta li d-dritt nazzjonali ma jinkludix regoli li jistg?u ji?u interpretati b'mod konformi mal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435, minn dan ma jistax ji?i dedott, minkejja dak li dde?idiet il-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), li l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali huma preklu?i milli jirrifjutaw il-vanta?? mislut mid-dritt g?all-e?enzjoni previst fl-Artikolu 5 ta' din id-direttiva fil-ka? ta' frodi jew ta' abbu? ta' dritt (ara, b'analo?ija, is-sentenza tat-18 ta' Di?embru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C?131/13, C?163/13 u C?164/13, EU:C:2014:2455, punt 54).

90 Fil-fatt, rifjut fil-konfront ta' persuna taxxabbli fil-pre?enza ta' tali ?irkustanzi ma huwiex kopert mill-e?empju msemmi fil-punt 86 ta' din is-sentenza, peress li dan ir-rifjut jissodisfa l-prin?ipju ?enerali tad-dritt tal-Unjoni li jg?id li ?add ma jista' jinvoka r-regoli tad-dritt tal-Unjoni bi frodi jew b'abbu? (ara, b'analo?ija, is-sentenza tat-18 ta' Di?embru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C?131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punti 55 u 56, u l-?urisprudenza ??itata).

91 G?alhekk, sa fejn, hekk kif ?ie mfakkar fil-punt 70 ta' din is-sentenza, fatti frawdolenti jew abbu?ivi ma jistg?ux iservu ta' ba?i g?al dritt previst mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni, ir-rifjut ta' vanta?? abba?i ta' direttiva, b?ad-Direttiva 90/435 ma jistax jimponi obbligu fuq l-individwu kkon?ernat skont din id-direttiva, i?da huwa biss is-sempli?i konsegwenza tal-konstatazzjoni li tg?id li l-kundizzjonijiet o??ettivi me?tie?a g?all-finijiet tal-ksib tal-vanta?? imfittex, previsti mill-imsemmija direttiva f'dak li jikkon?erna dan id-dritt, huma biss issodisfatti formalment (ara, b'analo?ija, is-sentenza tat-18 ta' Di?embru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C?131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 57 u l-?urisprudenza ??itata)

92 F'tali ?irkustanzi, l-Istati Membri g?andhom, g?alhekk, jirrifjutaw il-vanta?? li jirri?ulta mid-Direttiva 90/435, b'mod konformi mal-prin?ipju ?enerali ta' projbizzjoni ta' prattiki abbu?ivi li jg?id li d-dritt tal-Unjoni ma jistax ikopri l-prattiki abbu?ivi ta' operaturi ekonomi?i (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Bel?ju, C?356/15, EU:C:2018:555, punt 99 u l-?urisprudenza ??itata).

93 Fid-dawl tal-konstatazzjoni mag?mula fil-punt 72 ta' din is-sentenza, ma hemmx lok li ting?ata risposta g?ad-domandi 2 mag?mula mill-qrati tar-rinviju dwar, essenzjalment, il-kwistjoni ta' jekk dispo?izzjoni ta' konvenzjoni bilaterali g?all-prevenzjoni ta' taxxa doppja li tirreferi g?all-kun?ett ta' "sid benefi?jarju" tistax tikkostitwixxi ba?i legali g?all-?lieda kontra prattiki frawdolenti u abbu?ivi fil-kuntest tad-Direttiva 90/435.

94 F'dawn i?-?irkustanzi, lanqas ma hemm lok li ting?ata risposta g?ad-domandi 3, 4, 4(a) u 4(b), dwar l-interpretazzjoni ta' dan l-istess kun?ett ta' "sid benefi?jarju", peress li dawn saru biss fl-ipote?i ta' risposta fl-affermattiv g?ad-domandi 2.

95 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, ir-risposta g?ad-domandi 1 g?andha tkun li l-prin?ipju ?enerali tad-dritt tal-Unjoni li jg?id li l-individwi ma jistg?ux, b'mod frawdolenti jew abbu?iv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni, g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-benefi??ju tal-e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn fuq profitti ddistribwiti minn sussidjarja lill-kumpannija omm tag?ha, previst fl-Artikolu 5 tal-imsemmija direttiva, g?andu, meta jkun hemm prattika frawdolenti jew abbu?iva, ji?i rrifjutat lil persuna taxxabbli mill-awtoritajiet u mill-qrati nazzjonali, anki fl-assenza ta' dispo?izzjonijiet tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni li jipprevedu tali rifjut.

Fuq id-domandi 4(c), 4(d), 5 u 8 fil-kaw?i prin?ipali

96 Permezz tad-domandi 4(c), 4(d), 5 u 8 fil-kaw?i prin?ipali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, liema huma l-elementi kostituttivi ta' abbu? ta' dritt u kif jistg?u ji?u stabbiliti dawn l-

elementi. F’dan ir-rigward, hija tistaqsi b’mod partikolari jekk kumpannija tistax titqies b?ala li realment ir?eviet dividendi mis-sussidjarja tag?ha meta hija marbuta minn obbligu kuntrattwali jew legali li ter?a’ t?allas dawn id-dividendi lil terz jew meta mill-fatti jirri?ulta li, “essenzjalment”, din il-kumpannija, ming?ajr ma tkun marbuta b’tali obbligu, ma g?andhiex id-dritt ta’ “u?ufrutt” fis-sens tal-kummentarji, adottati matul is-sena 2014, fuq il-Mudell ta’ Konvenzjoni tal-OECD tal-1977. Hija tistaqsi wkoll dwar jekk jistax je?isti abbu? ta’ dritt meta s-sid benefi?jarju ta’ dividendi ttrasferit minn kumpanniji conduit fl-a??ar mill-a??ar tkun kumpannija li g?andha s-sede tag?ha fi Stat terz li mieg?u l-Istat Membru kkon?ernat ikun ikkonkluda konvenzjoni fiskali. Permezz tad-domandi 8, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll, essenzjalment, jekk Stat Membru li jirrifjuta li jirrikonoxxi lil kumpannija ta’ Stat Membru ie?or il-kwalità ta’ benefi?jarja tal-img?ax g?andux jidentifika l-kumpannija li huwa jqis, fejn xieraq, li hija s-sid benefi?jarju.

Fuq l-elementi kostituttivi ta’ abbu? ta’ dritt u l-provi relatati

97 Kif jirri?ulta mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-prova ta’ prattika abbu?iva te?tie?, minn na?a, numru ta’ ?irkustanzi o??ettivi li minnhom jirri?ulta li, minkejja osservanza formali tal-kundizzjonijiet previsti mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni, l-g?an inti? minn din il-le?i?lazzjoni ma jkunx intla?aq u, min-na?a l-o?ra, element su??ettiv li jikkonsisti fir-rieda li jinkiseb vanta?? li jirri?ulta mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni billi jin?olqu artifi?jalment il-kundizzjonijiet me?tie?a g?all-kisba tieg?u (sentenzi tal-14 ta’ Di?embru 2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, punti 52 u 53, u tat-12 ta’ Marzu 2014, O. u B., C?456/12, EU:C:2014:135, punt 58).

98 G?alhekk huwa l-e?ami ta’ g?add s?i? ta’ fatti li jippermetti li ji?i vverifikat jekk l-elementi kostituttivi ta’ prattika abbu?iva humiex issodisfatti, u b’mod partikolari jekk operaturi ekonomi?i wettqux tran?azzjonijiet purament formali jew artifi?jali, ming?ajr ebda ?ustifikazzjoni ekonomika u kummer?jali, bil-g?an essenzjali li jinkiseb vanta?? indebitu (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal-20 ta’ ?unju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punti 47 sa 49; tat-13 ta’ Marzu 2014, SICES *et*, C-155/13, EU:C:2014:145, punt 33, kif ukoll tal-14 ta’ April 2016, Cervati u Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, punt 47).

99 Ma huwiex kompitu tal-Qorti tal-?ustizzja li tevalwa l-fatti fil-kaw?a prin?ipali. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja, meta tidde?iedi dwar rinviju g?al de?i?joni preliminari, tista’, jekk ikun il-ka?, tag?ti indikazzjonijiet lill-qrati nazzjonali sabiex tiggwidahom fl-evalwazzjoni tal-ka? inkwistjoni mressaq quddiemhom. Fil-kaw?i prin?ipali, g?alkemm l-e?istenza ta’ g?add ta’ indizji jista’ jippermetti li ji?i de?i? li je?isti abbu? ta’ dritt, huma madankollu l-qrati tar-rinviju li g?andhom jivverifikaw jekk dawn l-indizji humiex o??ettivi u konkordanti, u jekk il-konvenuti fil-kaw?a prin?ipali kellhomx l-opportunità li jipprodu?u l-prova kuntrarja.

100 Jista’ jitqies b?ala li huwa arran?ament artifi?jali grupp ta’ kumpanniji li ma ji?ix stabbilit g?al ra?unijiet li jirriflettu r-realtà ekonomika, li g?andu struttura purament formali u li l-g?an prin?ipali jew wie?ed mill-g?anijiet prin?ipali tieg?u huwa l-ksib ta’ vanta?? fiskali li jmur kontra l-g?an jew l-iskop tad-dritt fiskali applikabbli. Dan huwa l-ka? b’mod partikolari meta, permezz ta’ entità conduit interposta fl-istruttura tal-grupp bejn il-kumpannija li t?allas id-dividendi u l-kumpannija tal-grupp li hija s-sid benefi?jarju, ji?i evitat il-?las tat-taxxa fuq id-dividendi.

101 G?alhekk, jikkostitwixxi indizju tal-e?istenza ta’ arran?ament inti? g?all-ksib ta’ benefi??ju indebitu mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435, il-fatt li l-imsemmija dividendi jer?g?u jit?allsu, kollha jew kwa?i kollha u fi ?mien qasir ?afna wara li jing?ataw, mill-kumpannija li r?eviethom lil entitajiet li ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet ta’ applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, jew g?aliex dawn l-entitajiet ma jkunu stabbiliti f’ebda Stat Membru, jew min?abba li ma jkunux inkorporati f’wa?da mill-forom imsemmija f’din id-direttiva, jew min?abba li ma jkunux su??etti g?al wa?da mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 2(c) tal-imsemmija direttiva, jew sa?ansitra g?aliex ma g?andhomx il-kwalità ta’ “kumpannija omm” u ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 3

tal-istess direttiva.

102 Entitajiet li r-residenza fiskali tag?hom tinsab barra mill-Unjoni, b?al fil-ka? tal-kumpanniji inkwistjoni fil-Kaw?a C-117/16 jew il-kumpanniji ta' investiment inkwistjoni fil-Kaw?a C-116/16, ma jissodisfawx ir-rekwi?iti g?all-applikazzjoni tad-Direttiva 90/435. F'dawn il-kaw?i, li kieku d-dividendi t?allsu direttament mill-kumpannija debitri?i Dani?a lill-entitajiet li, skont il-Ministeru tat-Taxxi, kienu s-sidien benefi?jarji tag?hom, ir-Renju tad-Danimarka kien ikun f'po?izzjoni li ji?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn.

103 Bl-istess mod, in-natura artifi?jali ta' arran?ament tista' tkun ikkonfermata mill-fatt li l-grupp ta' kumpanniji kkon?ernat huwa strutturat b'tali mod li l-kumpannija li tir?ievi d-dividendi m?allsa mill-kumpannija debitri?i g?andha min-na?a tag?ha ter?a' t?allas dawn id-dividendi lit-tielet kumpannija li ma tissodisfax ir-rekwi?iti g?all-applikazzjoni tad-Direttiva 90/435, bil-konsegwenza li hija ti??enera biss profitt taxxabbli insinjifikattiv meta ta?ixxi b?ala kumpannija conduit sabiex tippermetti l-fluss finanzjarju tal-kumpannija debitri?i lejn l-entità li hija s-sid benefi?jarju tas-somom im?allsa.

104 I?-?irkustanza li kumpannija ta?ixxi b?ala kumpannija conduit tista' ti?i stabbilita meta l-unika attività tag?ha jkun il-?bir tad-dividendi u t-trasferiment tag?hom lis-sid benefi?jarju jew lil kumpanniji conduit o?ra. In-nuqqas ta' attività ekonomika effettiva g?andu, f'dan ir-rigward, fid-dawl tal-karatteristi?i spe?ifi?i li jikkaratterizzaw l-attività ekonomika inkwistjoni, ji?i dedott minn anali?i tal-elementi rilevanti kollha relatati, b'mod partikolari, mal-amministrazzjoni tal-kumpannija, mal-karta tal-bilan? tag?ha, mal-istruttura tal-ispejje? tag?ha u mal-ispejje? attwalment im?arrba, mill-persunal li timpjega kif ukoll mal-bini u mat-tag?mir li hija g?andha.

105 Jistg?u jikkostitwixxu wkoll indizji ta' arran?ament artifi?jali d-diversi kuntratti e?istenti bejn il-kumpanniji involuti fit-tran?azzjonijiet finanzjarji inkwistjoni, li jag?tu lok g?al flussi finanzjarji fi ?dan il-grupp, il-modalitajiet ta' finanzjament tal-operazzjonijiet, l-evalwazzjoni tal-fondi rispettivi tal-kumpanniji conduit, kif ukoll l-assenza tas-setg?a li l-kumpanniji conduit tiddisponi ekonomikament mid-dividendi r?evuti. F'dan ir-rigward, jistg?u jikkostitwixxu tali indizji mhux biss obbligu kuntrattwali jew legali, g?all-kumpannija omm li tir?ievi d-dividendi, li ter?a' tg?addih lil terz, i?da wkoll il-fatt li, "essenzjalment", kif issemmi l-qorti tar-rinviju din il-kumpannija, ming?ajr ma tkun marbuta minn tali obbligu kuntrattwali jew legali, ma jkollhiex id-dritt li tu?a u tgawdi dawn id-dividendi.

106 Barra minn hekk, tali indizji jistg?u ji?u sostnuti permezz ta' koin?idenzi jew il-prossimità fi?-?mien bejn, minn na?a, id-d?ul fis-se?? ta' le?i?lazzjonijiet fiskali ?odda importanti, b?all-le?i?lazzjoni Dani?a inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jew il-le?i?lazzjoni tal-Istati Uniti msemmija fil-punt 51 ta' din is-sentenza, u, min-na?a l-o?ra, l-istabbiliment ta' operazzjonijiet finanzjarji kumplessi u l-g?oti ta' self fi ?dan l-istess grupp.

107 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar jekk, essenzjalment, jistax ikun hemm abbu? ta' dritt meta d-dividendi ttrasferiti minn kumpanniji conduit ikollhom fl-a??ar mill-a??ar b?ala sid benefi?jarju kumpannija li g?andha s-sede tag?ha fi Stat terz li mieg?u l-Istat Membru ta' ori?ini kkonkluda konvenzjoni fiskali, li abba?i tag?ha d-dividendi ma jkunux su??etti g?al ebda taxxa jekk dawn jit?allsu direttament lil kumpannija li g?andha s-sede tag?ha f'dan l-Istat terz.

108 F'dan ir-rigward, waqt l-e?ami tal-istruttura tal-grupp, huwa irrilevanti li w?ud mis-sidien benefi?jarji tad-dividendi m?allsa mill-kumpannija conduit ikollhom ir-residenza fiskali tag?hom fi Stat terz li jkun ikkonkluda konvenzjoni dwar ?elsien minn taxxa doppja mal-Istat Membru ta' ori?ini. Fil-fatt, g?andu ji?i kkonstatat li l-e?istenza ta' tali konvenzjoni ma tistax teskludi, fiha nnifisha, abbu? ta' dritt. G?alhekk, konvenzjoni ta' din in-natura ma tistax tikkonfuta l-e?istenza ta' abbu? ta' dritt debitament stabbilita fuq il-ba?i ta' g?add s?i? ta' fatti li juru li operaturi ekonomi?i

wettqu tran?azzjonijiet purament formali jew artifi?jali ming?ajr ebda ?ustifikazzjoni ekonomika u kummer?jali bil-g?an essenzjali li jibbenefikaw indebitament mill-e?enzjoni ta' taxxa f'ras il-g?ajn prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435.

109 G?andu jing?ad ukoll li, filwaqt li t-tassazzjoni g?andha tikkorrispondi g?al realtà ekonomika, l-e?istenza ta' konvenzjoni dwar ?elsien minn taxxa doppja ma hijiex b?ala tali ta' natura li tistabbilixxi r-realtà ta' pagament lil benefi?jarji residenti tal-Istat terz li mieg?u ?iet konklu?a din il-konvenzjoni. Jekk il-kumpannija debitri?i tad-dividendi tixtieq tibbenefika mill-vanta??i ta' tali konvenzjoni, hija tista' t?allas dawn id-dividendi direttament lill-entitajiet li g?andhom ir-residenza fiskali tag?hom fi Stat li jkun ikkonkluda konvenzjoni dwar ?elsien minn taxxa doppja mal-Istat ta' ori?ini.

110 Madankollu, lanqas ma jista' ji?i esklu?, fil-pre?enza ta' sitwazzjoni fejn id-dividendi kienu jkunu e?entati f'ka? ta' ?las dirett lill-kumpannija li g?andha s-sede tag?ha fi Stat terz, li l-g?an tal-istruttura tal-grupp jkun ?ieles minn kull abbu? ta' dritt. F'ka? b?al dan, il-grupp ma jistax ji?i kkritikat talli g?a?el tali struttura minflok pagament dirett tad-dividendi lill-imsemmija kumpannija.

111 Barra minn hekk, meta s-sid benefi?jarju ta' pagament ta' dividendi jkollu r-residenza fiskali tieg?u fi Stat terz, ir-rifjut tal-e?enzjoni previst fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435 bl-ebda mod ma huwa su??ett g?all-konstatazzjoni ta' frodi jew ta' abbu? ta' dritt.

112 Fil-fatt, hekk kif jirri?ulta b'mod partikolari mit-tielet premessa tag?ha, din id-direttiva hija inti?a li, permezz tal-istabbiliment ta' sistema fiskali komuni, telimina kull ?vanta?? g?all-kooperazzjoni bejn kumpanniji ta' Stati Membri differenti meta pparagunata mal-kooperazzjoni bejn kumpanniji tal-istess Stat Membru u, b'dan il-mod, tiffa?ilita l-formazzjoni ta' grupp ta' kumpanniji fil-livell tal-Unjoni (sentenza tat-8 ta' Marzu 2017, Wereldhave Belgium *et*, C?448/15, EU:C:2017:180, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata). Kif ?ie enfasizzat fil-punt 78 ta' din is-sentenza, l-imsemmija direttiva hija inti?a g?aldaqstant sabiex ti?gura n-newtralità, fil-livell fiskali, tat-tqassim ta' profitti minn kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru lill-kumpannija omm tag?ha stabbilita fi Stat Membru ie?or peress li mill-Artikolu 1 tag?ha jirri?ulta li din tirrigwarda biss id-distribuzzjonijiet r?evuti minn kumpanniji ta' Stat Membru u li jori?inaw mis-sussidjarji tag?hom li g?andhom l-uffi??ju rre?istrat tag?hom fi Stati Membri o?ra (ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-4 ta' ?unju 2009, KBC Bank u Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 u C-499/07, EU:C:2009:339, punt 62 u l-?urisprudenza ??itata).

113 Il-mekkani?mi tad-Direttiva 90/435, b'mod partikolari l-Artikolu 5 tag?ha, huma g?aldaqstant ma?suba g?al sitwazzjonijiet li fihom, ming?ajr l-applikazzjoni tag?hom, l-e?er?izzju mill-Istati Membri tas-setg?at tag?hom ta' tassazzjoni jista' jwassal sabiex il-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja lill-kumpannija omm tag?ha ji?u su??etti g?al taxxa doppja (sentenza tat-8 ta' Marzu 2017, Wereldhave Belgium *et*, C?448/15, EU:C:2017:180, punt 39). Min-na?a l-o?ra, tali mekkani?mi ma jistg?ux ji?u applikati meta s-sid benefi?jarju tad-dividendi hija kumpannija li g?andha r-residenza fiskali tag?ha barra mill-Unjoni peress li, f'tali ka?, ikun hemm ir-riskju li l-e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn tal-imsemmija dividendi fl-Istat Membru minn fejn dawn jit?allsu twassal sabiex dawn id-dividendi ma ji?ux intaxxati b'mod effettiv fl-Unjoni.

114 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domandi 4(c) u 4(d) fil-kaw?i prin?ipali g?andha tkun li l-prova ta' prattika abbu?iva te?tie?, minn na?a, g?add s?i? ta' ?irkustanzi o??ettivi li minnhom jirri?ulta li, minkejja osservanza formali tar-rekwi?iti previsti mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni, l-g?an imfittex minn din il-le?i?lazzjoni ma ntla?aqx u, min-na?a l-o?ra, element su??ettiv li jikkonsisti fir-rieda li jinkiseb vanta?? li jirri?ulta mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni billi jin?olqu artifi?jalment il-kundizzjonijiet me?tie?a g?all-ksib tieg?u. Il-pre?enza ta' g?add ta' indizji tista' tikkonferma l-e?istenza ta' abbu? ta' dritt, sakemm dawn l-indizji huma o??ettivi u konkordanti. Tali indizji jistg?u jkunu, b'mod partikolari, l-e?istenza ta' kumpanniji conduit li ma

g?andhomx ?ustifikazzjoni ekonomika u n-natura purament formali tal-istruttura tal-grupp ta' kumpanniji, tal-arran?ament finanzjarju u tas-self.

Fuq l-oneru tal-prova tal-abbu? ta' dritt

115 Hemm lok li ji?i kkonstatat li d-Direttiva 90/435 ma tinkludix dispo?izzjonijiet dwar l-oneru tal-prova tal-e?istenza ta' abbu? ta' dritt.

116 Madankollu, kif isostnu l-Gvern Dani? u dak ?ermani?, b?ala prin?ipju huma l-kumpanniji li jitolbu li jibbenefikaw mill-e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn fuq id-dividendi prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435 li g?andhom jistabbilixxu li jissodisfaw ir-rekwi?iti o??ettivi imposti minnha. Fil-fatt, xejn ma jwaqqaf lill-awtoritajiet tat-taxxa kkon?ernati milli jitolbu ming?and il-persuna taxxabbli l-provi li huma jqisu me?tie?a sabiex l-imposti u t-taxxi kkon?ernati ji?u ddeterminati b'mod korrett u, jekk ikun il-ka?, milli jirrifjutaw l-e?enzjoni mitluba jekk dawn il-provi ma ji?ux prodotti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2013, Petersen u Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, punt 51 u l-?urisprudenza ??itata).

117 Min-na?a l-o?ra, fil-ka? fejn awtorità tat-taxxa tal-Istat Membru ta' ori?ini, g?al ra?uni bba?ata fuq l-e?istenza ta' prattika abbu?iva, tirrifjuta li tag?ti, lil kumpannija li ?allset dividendi lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ie?or, l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 90/435, hija g?andha tistabbilixxi l-e?istenza ta' elementi li jikkostitwixxu tali prattika abbu?iva b'te?id inkunsiderazzjoni tal-elementi rilevanti kollha, b'mod partikolari tal-fatt li l-kumpannija li lilha t?allas d-dividendi ma hijiex is-sid benefi?jarju.

118 F'dan ir-rigward, tali awtorità ma g?andiex tidentifika s-sidien benefi?jarji ta' dawn id-dividendi i?da g?andha tistabbilixxi li l-allegat sid benefi?jarju huwa biss kumpannija conduit li permezz tag?ha twettaq abbu? ta' dritt. Fil-fatt, tali identifikazzjoni tista' tkun impossibbli, b'mod partikolari peress li s-sidien benefi?jarji potenzjali ma humiex mag?rufa. L-awtorità tat-taxxa nazzjonali ma g?andhiex ne?essarjament, min?abba l-kumplessità ta' ?erti arran?amenti finanzjarji u l-possibbiltà li l-kumpanniji intermedjarji involuti fl-arran?amenti jkunu stabbiliti barra mill-Unjoni, l-informazzjoni li tippermettilha tidentifika dawn il-benefi?jarji. Issa, din l-awtorità ma tistax tkun obbligata li tipprodu?i provi li ma jkunx possibbli g?aliha li tipprodu?i.

119 Barra minn hekk, anki jekk is-sidien benefi?jarji potenzjali huma mag?rufa, ma huwiex ne?essarjament stabbilit liema minn fosthom huma jew se jkunu s-sidien benefi?jarji reali. G?alhekk, f'dan il-ka?, fil-Kaw?a C?117/16, il-qorti tar-rinviju tindika li, g?alkemm il-kumpannija omm ta' Y Cyprus hija Y Bermuda, li g?andha s-sede tag?ha fil-Bermuda, din tal-a??ar innifisha g?andha b?ala kumpannija omm lill-Y USA, stabbilita fl-Istati Uniti. Issa, fil-ka? fejn il-qorti tar-rinviju jkollha tqis li Y Cyprus hija s-sid benefi?jarju tad-dividendi, aktarx ma jkunx possibbli g?all-awtoritajiet tat-taxxa u g?all-qrati tal-Istat Membru minn fejn jori?inaw id-dividendi li jiddeterminaw liema wa?da minn dawn i?-?ew? kumpanniji omm hija jew ser tkun is-sid benefi?jarju ta' dawn id-dividendi. Barra minn hekk, l-assenjazzjoni ta' dawn id-dividendi setg?et kienet ?iet de?i?a wara l-konstatazzjonijiet tal-awtorità tat-taxxa dwar il-kumpannija conduit.

120 Konsegwentement, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domandi 8 fil-kaw?i prin?ipali g?andha tkun li, sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta' sid benefi?jarju tad-dividendi, jew sabiex tistabbilixxi l-e?istenza ta' abbu? ta' dritt, awtorità nazzjonali ma hijiex obbligata li tidentifika l-entità jew l-entitajiet li hija tqis li huma s-sidien benefi?jarji ta' dawn id-dividendi.

Fuq id-domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kaw?i prin?ipali

121 Permezz domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kaw?i prin?ipali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment,

jekk, fil-ka? li s-sistema, prevista fl-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 90/435, ta' e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn fuq id-dividendi m?allsa minn kumpannija residenti ta' Stat Membru lil kumpannija residenti ta' Stat Membru ie?or ma tkunx applikabbli, jekk l-Artikoli 49 u 54 TFUE jew l-Artikolu 63 TFUE g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu diversi aspetti tal-le?i?lazzjoni tal-ewwel Stat Membru, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, dwar l-intaxxar ta' dawn id-dividendi.

122 F'dan ir-rigward, g?andu qabel kollox ji?i osservat li dawn id-domandi huma msejsa fuq il-premessa li l-inapplikabbiltà ta' din is-sistema ta' e?enzjoni tirri?ulta mill-konstatazzjoni tal-e?istenza ta' frodi jew ta' abbu?, fis-sens tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 90/435. F'tali ka?, kumpannija residenti ta' Stat Membru ma tistax, fid-dawl tal-?urisprudenza mfakkra fil-punt 70 ta' din is-sentenza, titlob il-benefi??ju tal-libertajiet san?iti fit-Trattat FUE sabiex tikkontesta l-le?i?lazzjoni nazzjonali li tirregola l-intaxxar tad-dividendi m?allas lil kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or.

123 G?aldaqstant, ir-rispsta li g?andha ting?ata g?ad-domandi 6, 7, 9 u 10 fil-kaw?i prin?ipali g?andha tkun li, f'sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 90/435, ta' e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn fuq id-dividendi m?allsa minn kumpannija residenti ta' Stat Membru lil kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or ma hijiex applikabbli min?abba l-konstatazzjoni tal-e?istenza ta' frodi jew ta' abbu?, fis-sens tal-Artikolu 1(2) ta' din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet san?iti fit-Trattat FUE ma tistax ti?i invokata sabiex ti?i kkontestata l-le?i?lazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta' dawn id-dividendi.

Fuq l-ispejje?

124 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, il-Qorti tal-?ustizzja (Awla Manja) taqta' u tidde?iedi:

1) Il-Kaw?i C-116/16 u C-117/16 huma mag?quda g?all-finijiet tas-sentenza.

2) Il-prin?ipju ?enerali tad-dritt tal-Unjoni li jg?id li l-individwi ma jistg?ux, b'mod frawdolenti jew abbu?iv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-benefi??ju tal-e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn fuq profitti ddistribwiti minn sussidjarja lill-kumpannija omm tag?ha, previst fl-Artikolu 5 tad-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE tat-23 ta' Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-ka? tal-kumpanniji prin?ipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/123/KE tat-22 ta' Di?embru 2003, g?andu, meta jkun hemm prattika frawdolenti jew abbu?iva, ji?i rrifjutat lil persuna taxxabbli mill-awtoritajiet u mill-qrati nazzjonali, anki fl-assenza ta' dispo?izzjonijiet tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni li jipprevedu tali rifjut.

3) Il-prova ta' prattika abbu?iva te?tie?, minn na?a, g?add s?i? ta' ?irkustanzi o??ettivi li minnhom jirri?ulta li, minkejja osservanza formali tar-rekwi?iti previsti mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni, l-g?an imfittex minn din il-le?i?lazzjoni ma ntla?aqx u, min-na?a l-o?ra, element su??ettiv li jikkonsisti fir-rieda li jinkiseb vanta?? li jirri?ulta mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni billi jin?olqu artifi?jalment il-kundizzjonijiet me?tie?a g?all-ksib tieg?u. Il-pre?enza ta' g?add ta' indizji tista' tikkonferma l-e?istenza ta' abbu? ta' dritt, sakemm dawn l-indizji jkunu o??ettivi u konkordanti. Tali indizji jistg?u jkunu, b'mod partikolari, l-e?istenza ta' kumpanniji conduit li ma g?andhomx ?ustifikazzjoni ekonomika u n-natura purament formali tal-istruttura tal-grupp ta' kumpanniji, tal-arran?ament finanzjarju u tas-self.

4) Sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta’ sid benefi?jarju tad-dividendi, jew sabiex tistabbilixxi l-e?istenza ta’ abbu? ta’ dritt, awtorità nazzjonali ma hijiex obbligata li tidentifika l-entità jew l-entitajiet li hija tqis li huma s-sidien benefi?jarji ta’ dawn id-dividendi.

5) F’sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 90/435, kif emendata bid-Direttiva 2003/123, ta’ e?enzjoni mit-taxxa f’ras il-g?ajn fuq id-dividendi m?allsa minn kumpannija residenti ta’ Stat Membru lil kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or ma hijiex applikabbli min?abba l-konstatazzjoni tal-e?istenza ta’ frodi jew ta’ abbu?, fis-sens tal-Artikolu 1(2) ta’ din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet san?iti fit-Trattat FUE ma tistax ti?i invokata sabiex ti?i kkontestata l-le?i?lazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta’ dawn id-dividendi.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: id-Dani?.