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 2003/49

Il-konvenzjonijiet dwar ?elsien mit-taxxa doppja

Id-dritt Dani?

It-tassazzjoni tal-img?ax

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-115/16, N Luxembourg 1

2) Il-Kaw?a C-118/16, X Denmark A/S

3) Il-Kaw?a C-119/16, C Danmark I

4) Il-Kaw?a C-299/16, Z Denmark

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

Fuq id-domandi preliminari

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

Fuq il-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju ta’ img?ax”

Dwar il-?tie?a ta’ dispo?izzjoni spe?ifika tad-dritt nazzjonali jew ta’ konvenzjoni li timplimenta l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2003/49

Fuq id-domandi 1.3 sa 1.4 fil-Kaw?i C-115/16, C-118/16 u C-119/16, fuq id-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kaw?a C-299/16, fuq id-domanda 4 fil-Kaw?i C-115/16 u C-118/16, fuq id-domanda 5 fil-Kaw?a C-115/16, fuq id-domanda 6 fil-Kaw?a C-118/16 u fuq id-domanda 4 fil-Kaw?i C-119/16 u C-299/16

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

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

Fuq id-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kaw?a C-118/16

Fuq id-domandi 6 u 7 fil-Kaw?a C-115/16, id-domandi 7 u 8 fil-Kaw?a C 118/16, id-domandi 5 u 6 fil-Kaw?a C-119/16, u d-domandi 5 u 7 fil-Kaw?a C299/16

Fuq l-ispejje?

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Approssimazzjoni tal-le?i?lazzjonijiet – Sistema komuni ta’ tassazzjoni applikabbli g?all pagamenti ta’ mg?ax u ta’ royalties bejn kumpanniji asso?jati ta’ Stati Membri differenti – Direttiva 2003/49/KE – Sid benefi?jarju tal-img?ax u tar-royalties – Artikolu 5 – Abbu? ta’ dritt – Kumpannija stabbilita fi Stat Membru u li t?allas img?ax lil kumpannija asso?jata stabbilita fi Stat Membru ie?or li sussegwentement ji?u ttrasferiti, totalment jew kwa?i totalment, barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea – Sussidjarja su??etta g?all-obbligu li ti?bor it-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-img?ax”

Fil-Kaw?i mag?quda C?115/16, C?118/16, C?119/16 u C?299/16,

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) (C-115/16, C-118/16 u C-119/16), permezz ta’ de?i?jonijiet tad-19 ta’ Frar 2016, li waslu fil-Qorti tal-?ustizzja fil-25 ta’ Frar 2016, u mill-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Punent, id-Danimarka) (C-299/16), permezz ta’ de?i?joni tal-24 ta’ Mejju 2016, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fis-26 ta’ Mejju 2016, fil-pro?eduri

N Luxembourg 1 (C-115/16),

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

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

vs

Skatteministeriet,

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

komposta minn K. Lenaerts, President, J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader u F. Biltgen, Presidenti ta’ Awla, A. Rosas (Relatur), M. 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 N Luxembourg 1 u C Danmark I, minn A. M. Ottosen u S. Andersen, advokater,

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

–   g?all-Gvern Dani?, minn C. Thorning, J. Nymann-Lindegren u 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 Awstrijak, minn G. Eberhard, b?ala a?ent,

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

–   g?all-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u R. Lyal kif ukoll 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-talbiet g?al de?i?joni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/49/KE tat-3 ta’ ?unju 2003 dwar sistema komuni ta’ tassazzjoni applikabbli g?all-pagamenti ta’ img?ax u ta’ royalties bejn kumpanniji asso?jati ta’ Stati Membri differenti (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 380).

2   Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta’ kaw?i bejn, minn na?a, N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I u Z Denmark ApS, u, min-na?a l-o?ra, Skatteministeriet (il-Ministeru tat-Taxxa, id-Danimarka), dwar l-obbligu impost fuq dawn il-kumpanniji li j?allsu taxxa mi?muma f’ras il-g?ajn min?abba l-?las, imwettaq minnhom, ta’ mg?ax lil kumpanniji mhux residenti meqjusa, mill-awtorità tat-taxxa, b?ala li ma humiex is-sidien benefi?jarji ta’ dan l-img?ax u li g?aldaqstant ma jistg?ux jibbenefikaw mill-e?enzjoni minn kwalunkwe taxxa prevista fid-Direttiva 2003/49.

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 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 11(1) u (2) tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 huwa fformulat kif ?ej:

“1. L-img?ax li jori?ina minn Stat kontraenti u m?allas lil resident tal-Istat kontraenti l-ie?or huwa taxxabbli f’dan l-Istat l-ie?or.

2. Madankollu, dan l-img?ax huwa taxxabbli wkoll fl-Istat kontraenti minn fejn jori?ina u skont il-le?i?lazzjoni ta’ dan l-Istat, i?da jekk il-persuna li tir?ievi l-img?ax hija s-sid benefi?jarju tieg?u, it-taxxa hekk stabbilita ma tistax te??edi l-10 fil-mija tal-ammont gross tal-img?ax. L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Kontraenti g?andhom jirregolaw bi qbil bejniethom il-modalitajiet ta’ applikazzjoni ta’ din il-limitazzjoni.”

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 8 tal-kummentarji dwar l-Artikolu 11, 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 tal-frodi fiskali”. Min-na?a tieg?u l-punt 8.1 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, g?ajr 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 indirizzata 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 ta’ dispo?izzjonijiet spe?ifi?i kontra l-abbu? fil-konvenzjonijiet, ta’ regoli ?enerali kontra l-abbu?, ta’ regoli li jag?tu pre?edenza lis-sustanza iktar milli lill-forma u ta’ regoli ta’ ‘sustanza ekonomika’”.

Id-Direttiva 2003/49

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

“(1) F’Suq Wie?ed li g?andu l-karatteristi?i ta’ suq domestiku, l-operazzjonijiet bejn kumpaniji fi

Stati Membri differenti m’g?andhomx ikunu su??etti g?al kondizzjonijiet tat-taxxa inqas favorevoli minn dawk applikabbli g?all-istess operazzjonijiet li jitwettqu bejn kumpaniji fl-istess Stat Membru.

(2) Din il-?tie?a m’hix qieg?da tintla?aq g?all-pagamenti ta’ img?ax u royalties; il-li?ijiet nazzjonali tat-taxxa flimkien, fejn applikabbli, ma’ ftehim bilaterali u multilaterali m’hux dejjem jassiguraw li t-tassazzjoni doppja ti?i eliminata, u l-applikazzjoni tag?hom spiss titlob formalitajiet amministrattivi tqal u problemi ta’ cash-flow g?all kumpaniji kon?ernati.

(3) Je?tie? li jkun assigurat li l-pagamenti ta’ img?ax u royalties ikunu su??etti g?at-taxxa darba fi Stat Membru.

(4) It-tne??ija ta’ tassazzjoni fuq il-pagamenti ta’ img?ax u royalties fl-Istat Membru fejn iqumu, sew jekk mi?burin permezz ta’ tnaqqis f’ras il-g?ajn sew jekk permezz ta’ stima, hija l-mezz l-aktar approprjat sabiex ikunu eliminati il-formalitajiet u l-problemi imsemmija qabel u sabiex ikun assigurat it-trattament tat-taxxa ndaqs bejn operazzjonijiet nazzjonali u dawk bejn il-fruntieri; huwa me?tie? partikolarment li jitne??ew dawn it-taxxi fuq dawn il-pagamenti li jsiru bejn kumpaniji asso?jati fi Stati Membri differenti kif ukoll bejn stabbilimenti permanenti ta’ dawn il-kumpaniji.

(5) L-arran?amenti g?andhom japplikaw biss g?all-ammont, jekk hemm, ta’ pagamenti ta’ img?ax u ta’ royalties li jkunu ftiehmu fuqu min i?allas u s-sid benefi?jarju fin-nuqqas ta’ relazzjoni spe?jali.

(6) Barra dan, huwa me?tie? li l-Istati Membri ma jin?ammewx milli jie?du mi?uri xierqa biex ji??ieldu l-frodi jew l-abbu?.”

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

“1. Pagamenti ta’ img?ax u royalties li jqumu fi Stat Membru g?andhom ikunu e?enti minn kull taxxa imposta fuq dawk il-pagamenti f’dak l-Istat, sew jekk permezz ta’ tnaqqis f’ras il-g?ajn sew jekk permezz ta’ stima, i?da s-sid benefi?jarju ta’ l-img?ax jew royalties irid ikun kumpannija ta’ Stat Membru ie?or jew stabbiliment permanenti fi Stat Membru ie?or ta’ kumpannija ta’ Stat Membru.

[...]

4. Kumpannija ta’ Stat Membru g?andha tkun trattata b?ala sid benefi?jarju ta’ img?ax u royalties biss jekk tir?ievi dawk il-pagamenti g?all-benefi??ju tag?ha stess u mhux b?ala intermedjarju, b?al a?ent, trustee jew firmatarju awotri??at, g?al xi ?add ie?or.

5. Stabbiliment permanenti g?andu jkun trattat b?ala sid benefi?jarju ta’ img?ax jew royalties:

[...]

(b) jekk il-pagamenti ta’ img?ax jew royalties jirrappre?entaw d?ul li g?alih dak l-istabbiliment permanenti huwa su??ett fl-Istat Membru fejn huwa sitwat g?al wa?da mit-taxxi msemmija fl-Artikolu 3(a)(iii) jew fil-ka? tal-Bel?ju g?all-‘impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders’ jew fil-ka? ta’ l-Ispanja ‘Impuesto sobre la Renta de no Residentes’ jew g?al taxxa li hija identika jew simili ?afna u li hija imposta wara d-data li fiha tid?ol fis-se?? din id-Direttiva flimkien ma’, jew minflok, dawk it-taxxi li je?istu.

[...]

7. Dan l-Artikolu g?andu japplika biss jekk il-kumpannija li hija dik li t?allas, jew il-kumpannija li l-istabbiliment permanenti tag?ha huwa trattat b?ala dak li j?allas, l-img?ax jew royalties hiija

kumpannija asso?jata tal-kumpannija li hija s-sid benefi?jarju, jew li l-istabbiliment permanenti tag?ha huwa trattat b?ala s-sid benefi?jarju, ta' dak l-img?ax jew dawk ir-royalties.

[...]

11. L-Istat minn fejn ji?i l-pgament jistà je?tie? li l-osservazzjoni tal-?ti?iet stipulati f'dan l-Artikolu u fl-Artikolu 3 g?andha tkun ipprovata meta jsir il pagament ta' l-img?ax jew royalties permezz ta' attestat. Jekk l-osservazzjoni tal-?ti?iet stipulati f'dan l-Artikolu ma kinitx attestata fil-?in meta sar il-pagament, l-Istat Membru g?andu jkun liberu li je?tie? it-tnaqqis tat-taxxa f'ras il-g?ajn.

12. L-Istat minn fejn ji?i l-pagament jista' je?tie? g?al e?enzjoni ta?t din id-Direttiva li huwa jkun ?are? de?i?joni li tag?ti l-e?enzjoni kurrenti wara attestat li ji??ertifika l-osservazzjoni tal-?ti?iet stipulati f'dan l-Artikolu u fl-Artikolu 3. Id-de?i?joni dwar l-e?enzjoni g?andha ting?ata l-aktar fi ?mien tlett xhur wara li jkunu pprovduti l-attestat u kull informazzjoni ta' sostenn li l-istat minn fejn ji?i l-pagament jista' ra?onevolment jitlob, u g?andha tibqa' valida g?al perjodu ta' g?all-inqas sena wara li ting?ata.

13. G?all-g?anijiet tal-paragrafi 11 u 12, l-attestat li jing?ata g?andu, g?al kull kuntratt g?all-pagament, jibqa' validu g?all-inqas g?al sena i?da g?al mhux iktar minn tlett snin mid-data tal-?ru? u g?andha tinsab fih l-informazzjoni li ?ejja:

[…]

b) Il-proprjetà benefi?jarja tal-kumpannija li qieg?da tir?ievi skond il-paragrafu 4 jew l-e?istenza tal-kondizzjonijiet skond il-paragrafu 5 fejn stabbiliment permanenti huwa r-ri?evitur tal-pagament; [...]".

10 It-termini u?ati fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 huma, skont il-ver?joni lingwistika, il-"benefi?jarju" (fil-ver?jonijiet lingwisti?i bil-Bulgaru (*???????????*), bil-Fran?i? (*bénéficiaire*), bil-Latvjan (*benefici?rs*) u bir-Rumen (*beneficiarul*)), is-"sid benefi?jarju" (fil-ver?jonijiet lingwisti?i bl-Ispanjol (*beneficiario efectivo*), bi?-?ek (*skute?ný vlastník*), bl-Estonjan (*tulusaaja*), bl-Ingli? (*beneficial owner*), bit-Taljan (*beneficiario effettivo*), bil-Litwan (*tikrasis savininkas*), bil-Malti, bil-Portugi? (*beneficiário efectivo*) u bil-Finlandi? (*tosiasiallinen edunsaaja*)), il-"proprjetarju"/"dak li g?andu d-dritt li ju?a" (fil-ver?jonijiet lingwisti?i bil-?ermani? (*der Nutzungsberechtigte*), bid-Dani? (*retmæssige ejer*), bil-Grieg (*? ?????????*), bil-Kroat (*ovlašteni korisnik*), bl-Ungeri? (*haszonhúzó*), bil-Pollakk (*w?a?ciciel*), bis-Slovakk (*vlastník požitkov*), bis-Sloven (*upravi?eni lastnik*) u bl-Isvedi? (*den som har rätt till*)), jew sa?ansitra "dak li fl-a??ar mill-a??ar g?andu d-dritt" (fil-ver?joni lingwistika bl-Olandi? (*de uiteindel?k gerechtigde*)).

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

"G?all-g?anijiet ta' din id-Direttiva:

a) it-terminu 'img?ax' ifisser d?ul minn pretensjonijiet ta' debitu ta' kull tip, sew jekk ipotekati sew jekk le u sew jekk jag?ti l-jedd g?al sehem fil-profitti tad-debitur sew jekk le, u partikolarment, d?ul minn assigurazzjonijiet u d?ul minn bonds jew debentures, inklu?i premiums u premjijiet konnessi ma' dawk l-assigurazzjonijiet, bonds jew debentures; ?lasijiet penali g?al pagament li jsir tard m'g?andhomx ikunu kkonsidrati b?ala img?ax;

[...]"

12 L-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

“G?all-g?anijiet ta' din id d-Direttiva

(a) it-terminu ‘kumpannija ta’ Stat Membru’ ifisser kull kumpannija:

(i) li tie?u wa?da mill-forom imsemmija fl-Anness hawnhekk; u

(ii) li skond il-li?ijiet tat-taxxa ta’ Stat Membru hija kkonsidrata residenti f’dak l-Istat Membru u m’hix, skond it-tifsira ta’ xi Konvenzjoni dwar it-Taxxa Doppja fuq l-D?ul li ntla?qet ma’ xi Stat terz, kkonsidrata residenti g?all-g?anijiet tat-taxxa barra l-Komunità; u

(iii) li hija su??etta g?al xi wa?da mit-taxxi li ?ejjin ming?ajr ma’ hija e?enti, jew g?al xi taxxa li hija identika jew simili ?afna u li hija imposta wara d-data tad-d?ul fis-se?? ta’ din id-Direttiva flimkien ma’, jew minflok, dawk it-taxxi e?istenti:

[...]

selskabsskat fid-Danimarka,

[...]

impôt sur le revenu des collectivités fil-Lussemburgu,

[...]

(b) kumpannija hija ‘kumpannija asso?jata’ ta’ kumpannija o?ra jekk, g?all-inqas:

(i) L-ewwel kumpannija g?andha holding dirett minimu ta’ 25 % fil-kapital tat-tieni kumpannija, jew

(ii) It-tieni kumpannija g?andha holding dirett minimu ta’ 25 % fil-kapital ta’ l-ewwel kumpannija, jew

(iii) kumpannija terza g?andha holding dirett minimu ta’ 25 % kemm fil-kapital ta’ l-ewwel kumpannija kif ukoll fil-kapital tat-tieni kumpannija.

Il-Holdings g?andhom jinvolvu biss kumpanniji residenti fit-territorju ta’ [tal-]Komunità.

[...]”

13 Fost il-kumpanniji msemmija fl-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49, elenkati fl-Anness ta’ din tal-a??ar, jissemmew, “kumpaniji ta?t il-li?i tal-Lussemburgu mag?rufin b?ala: ‘société anonyme, société en commandite par actions et société à responsabilité limitée’”.

14 L-Artikolu 4 tad-Direttiva 2003/49, intitolat “Esklu?joni ta’ pagamenti b?ala img?ax jew royalties”, jipprovdi, fil-paragrafu 1 tieg?u:

“L-istat minn fejn ji?i l-pagament m’g?andux ikun obbligat li jassigura [ji?gura] il-benefi??ji ta’ din id-Direttiva fil-ka?ijiet li ?ejjin:

(a) pagamenti li huma trattati b?ala distribuzzjoni ta’ profitti jew b?ala rifu?joni ta’ kapital skond il-li?i ta’ l-istat minn fejn ji?i l-pagament;

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

[...]".

15 L-Artikolu 5 tal-imsemmija direttiva, intitolat "Frodi u abbu?", huwa fformulat kif ?ej:

"1. Din-id-Direttiva ma' twaqqafx l-applikazzjoni ta' disposizzjonijiet domesti?i jew ibba?ati fuq ftehim li huma me?tie?a g?all-prevenzjoni ta' frodi jew abbu?.

2. L-Istati Membri jistg?u, fil-ka? ta' operazzjonijiet li l-g?an prin?ipali jew wie?ed mill-g?anijiet prin?ipali tag?hom huwa l-eva?joni tat-taxxa, l-g?an li ti?i evitata t-taxxa jew l-abbu?, jirtiraw il-benefi??ji ta' din id-Direttiva jew ji??du l-applikazzjoni ta' din id-Direttiva."

Il-konvenzjonijiet dwar ?elsien mit-taxxa doppja

16 L-Artikolu 11(1) tal-Konvenzjoni bejn il-Gvern tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Gvern tar-Renju tad-Danimarka dwar ?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 tal-img?ax u huwa fformulat kif ?ej:

"L-interessi li jori?inaw minn Stat kontraenti u li jit?allsu lil resident ta' Stat kontraenti ie?or jistg?u biss ikunu taxxabbli f'dan l-Istat l-ie?or jekk din il-persuna tkun il-benefi?jarju effettiv tal-interessi."

17 L-Artikolu 11(1) tal-Konvenzjoni bejn il-Pajji?i Nordi?i inti?a sabiex ti?i evitata t-Taxxa Doppja fil-qasam ta' Taxxi fuq id-D?ul u fuq il-Patrimonju, iffirmata f'?elsinki fil-23 ta' Settembru 1996, fil-ver?joni tag?ha rilevanti g?all-kaw?i prin?ipali (iktar 'il quddiem il-"Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajji?i Nordi?i"), huwa fformulat b'mod identiku.

18 Minn dawn il-konvenzjonijiet jirri?ulta li l-Istat tal-ori?ini, ji?ifieri, fil-kaw?i prin?ipali, ir-Renju tad-Danimarka, jista' jintaxxa l-img?ax im?allas lil resident ta' Stat Membru kemm il-darba l-imsemmi resident ma jkunx is-sid benefi?jarju. L-ebda wa?da minn dawn il-konvenzjonijiet ma tiddefinixxi, madankollu, il-kun?ett ta' "sid benefi?jarju".

Id-dritt Dani?

It-tassazzjoni tal-img?ax

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

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

[...]

d) dawn jir?ievu interessi minn sorsi li jinsabu fid-Danimarka rigward pretensjonijiet finanzjarji li [kumpannija rregolata bid-dritt Dani?] jew […] [stabbiliment permanenti ta' kumpannija barranija] […] ikollhom fil-konfront ta' persuni ?uridi?i barranin elenkati fl-Artikolu 3B [tal-Li?i dwar il-Kontroll Fiskali] (dejn ikkontrollat). Ir-responsabbiltà fiskali ma tkoprix l-img?ax jekk dan, skont id-Direttiva [2003/49] jew skont ftehim dwar ?elsien mit-taxxa doppja mal-G?ejjer Faeroe, mal-Groenlandja jew ma' dak l-Istat li fih il-kumpannija benefi?jarja e??. ikollha s-sede tag?ha, ma ji?ix intaxxat jew

ji?i ntaxxat b'rata mnaqqsa. Madankollu, dan jg?odd biss jekk il-kumpannija li t?allas l-img?ax u l-kumpannija benefi?jarja jkunu asso?jati fis-sens tad-direttiva g?al perijodu kontinwu minimu ta' sena, li matul tieg?u g?andu jsir il-?las. [...]".

It-taxxa f'ras il-g?ajn

20 Jekk g?al img?ax li jori?ina mid-Danimarka tapplika responsabbiltà fiskali limitata skont l-Artikoli 2(1)(d) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, il-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn tistabbilixxi, fl-Artikolu 65 D, li l-pagatur Dani? tal-img?ax huwa obbligat ji?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn. Il-pagatur tal-img?ax huwa responsabbli, lejn l-Istat, g?all-?las tal-ammonti mi?bura f'ras il-g?ajn.

21 Kif jirri?ulta b'mod partikolari mid-de?i?joni tar-rinviju fil-Kaw?a C?115/16, g?as-snin 2006 sa 2008, ir-rata tat-taxxa fuq l-img?ax im?allas lil kumpannija residenti ta' Stat Membru ie?or g?ajr ir-Renju tad-Danimarka kienet og?la mir-rata tat-taxxa m?allsa minn kumpannija Dani?a. Il-Ministeru tat-Taxxa madankollu rrikonoxxa, fil-kuntest tar-rikors fil-kaw?a prin?ipali, li din id-differenza ta' rati kienet tikser id-dispo?izzjonijiet tat-Trattat KE dwar il-libertà ta' stabbiliment. Huwa rrikonoxxa li kien hemm lok li d-dejn tat-taxxa f'ras il-g?ajn g?al dawn is-snin jitnaqqas.

22 It-taxxa f'ras il-g?ajn hija e?i?ibbli mal-?las tal-img?ax, filwaqt li l-e?i?ibbiltà tat-taxxa dovuta minn kumpannija Dani?a fuq id-d?ul prevedibbli tag?ha huwa rregolat b'regoli iktar flessibbli. Barra minn hekk, f'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 minn kumpannija Dani?a.

23 Skont l-Artikolu 65C(1) tal-Li?i dwar it-Taxxa f'Ras il-G?ajn, il-pagatur ta' d?ul li jori?ina mid-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?

24 Sal-adozzjoni tal-Li?i Nru 540, tad-29 ta' April 2015, ma kienx hemm, 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).

25 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.

26 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

27 Fl-erba' kaw?i prin?ipali, kumpannija Lussemburgi?a li assumiet l-obbligi ta' kumpannija Dani?a (Kaw?a C-115/16) kif ukoll tliet kumpanniji Dani?i (Kaw?i C-118/16, C-119/16 u C-299/16)

jikkontestaw id-de?i?jonijiet ta’ SKAT (l-Amministrazzjoni Fiskali, id-Danimarka) (iktar ’il quddiem “SKAT”) li rrifjutat li tag?tihom l-e?enzjoni mit-taxxa fuq il-kumpanniji prevista mid-Direttiva 2003/49 g?all-img?ax im?allas lil entitajiet stabbiliti fi Stat Membru ie?or, min?abba li dawn l-entitajiet ma kinux is-sidien benefi?jarji ta’ dan l-img?ax, u kienu jikkostitwixxu sempli?i kumpanniji conduit.

28 Sabiex tibbenefika mill-vanta??i fiskali previsti fid-Direttiva 2003/49, l-entità li tir?ievi l-img?ax g?andha tissodisfa r-rekwi?iti stabbiliti f’din id-direttiva. Madankollu, kif espona l-Gvern Dani? fl-osservazzjonijiet tieg?u, gruppi ta’ kumpanniji li ma jissodisfawx dawn ir-rekwi?iti jistg?u f’?erti ka?ijiet jo?olqu, bejn il-kumpannija li t?allas l-img?ax u l-entità li effettivament ser tir?evih, 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.

29 Il-fatti kif deskritti mill-qrati 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-115/16, N Luxembourg 1

30 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 mag?hom ir-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 Denmark, fornitri?i ta’ servizzi Dani?a importanti.

31 Fl-osservazzjonijiet tieg?u, il-Gvern Dani? iddikjara li l-Kaw?a C?115/16 tirrigwarda l-istess grupp ta’ kumpanniji b?al dak inkwistjoni fil-Kaw?a C-116/16, li tirrigwarda t-tassazzjoni ta’ dividendi u li hija s-su??ett tas-sentenza tal-lum, T Danmark u Y Denmark Aps (C-116/16 u C-117/16).

32 Hekk kif espost mill-qorti tar-rinviju, il-kumpanniji ta’ investiment inkorporaw kumpanniji fil-Lussemburgu, b’mod partikolari A Luxembourg Holding, kif ukoll kumpanniji fid-Danimarka, li fosthom hemm N Danmark 1. Ix-xiri ta’ T Danmark ?ie ffinanzjat, b’mod partikolari, b’self mog?ti mill-kumpanniji ta’ investiment lil N Danmark 1 u b’?idiet fil-kapital ta’ din il-kumpannija. Matul is-sena 2009, N Danmark 1 ?iet amalgamata ma’ kumpannija Dani?a o?ra, li ?iet xolta matul is-sena 2010 fil-kuntest ta’ amalgamazzjoni transkonfinali ma’ C Luxembourg. Sussegwentement C Luxembourg bidlet isimha u ?iet likwidata bi trasferiment tad-dejn inkwistjoni lil N Luxembourg 1, li kompliet il-pro?edura fil-kaw?a prin?ipali minflok N Danmark 1.

33 Wa?da mill-kumpanniji Dani?i inkorporati mill-kumpanniji ta’ investiment, N Danmark 5, xtrat lil T Denmark. Fir-rebbieg?a 2006, N Danmark 5 ittrasferixxiet l-ishma tag?ha f’T Denmark lil C Luxembourg, li g?alhekk saret il-kumpannija omm ta’ T Denmark.

34 Fis-27 ta’ April 2006, it-titoli ta’ dejn relatati mas-self mog?ti mill-kumpanniji ta’ investiment ?ew ittrasferiti minn dawn il-kumpanniji lil A Luxembourg Holding, li min-na?a tag?ha ttrasferixxiethom fl-istess jum lil C Luxembourg, il-kumpannija omm ta’ T Denmark.

35 Minn dik id-data, C Luxembourg saret debitri?i ta’ A Luxembourg Holding g?al ammont ekwivalenti g?al dak dovut minn N Danmark 1 lil C Luxembourg. Skont il-qorti tar-rinviju, id-dejn ta’ N Danmark 1 ?ie su??ett g?al img?ax b’rata ta’ 10 %, filwaqt li dak ta’ C Luxembourg u ta’ A Luxembourg Holding ?ie su??ett g?al img?ax b’rata ta’ 9.96875 %. Fid-9 ta’ Lulju 2008, ir-rata ta’ mg?ax miftiehma bejn C Luxembourg u A Luxembourg Holding telg?et g?al 10 %. Min-na?a l-

o?ra, ir-rata ta' mg?ax miftiehma bejn A Luxembourg Holding u l-kumpanniji ta' investiment in?ammet g?al 9.96875 %.

36 Matul is-sena 2006, C Luxembourg ?arrbet spejje? fir-rigward ta' "spejje? o?ra esterni" ta' EUR 8 701, li minnhom EUR 7 810 kienu g?al pagi. Barra minn hekk, din il-kumpannija ?arrbet spejje? fir-rigward ta' "spejje? o?ra operattivi" ta' EUR 209 349.

37 Fl-istess sena 2006, A Luxembourg Holding ?arrbet ukoll spejje? fir-rigward ta' "spejje? o?ra esterni" ta' EUR 3 337, li minnhom EUR 2 996 kienu g?al pagi. Barra minn hekk, din il-kumpannija ?arrbet spejje? fir-rigward ta' "spejje? o?ra operattivi" ta' EUR 127 031.

38 Skont id-de?i?joni tar-rinviju, il-kontijiet annwali ta' C Luxembourg g?as-snin 2007 u 2008 jindikaw li din tal-a??ar kienet timpjega medja ta' ?ew? persuni part-time matul dawn is-snin. Fir-rigward tal-kontijiet annwali ta' A Luxembourg Holding g?all-istess perijodu, huma jenfasizzaw li din il-kumpannija kienet timpjega medja ta' persuna part-time matul l-imsemmija snin.

39 Minbarra ?-?amma tal-ishma f'N Danmark 1, l-attività ta' C Luxembourg kienet limitata g?a?-?amma ta' dejn ma?ru? minn din l-a??ar kumpannija.

40 Kemm C Luxembourg kif ukoll A Luxembourg Holding huma ddomi?iljati fl-istess indirizz. Dan l-indirizz jintu?a wkoll minn kumpanniji li g?andhom rabtiet diretti ma' wa?da mill-kumpanniji ta' investiment.

41 Il-qorti tar-rinviju tesponi li, matul is-sena 2011, SKAT ?ar?et avvi? ta' taxxa fir-rigward ta' mg?ax g?as-snin 2006 sa 2008 g?al ammont totali ta' 925 764 961 krona Dani?i (DKK) (madwar EUR 124 miljun). SKAT fil-fatt qieset li C Luxembourg u A Luxembourg Holding ma kinux is-sidien benefi?jarji tal-img?ax, i?da kienu joperaw b?ala sempli?i intermedjarji, u li l-img?ax kien ittrasferit mill-parti Dani?a tal-grupp lejn il-kumpanniji ta' investiment permezz ta' dawn i?-?ew? kumpanniji Lussemburgi?i. Minn dan, SKAT ikkonkludiet li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kienet su??etta g?all-obbligu li tintaxxa f'ras il-g?ajn l-img?ax im?allas u inklu? fil-kontabbiltà u li hija kienet responsabbli g?all-?las tat-taxxa f'ras il-g?ajn mhux mi?bura.

42 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kkontestat l-avvi? ta' taxxa quddiem il-qrati Dani?i.

43 N Luxembourg 1 tikkontesta l-fatt li s-sitwazzjoni fil-kaw?a prin?ipali g?andha n-natura ta' frodi jew ta' abbu?. Hija ssostni li, f'kull ka?, anki fil-ka? ta' frodi jew ta' abbu?, il-benefi??ju tad-Direttiva 2003/49 jista' jitne??a, skont l-Artikolu 5(1) tag?ha, biss jekk tkun te?isti ba?i legali fid-dritt nazzjonali. Madankollu, tali ba?i ma te?istix fid-dritt Dani?.

44 Fil-ka? fejn C Luxembourg ma titqiesx li hija s-sid benefi?jarju tal-img?ax, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ssostni li r-regoli Dani?i dwar i?-?amma f'ras il-g?ajn tat-taxxa kif ukoll il-?bir tag?ha u r-responsabbiltà li dan jinvolvi jiksru l-libertà ta' stabbiliment iggarantita fid-dritt tal-Unjoni u, sussidjarjament, il-moviment liberu tal-kapital, b'mod partikolari, g?ar-ra?unijiet li ?ejjin: l-ewwel nett, il-?las tat-taxxa f'ras il-g?ajn ise?? iktar kmieni mill-?las tat-taxxa fuq il-kumpanniji, li hija simili,; it-tieni nett, l-interessi moratorji fuq it-taxxa f'ras il-g?ajn huma kunsiderevolment og?la min dawk applikati g?at-taxxa fuq il-kumpanniji; it-tielet nett, id-debitur tas-self g?andu ji?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn u, ir-raba' nett, id-debitur g?andu jassumi r-responsabbiltà g?at-taxxa f'ras il-g?ajn b'mod konformi mal-li?i dwar it-taxxi f'ras il-g?ajn.

45 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 u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f’?irkustanzi b?al dawk tal-ka? pre?enti, tir?ievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ie?or, hija s-‘sid benefi?jarju’ ta’ dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1. Il-kun?ett ta’ ‘sid benefi?jarju’ fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat skont il-kun?ett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2. Jekk id-domanda 1.1 ting?ata risposta fl-affermattiv, il-kun?ett g?andu f’dak il-ka? ji?i interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistg?u ji?u inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklu?i ?-?idiet mag?mula fl-2003 rigward “kumpanniji conduit” (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ?-?idiet mag?mula fl-2014 dwar “obbligi kuntrattwali jew legali” (paragrafu 10.2)?

1.3. Jekk il-kummentarji tal-2003 jistg?u ji?u inkorporati fl-interpretazzjoni, hija f’dak il-ka? kundizzjoni sabiex kumpannija titqies li ma hijiex “sid benefi?jarju” fis-sens tad-Direttiva [2003/49] li fil-fatt kien hemm allokazzjoni ta’ fondi lil dawk il-persuni li huma meqjusa mill-Istat li fih il-persuna li t?allas l-interessi hija residenti b?ala “is-sidien benefi?jarji” tal-interessi inkwistjoni, u – jekk dan huwa l-ka? – hija f’dak il-ka? kundizzjoni o?ra li l-mog?dija effettiva sse?? f’punt qrib fi?-?mien g?all-?las tal-interessi u/jew isse?? b?ala ?las ta’ interessi?

1.3.2 X’importanza g?andu f’dan ir-rigward jekk kapital proprju jintu?a g?as-self, jekk l-interessi inkwistjoni jidda??lu fil-kapital (“inkorporati”), jekk ir-ri?evitur tal-interessi sussegwentement ikun g?amel trasferiment fi ?dan il-grupp lill-kumpannija omm tieg?u li hija residenti fl-istess Stat bl-g?an li ji?i a??ustat id-d?ul g?al skopijiet ta’ taxxa ta?t ir-regoli prevalenti fl-Istat inkwistjoni, jekk l-interessi inkwistjoni sussegwentement ji?u kkonvertiti f’kapital fil-kumpannija li tissellef, jekk ir-ri?evitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jg?addi l-interessi lil persuna o?ra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed t?allas l-interessi hija residenti b?ala “is-sidien benefi?jarji” tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri o?rajn jew Stati o?rajn li mag?hom id-Danimarka g?anda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b’tali mod li ta?t il-le?i?lazzjoni Dani?a dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm ba?i sabiex tin?amm taxxa f’ras il-g?ajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u g?alhekk ir?evew l-interessi direttament?

1.4 X’importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tal-interessi g?andux jitqies b?ala ‘sid benefi?jarju’ g?all-finijiet tad-Direttiva jekk il-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-1977?

2. L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/49] fuq l-applikazzjoni ta’ dispo?izzjonijiet nazzjonali g?all-prevenzjoni tal-frodi u l-abbu?, jew fuq l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippre?upponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika li timplementa l-Artikolu 5 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 5?

2.1 Jekk id-domanda 2 ting?ata risposta fl-affermattiv, jista’ l-paragrafu 2(2)(d) tal-[Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji], li tipprovdi li r-responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq id-d?ul mill-interessi ma tinkludix “interessi li huma e?enti mit-taxxa [...] ta?t id-Direttiva [2003/49] fuq sistema komuni ta’ taxxa applikabbli g?all-pagamenti ta’ interessi u ta’ royalties mag?mula bejn kumpanniji

asso?jati ta’ Stati Membri differenti”, g?alhekk jitqies b?ala dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3. Dispo?izzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn ?ew? Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-ri?evitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefi?jarju tal-interessi, hija dispo?izzjoni konvenzjonali kontra l-abbu? koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4. Huwa abbu?, e??, ta?t id-Direttiva [2003/49] jekk, fl-Istat Membru fejn min i?allas l-interessi huwa residenti, tnaqqis ta’ taxxa fuq l-interessi huwa awtorizzat, filwaqt li interessi fl-Istat Membru fejn ir-ri?evitur tal-interessi huwa residenti ma humiex intaxxati?

5. Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ie?or hija s-sid benefi?jarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ie?or hija hekk imsej?a kumpannija conduit artifi?jali, huwa obbligat ta?t id-Direttiva [2003/49] jew ta?t l-Artikolu 10 KE li jiddikjara liema Stat Membru f’dak il-ka? jitqies li huwa s-sid benefi?jarju?

6. 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 [2003/49] rigward interessi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-a??ar titqies li g?andha responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq dawk l-interessi f’dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 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 l-interessi dovuti fil-ka? ta’ talba ta’ ?las pendenti tat-taxxa f’ras il-g?ajn b’rata og?la ta’ interessi mir-rata ta’ interessi pendenti li l-Istat Membru j?omm fuq talbiet ta’ taxxa fuq il-kumpanniji (inklu? d?ul fuq l-interessi) mag?mula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

7. 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 [2003/49] rigward interessi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-a??ar titqies b?ala persuna taxxabbli b’responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq dawn l-interessi f’dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b’mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b’mod s?i?, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema:

(a) l-Istat Membru tal-a??ar jitlob li l-persuna li t?allas l-interessi ??omm it-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-interessi 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 b?al dan li tin?amm it-taxxa f’ras il-g?ajn meta r-ri?evitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru tal-a??ar?

(b) kumpannija omm fl-Istat Membru tal-a??ar ma kinitx tkun mitluba li tag?mel ?lasijiet bil-quddiem ta’ taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, i?da kienet tibda t?allas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi ?mien ?afna iktar tard mid-data tal-maturità g?at-taxxa f’ras il-g?ajn?

Il-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta g?ad-domanda 6 fir-risposta tag?ha g?ad-domanda 7.”

2) Il-Kaw?a C-118/16, X Denmark A/S

46 Mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li l-grupp X huwa grupp dinji ta’ impri?i, fosthom ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali. Matul is-sena 2005, dan il-grupp inxtara minn kumpanniji ta’ investiment, is-sena li fiha ?iet inkorporata r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali.

47 Dawn il-kumpanniji ta' investiment huma azzjonisti diretti tal-kumpannija ewlenija tal-grupp, ji?ifieri X SCA, SICAR, stabbilita fil-Lussemburgu, fejn din tal-a??ar hija operata b?ala kumpannija in akkomandita b'azzjonijiet (SCA) u li g?andha l-kwalità ta' kumpannija ta' investiment f'kapital b'riskju (SICAR).

48 L-awtorità tat-taxxa Dani?a qieset li X SCA, SICAR' kienet entità trasparenti, skont id-dritt Dani?, ji?ifieri li hija ma kinitx kontribwent separat skont il-li?i Dani?a.

49 Skont id-de?i?joni tar-rinviju, il-portafoll ta' X SCA, SICAR kien ikkostitwit minn sehem ta' 100 % fil-kapital ta' X Sweden Holding AB stabbilita fl-Isvezja u minn self mog?ti lil din l-istess kumpannija. Barra minn dan is-sehem u dan is-self, X SCA, SICAR ma kienet te?er?ita ebda attività.

50 L-unika attività ta' X Sweden Holding hija li tkun il-kumpannija holding ta' X Sweden stabbilita fl-Isvezja, li minn na?a tag?ha hija kumpannija omm ta' X Denmark, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali. X Sweden Holding, fis-27 ta' Di?embru 2006, ikkuntrattat ming?and il-kumpannija omm tag?ha stess, X SCA, SICAR, is-self imsemmi fil-punt pre?edenti, g?al ammont ta' EUR 498 500 000. X Sweden Holding naqqset, fil-kalkolu tad-d?ul taxxabbli tag?ha, l-img?ax im?allas lil X SCA, SICAR.

51 X Sweden hija 97.5 % proprjetà ta' X Sweden Holding u 2.5 % proprjetà tal-amministrazzjoni tal-grupp X. Matul il-perijodu inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, X Sweden kellha l-istess Bord tad-Diretturi b?al X Sweden Holding u kellha biss ishma fil-kumpannija X Denmark.

52 Il-Qorti tar-rinviju tindika li, fil-bidu tas-sena 2007, X Sweden assumiet l-attività ta' kumpannija o?ra, f'dan il-ka? X AB, stabbilita fl-Isvezja, li kienet tikkonsisti fir-re?istrazzjoni tal-prodotti mal-awtoritajiet u f'diversi kompiti amministrattivi relatat ma' testijiet klini?i. X Sweden kienet g?alhekk impjegat madwar g?axar persuni u kriet parti mill-uffi??ji tas-sede ta' X AB, fejn komplew ja?dmu l-impjegati kkon?ernati mit-trasferiment.

53 Skont id-de?i?joni tar-rinviju, mir-rapporti annwali g?as-snin 2007 sa 2009 jirri?ulta li X Sweden kellha ?ew? entrati ta' d?ul, ji?ifieri l-entrati "Img?ax u entrati ta' ri?ultat simili" u "D?ul ie?or". X Sweden ma r?eviet ebda d?ul ie?or fil-forma ta' mg?ax g?ajr l-img?ax ir?evut minn X Denmark b'e?ekuzzjoni ta' self ta' EUR 501 miljun ikkuntrattat, b?al dak imsemmi fil-punt 50 ta' din is-sentenza, fis-27 ta' Di?embru 2006. Matul is-snin 2007, 2008 u 2009, l-img?ax ikkostitwixxa rispettivament 98.1 %, 97.8 % u 98 % tad-d?ul totali ta' X Sweden, id-d?ul l-ie?or kien jirrappre?enta 1.9 %, 2.2 % u 2 %. L-img?ax ikkontabbilizzat abba?i tas-self mog?ti lil X Denmark ittie?ed inkunsiderazzjoni fil-kalkolu tad-d?ul taxxabbli ta' X Sweden g?all-imsemmija snin. X Sweden, matul dawn is-snin wettqet — konformement mar-regoli spe?ifi?i applikabbli fl-Isvezja g?al ibbilan?jar fiskali tar-ri?ultati fi ?dan grupp, kif previsti fil-Kapitolu 35 tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul — trasferimenti lejn il-kumpannija omm tag?ha, X Sweden Holding, li kienu jammontaw, rispettivament, g?al EUR 60 468 000, EUR 75 621 000 u EUR 60 353 294. Dan it-trasferiment fi ?dan il-grupp ta lil X Sweden dritt g?al tnaqqis, filwaqt li l-ammonti ttrasferiti ?ew intaxxati fi ?dan X Sweden Holding.

54 X Denmark, min-na?a tag?ha, fil-kalkolu tad-d?ul taxxabbli tag?ha, naqqset l-img?ax im?allas lil X Sweden b'e?ekuzzjoni tas-self ta' EUR 501 miljun ikkuntrattat ma' din il-kumpannija tal-a??ar fis-27 ta' Di?embru 2006. Peress li qieset li X Sweden kienet is-sid benefi?jarju ta' dan l-img?ax, hija ma ?ammitx taxxa f'ras il-g?ajn fir-rigward tal-imsemmi mg?ax.

55 Fid-de?i?joni tag?ha tat-13 ta' Di?embru 2010, SKAT qieset li X Sweden, X Sweden Holding u X SCA, SICAR ma kellhomx il-kwalità ta' sidien benefi?jarji tal-img?ax, fis-sens tad-Direttiva

2003/49, kif ukoll tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka u tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajji?i Nordi?i, u li s-sidien benefi?jarji tal-img?ax kienu l-proprjetarji ta' X SCA, SICAR. Skont il-Ministeru tat-Taxxi, X SCA, SICAR, hija kkostitwita fil-forma ta' kumpannija li ma tinsabx fil-lista, imsemmija fl-Artikolu 3(a)(i) tad-Direttiva 2003/49, tal-kumpanniji li jaqg?u ta?t il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva, u li, barra minn hekk, ma tissodisfax ir-rekwi?it previst fl-Artikolu 3(a)(iii) tal-imsemmija direttiva, li jg?id li l-kumpannija ma g?andhiex tibbenefika minn e?enzjoni. Fil-fatt, din il-kumpannija hija e?entata mit-taxxa fuq id-d?ul ta?t forma ta' mg?ax, ta' profitti u ta' dividendi. Fi kwalunkwe ka?, X SCA, SICAR' ma tistax tkun is-sid benefi?jarju tal-img?ax, peress li hija trasparenti skont id-dritt Dani?. F'dan il-kuntest, il-Ministeru tat-Taxxa qies li X Denmark ma kinitx ippre?entat dokumenti li ji??ertifikaw li l-investituri fil-kumpanniji ta' investiment detenturi ta' X SCA, SICAR huma, fil-parti l-kbira, residenti fiskali f'pajji?i o?ra tal-Unjoni Ewropea jew f'pajji?i o?ra li mag?hom ir-Renju tad-Danimarka kkonkluda konvenzjoni dwar ?elsien minn taxxa doppja. G?al din ir-ra?uni, SKAT qieset li X Denmark kellha ti?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allsa lil X Sweden.

56 X Denmark ikkontestat id-De?i?joni ta' SKAT, tat-13 ta' Di?embru 2010, quddiem il-qrati Dani?i.

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

"1) L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f'?irkustanzi b?al dawk tal-ka? pre?enti, tir?ievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ie?or, hija s-"sid benefi?jarju" ta' dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1 Il-kun?ett ta' "sid benefi?jarju" fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat skont il-kun?ett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2 Jekk id-domanda 1.1 ting?ata risposta fl-affermattiv, il-kun?ett g?andu f'dak il-ka? ji?i interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistg?u ji?u inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklu?i ?-?idiet mag?mula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ?-?idiet mag?mula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali" (paragrafu 10.2)?

1.3 Jekk il-kummentarji tal-2003 jistg?u ji?u inkorporati fl-interpretazzjoni, hija f'dak il-ka? kundizzjoni sabiex kumpannija titqies li ma hijiex "sid benefi?jarju" fis-sens tad-Direttiva [2003/49] li fil-fatt kien hemm allokazzjoni ta' fondi lil dawk il-persuni li huma meqjusa mill-Istat li fih il-persuna li t?allas l-interessi hija residenti b?ala "is-sidien benefi?jarji" tal-interessi inkwistjoni, u – jekk dan huwa l-ka? – hija f'dak il-ka? kundizzjoni o?ra li l-mog?dija effettiva sse?? f'punt qrib fi?-?mien g?all-?las tal-interessi u/jew isse?? b?ala ?las ta' interessi?

1.3.1 X'importanza g?andu f'dan ir-rigward jekk kapital proprju jintu?a g?as-self, jekk l-interessi inkwistjoni jidda??lu fil-kapital ("inkorporati"), jekk ir-ri?evitur tal-interessi sussegwentement ikun g?amel trasferiment fi ?dan il-grupp lill-kumpannija omm tieg?u li hija residenti fl-istess Stat bl-g?an li ji?i a??ustat id-d?ul g?al skopijiet ta' taxxa ta?t ir-regoli prevalenti fl-Istat inkwistjoni, jekk l-interessi inkwistjoni sussegwentement ji?u kkonvertiti f'kapital fil-kumpannija li tissellef, jekk ir-ri?evitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jg?addi l-interessi lil persuna o?ra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed t?allas l-interessi hija residenti b?ala "is-sidien benefi?jarji" tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri o?rajn jew Stati o?rajn li

mag?hom id-Danimarka g?anda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b'tali mod li ta?t il-le?i?lazzjoni Dani?a dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm ba?i sabiex tin?amm taxxa f'ras il-g?ajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u g?alhekk ir?evew l-interessi direttament?

1.4 X'importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tal-interessi g?andux jitqies b?ala "sid benefi?jarju" g?all-finijiet tad-Direttiva jekk il-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-1977?

2) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/49] fuq l-applikazzjoni ta' dispo?izzjonijiet nazzjonali g?all-prevenzjoni tal-frodi u l-abbu?, jew fuq l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippre?upponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika li timplementa l-Artikolu 5 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 5?

2.1 Jekk id-domanda 2 ting?ata risposta fl-affermattiv, jista' l-paragrafu 2(2)(d) tal-Li?i dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li tipprovdi li r-responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq id-d?ul mill-interessi ma tinkludix "interessi li huma e?enti mit-taxxa [...] ta?t id-Direttiva [2003/49] fuq sistema komuni ta' taxxa applikabbli g?all-pagamenti ta' interessi u ta' royalties mag?mula bejn kumpanniji asso?jati ta' Stati Membri differenti", g?alhekk jitqies b?ala dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3) Dispo?izzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn ?ew? Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-ri?evitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefi?jarju tal-interessi, hija dispo?izzjoni konvenzjonali kontra l-abbu? koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4) Huwa abbu?, e??, ta?t id-Direttiva [2003/49] jekk, fl-Istat Membru fejn min i?allas l-interessi huwa residenti, tnaqqis ta' taxxa fuq l-interessi huwa awtorizzat, filwaqt li interessi fl-Istat Membru fejn ir-ri?evitur tal-interessi huwa residenti ma humiex intaxxati?

5) Kumpannija residenti fil-Lussemburgu, stabbilita u rre?istrata ta?t id-dritt tal-kumpanniji b?ala "société en dommandite par actions" (S.C.A.) u kklassifikata wkoll b?ala "société d'investissement en capital á risque' (SICAR) ta?t il-li?i Lussemburgi?a tal-15 ta' ?unju 2004 dwar kumpannija ta' investiment f'kapital ta' riskju (SICAR), hija koperta bid-Direttiva [2003/49]?

5.1 Jekk id-domanda 5 ting?ata risposta fl-affermativ, tista' 'S.C.A./SICAR' Lussemburgi?a tkun is-"sid benefi?jarju" tal-interessi fis-sens tad-Direttiva [2003/49], minkejja li l-Istat Membru tal-kumpannija li qed t?allas l-interessi hija residenti jqis il-kumpannija inkwistjoni b?ala entità b'trasparenza fiskali ta?t il-li?i interna tieg?u?

5.2 Jekk id-domanda 5 ting?ata risposta fin-negattiv, sabiex il-kumpannija li qed tir?ievi l-interessi ma titqiesx b?ala s-"sid benefi?jarju" tal-interessi inkwistjoni, tista' f'dak il-ka? s-'S.C.A./SICAR', f'?irkustanzi b?al dawk fil-ka? pre?enti, titqies b?ala s-"sid benefi?jarju" tal-interessi inkwistjoni hawnhekk g?all-finijiet tad-Direttiva?

6) Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ie?or hija s-sid benefi?jarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ie?or hija hekk imsej?a kumpannija conduit artifi?jali, huwa obbligat ta?t id-Direttiva [2003/49] jew ta?t l-Artikolu 10 KE li jiddikjara f'liema Stat Membru jitqies li jinsab is-sid benefi?jarju f'dak il-ka??

8) Jekk kumpannija residenti fi Stat Membru (kumpannija omm) fil-fatt titqies b?ala e?enti mit-taxxa f'ras il-g?ajn ta?t id-Direttiva [2003/49] rigward interessi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-a??ar titqies b?ala persuna taxxabbli b'responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq dawn l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b'mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod s?i?, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema:

(a) l-Istat Membru tal-a??ar jitlob li l-persuna li t?allas l-interessi ??omm it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-interessi 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 b?al dan li tin?amm it-taxxa f'ras il-g?ajn meta r-ri?evitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru tal-a??ar?

(b) kumpannija omm fl-Istat Membru tal-a??ar ma kinitx tkun mitluba li tag?mel ?lasijiet bil-quddiem ta' taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, i?da kienet tibda t?allas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi ?mien ?afna iktar tard mid-data tal-maturità g?at-taxxa f'ras il-g?ajn?

Il-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta g?ad-domanda 7 fir-risposta tag?ha g?ad-domanda 8."

3) Il-Kaw?a C-119/16, C Danmark I

58 Kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, C USA, stabbilita fl-Istati Uniti, hija proprjetarja ta' C Cayman Islands, stabbilita fil-G?ejjer Kajman, li kienet il-proprjetarja, sa tmiem is-sena 2004, ta' C Danmark II, stabbilita fid-Danimarka, il-kumpannija omm finali ta' grupp ta' kumpanniji. Fi tmiem l-2004, kien hemm ristrutturazzjoni tal-grupp li fil-kuntest tag?ha ?ew? kumpanniji Svedi?i (C Sverige I u C Sverige II), u kumpannija Dani?a, C Danmark I, ?ew interposti bejn C Cayman Islands u C Danmark II. B'effett mill-1 ta' Jannar 2005, C Danmark I saret il-kumpannija omm finali tal-parti Dani?a tal-grupp Amerikan li l-kumpannija omm finali tieg?u hija C USA.

59 Ir-ra?unijiet g?ar-ristrutturazzjoni tal-parti Ewropea tal-grupp ?ew deskritti minn C Danmark I f'nota intitolata 2*004 European Restructuring Process* (il-Pro?ess ta' Ristrutturar Ewropew tal-2004), li tindika b'mod partikolari:

"Fl-2004, il-Grupp [...] analizza l-istruttura organizzattiva tieg?u u dde?ieda li jinkludi kumpanniji holding addizzjonali u l-effett ta' lieva fl-istruttura Ewropea tieg?u. Il-kumpanniji holding addizzjonali jippermettu lill-kumpannija ta??edi iktar liberament g?all-kapital fl-Ewropa u tittrasferixxi b'mod iktar effi?jenti l-kapital fi ?dan il-familji ta' kumpanniji tal-grupp. Barra minn hekk, il-kontabbiltà tal-kumpanniji holding il-?odda tirrifletti l-evalwazzjonijiet ?usti tas-suq g?all-grupp Ewropew, u dan jista' jg?in b'mod prospettiv lill-kumpannija sabiex tikseb il-finanzjament ta' terzi. Fl-a??ar nett, u forsi l-iktar importanti, l-introduzzjoni tal-effett ta' lieva fl-istruttura tippermetti li ji?u mminimizzati r-riskji kummer?jali tal-impri?a billi jitnaqqas l-ammont tal-kapitali rispettivi u?ati f'operazzjonijiet kummer?jali.

Fid-dawl tas-sistema attwali li hija favorevoli g?all-kumpanniji holding li joperaw fl-Isvezja, il-grupp [...] idde?ieda li jo?loq il-kumpanniji holding Ewropej ?odda tieg?u f'dan il-pajji? sabiex jibbenefika minn din is-sistema."

60 Il-Ministeru tat-Taxxa qies li l-interpo?izzjoni ta' ?ew? kumpanniji Svedi?i fuq il-parti Dani?a tal-grupp kienet immotivata minn kunsiderazzjonijiet fiskali. Fit-30 ta' Ottubru 2009, SKAT adottat de?i?joni li tg?id li C Sverige II u C Sverige I ma setg?ux jitqiesu li huma sidien benefi?jarji tal-img?ax im?allas minn C Danmark I, fis-sens tad-Direttiva 2003/49 u tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajji?i Nordi?i.

61 B'digriet tal-25 ta' Mejju 2011, il-Landsskatteren (il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali, id-Danimarka) ikkonfermat id-de?i?joni ta' SKAT billi qieset li l-kumpanniji Svedi?i kienu sempli?ement kumpanniji conduit. L-imsemmi digriet kien b'mod partikolari jindika dan li ?ej:

"Sar-ristrutturazzjoni implimentata fi tmiem is-sena 2004/fil-bidu tas-sena 2005, il-kumpannija a??arija fil-parti Dani?a tal-grupp [C Danmark II], kienet mi?muma direttament minn [C Cayman Islands), il-G?ejjer Kajman.

L-effett tar-ristrutturazzjoni kien l-interpo?izzjoni bejn [C Cayman Islands] u [C Danmark II] ta' tliet kumpanniji li kienu g?adhom kif ?ew stabbiliti u [C Cayman Islands] sussegwentement kienet detentri?i ta' kumpannija holding Svedi?a li min-na?a tag?ha kienet detentri?i ta' kumpannija Svedi?a o?ra li kienet detentri?i ta' [C Danmark I], li saret il-kumpannija omm a??arija fil-parti Dani?a tal-grupp. L-istruttura ta' grupp ?iet stabbilita permezz, b'mod partikolari, ta' serje ta' bejg? fi ?dan il-grupp ta' kumpanniji li fil-kuntest tieg?u [C Cayman Islands] tat self li jammonta, rispettivament, g?al EUR 75 miljuni u g?al EUR 825 miljuni lil [C Sverige I], barra minn hekk fil-kuntest tal-istess bejg? [C Sverige II] tat self li jammonta, rispettivament, g?al EUR 75 miljuni u g?al EUR 825 miljuni lil [C Danmark I].

Il-kambjala ta' EUR 75 miljun miftehma bejn [C Cayman Islands] u [C Sverige I] ?iet konklu?a b'kundizzjonijiet assolutament identi?i g?al dawk li jirri?ultaw mill-kambjala ta' EUR 75 miljun miftiehma bejn [C Sverige II] u [C Danmark I]. L-istess japplika g?al kambjali ta' EUR 825 miljun [...]. Permezz tar-ristrutturazzjoni mwettqa u tar-relazzjoni ta' dejn stabbilit f'dan il-kuntest u espress permezz ta' tran?azzjonijiet bejn il-partijiet li g?andhom interessi komuni, [C Sverige II] ittrasferixxiet lil [C Sverige I], billi rrikorriet g?al regoli Svedi?i dwar it-trasferimenti fi ?dan il-grupp, l-img?ax ir?evut minn [C Danmark I], filwaqt li [C Sverige I] ittrasferixxiet mill-?did il-fondi lil [C Cayman Islands] b?ala spejje? tal-img?ax.

Peress li fl-Isvezja ma kienet te?isti ebda taxxa fuq id-d?ul nett taxxabbli b'applikazzjoni tar-regoli tat-taxxa Svedi?i fis-se?? dak i?-?mien, il-pagamenti ta' mg?ax li kellhom isiru minn [C Danmark I] g?alhekk ?ew ittrasferiti kompletament lil [C Cayman Islands] permezz tal-kumpanniji Svedi?i.

Ebda wa?da mill-kumpanniji ma?luqa matul ir-ristrutturazzjoni ma kienet te?er?ita attivitajiet o?ra g?ajr attivitajiet ta' holding u din hija r-ra?uni g?aliex id-d?ul prevedibbli tag?hom kien biss dak marbut mal-attività ta' holding. Matul l-istabbiliment tar-relazzjonijiet ta' dejn relatati mar-ristrutturazzjoni, dan kellu ne?essarjament jippresupponi, sabiex il-kumpanniji debituri jkunu jistg?u jissodisfaw l-obbligi tag?hom relatati ma dan id-dejn, li dawn il-kumpanniji jir?ievu fondi minn kumpanniji o?ra tal-grupp. Dan aktarx kien rekwi?it minn qabel sa mill-bidu.

[C Sverige II] hija g?alhekk meqjusa li hija kumpannija conduit li s-setg?at tag?ha fil-qasam tad-d?ul li tir?ievi tant huma limitati li din il-kumpannija ma tistax titqies li hija s-sid benefi?jarju tal-img?ax ir?evuti minn [C Danmark I], la abba?i tal-[Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajji?i Nordi?i] u lanqas abba?i tad-Direttiva 2003/49. F'dan ir-rigward ma huwiex rilevanti l-fatt li t-trasferimenti bejn il-kumpanniji Svedi?i ?adu l-forma ta' trasferimenti fi ?dan il-grupp u mhux ta' ?las ta' mg?ax."

62 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, C Danmark I, tqis li C Sverige II u C Sverige I ?ew stabbiliti fl-Isvezja b'rabta mar-ristrutturazzjoni tal-grupp fl-Ewropa, li kienet immotivata minn

kunsiderazzjonijiet ?enerali u kummer?jali. Skont ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, C Sverige II hija s-"sid benefi?jarju", fis-sens tad-Direttiva 2003/49, tal-img?ax li hija ?allsitha.

63 F'dan il-kuntest, l-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Lvant) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel id-domandi preliminari li ?ejjin lill-Qorti tal-?ustizzja:

"1 L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f'?irkustanzi b?al dawk tal-ka? pre?enti, tir?ievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ie?or, hija s-"sid benefi?jarju" ta' dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1 Il-kun?ett ta' "sid benefi?jarju" fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat skont il-kun?ett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2 Jekk id-domanda 1.1 ting?ata risposta fl-affermattiv, il-kun?ett g?andu f'dak il-ka? ji?i interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistg?u ji?u inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklu?i ?-?idiet mag?mula fl-2003 rigward "kumpanniji conduit" (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ?-?idiet mag?mula fl-2014 dwar "obbligi kuntrattwali jew legali" (paragrafu 10.2)?

1.3 Jekk il-kummentarji tal-2003 jistg?u ji?u inkorporati fl-interpretazzjoni, hija f'dak il-ka? kundizzjoni sabiex kumpannija titqies li ma hijiex "sid benefi?jarju" fis-sens tad-Direttiva [2003/49] li fil-fatt kien hemm allokazzjoni ta' fondi lil dawk il-persuni li huma meqjusa mill-Istat li fih il-persuna li t?allas l-interessi hija residenti b?ala "is-sidien benefi?jarji" tal-interessi inkwistjoni, u – jekk dan huwa l-ka? – hija f'dak il-ka? kundizzjoni o?ra li l-mog?dija effettiva sse?? f'punt qrib fi?-?mien g?all-?las tal-interessi u/jew isse?? b?ala ?las ta' interessi?

1.3.1 X'importanza g?andu f'dan ir-rigward jekk kapital proprju jintu?a g?as-self, jekk l-interessi inkwistjoni jidda??lu fil-kapital ("inkorporati"), jekk ir-ri?evitur tal-interessi sussegwentement ikun g?amel trasferiment fi ?dan il-grupp lill-kumpannija omm tieg?u li hija residenti fl-istess Stat bl-g?an li ji?i a??ustat id-d?ul g?al skopijiet ta' taxxa ta?t ir-regoli prevalenti fl-Istat inkwistjoni, jekk l-interessi inkwistjoni sussegwentement ji?u kkonvertiti f'kapital fil-kumpannija li tissellef, jekk ir-ri?evitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jg?addi l-interessi lil persuna o?ra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed t?allas l-interessi hija residenti b?ala "is-sidien benefi?jarji" tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri o?rajn jew Stati o?rajn li mag?hom id-Danimarka g?anda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b'tali mod li ta?t il-le?i?lazzjoni Dani?a dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm ba?i sabiex tin?amm taxxa f'ras il-g?ajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u g?alhekk ir?evew l-interessi direttament?

1.4 X'importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tal-interessi g?andux jitqies b?ala "sid benefi?jarju" g?all-finijiet tad-Direttiva jekk 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-1977?

2) L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/49] fuq l-applikazzjoni ta' dispo?izzjonijiet nazzjonali g?all-prevenzjoni tal-frodi u l-abbu?, jew fuq l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippre?upponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika li timplementa l-Artikolu 5 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 5?

2.1 Jekk id-domanda 2 ting?ata risposta fl-affermattiv, jista' l-paragrafu 2(2)(d) tal-Li?i [Dani?a] dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li tipprovdi li r-responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq id-d?ul mill-interessi ma tinkludix "interessi li huma e?enti mit-taxxa [...] ta?t id-Direttiva [2003/49] fuq sistema komuni ta' taxxa applikabbli g?all-pagamenti ta' interessi u ta' royalties mag?mula bejn kumpanniji asso?jati ta' Stati Membri differenti", g?alhekk jitqies b?ala dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3) Dispo?izzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn ?ew? Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-ri?evitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefi?jarju tal-interessi, hija dispo?izzjoni konvenzjonali kontra l-abbu? koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4) Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ie?or hija s-sid benefi?jarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ie?or hija hekk imsej?a kumpannija conduit artifi?jali, huwa obbligat ta?t id-Direttiva [2003/49] jew ta?t l-Artikolu 10 KE li jiddikjara liema Stat f'dak il-ka? jitqies b?ala s-sid benefi?jarju?

5) 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 [2003/49] rigward interessi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-a??ar titqies li g?andha responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq dawk l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 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 l-interessi dovuti fil-ka? ta' talba ta' ?las pendenti tat-taxxa f'ras il-g?ajn b'rata og?la ta' interessi mir-rata ta' interessi pendenti li l-Istat Membru j?omm fuq talbiet ta' taxxa fuq il-kumpanniji (inklu? d?ul fuq l-interessi) mag?mula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

6) 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 [2003/49] rigward interessi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-a??ar titqies b?ala persuna taxxabbli b'responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq dawn l-interessi f'dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b'mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b'mod s?i?, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema:

– (a) l-Istat Membru tal-a??ar jitlob li l-persuna li t?allas l-interessi ??omm it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-interessi 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 b?al dan li tin?amm it-taxxa f'ras il-g?ajn meta r-ri?evitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru tal-a??ar?

– (b) kumpannija omm fl-Istat Membru tal-a??ar ma kinitx tkun mitluba li tag?mel ?lasijiet bil-quddiem ta' taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, i?da kienet tibda t?allas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi ?mien ?afna iktar tard mid-data tal-maturità g?at-taxxa f'ras il-g?ajn?

Il-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta g?ad-domanda 5 fir-

risposta tag?ha g?ad-domanda 6.”

4) Il-Kaw?a C-299/16, Z Denmark

64 Mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li Z Denmark hija impri?a industrijali Dani?a.

65 Fix-xahar ta’ Awwissu 2005, il-kumpannija ta’ investiment A Fund xtrat madwar 66 % tal-azzjonijiet tat-tip A ta’ din il-kumpannija (li jirrappre?entaw madwar 64 % tad-drittijiet ta’ vot) ming?and il-proprjetarji pre?edenti tag?hom, ji?ifieri l-kumpannija ta’ investiment B u l-istituzzjoni finanzjarja Dani?a C, filwaqt li D ?amm il-kumplament tal-azzjonijiet tat-tip A. Barra minn hekk, g?add ta’ diretturi g?olja ta’ Z Denmark kienu detenturi ta’ azzjonijiet tat-tip B.

66 A Fund hija komposta minn ?ames fondi, li minnhom erba’ ?ew stabbiliti fil-forma ta’ so?jetà in akkomandita (Limited Partnership) f’Jersey, ji?ifieri f’forma fiskalment trasparenti skont id-dritt fiskali Dani?. L-a??ar fond, A Fund (Nru. 5) Limited, Jersey, g?andu l-forma ta’ kumpannija mhux trasparenti fiskalment u g?andu madwar 0.5 % ta’ A Fund. Skont l-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, l-investituri fl-ewwel erba’ fondi huma residenti ta’ numru kbir ta’ pajji?i, kemm li huma parti mill-Unjoni kif ukoll li ma humiex.

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

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

69 L-operazzjoni ta’ trasferiment ?iet ikkompletata bl-g?oti, minn A Fund lil Z Luxembourg, ta’ self li kien jammonta, huwa wkoll, g?al DKK 146 010 341 (madwar EUR 19.6 miljuni). L-img?ax pagabbli fuq is-self kien ta’ 9.875 %, fejn l-img?ax kellu jidda??al fil-kontabbiltà fi tmiem is-sena.

70 Fil-21 ta’ ?unju 2006, A Fund ittrasferixxiet l-azzjonijiet tag?ha f’Z Denmark lil Z Luxembourg.

71 Skont il-kontabbiltà ta’ Z Luxembourg g?as-sena 2007 (il-kontabbiltà g?as-sena 2006 kienet turi entrati paragunabbli), l-unika attività ta’ din il-kumpannija kienet dik li ??omm azzjonijiet f’Z Denmark. Din il-kontabbiltà turi wkoll li l-bilan? tal-kumpannija Z Luxembourg min-negattiv, g?as-sena 2006, li jammonta g?al EUR 23 588, sar po?ittiv g?as-sena 2007, li jammonta g?al EUR 15 587. Minn din il-kontabbiltà jirri?ulta wkoll li d-d?ul mill-img?ax kien jammonta, matul dawn is-snin, g?al EUR 1 497 208 u g?al EUR 1 192 881 rispettivament, filwaqt li l-ispejje? tal-img?ax kienu ta’ EUR 1 473 675 u ta’ EUR 1 195 124 rispettivament. Fl-entrata “Taxxa fuq il-profitti” (Tax on profit), kien jidher, g?as-sena 2006, l-ammont ta’ EUR 3 733 u, g?as-sena 2007, l-ammont ?ero.

72 Fl-1 ta’ Novembru 2007, Z Denmark ?allset lura s-self mog?ti minn A Fund, l-img?ax akkumulat sa din id-data kien jammonta g?al DKK 21 241 619 (madwar EUR 2.85 miljun). Z Luxembourg, fl-istess jum, ?allset dejnha ma’ A Fund, dejn li kien kompost minn kapital u minn img?ax.

73 Fid-de?i?joni tag?ha tal-10 ta’ Di?embru 2010, SKAT ma rrikonoxxietx lil Z Luxembourg il-kwalità ta’ sid benefi?jarju tal-img?ax im?allas lilha minn Z Denmark, fis-sens tad-Direttiva 2003/49 u tal-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka.

74 Permezz ta’ de?i?joni tal-31 ta’ Jannar 2012, il-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali kkonfermat id-de?i?joni ta’ SKAT. Id-De?i?joni kien fiha s-siltiet segwenti:

“[Z Luxembourg] ma hijiex hawnhekk meqjusa b?ala “sid benefi?jarju” [*beneficial owner*] la fid-dawl tal-[Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka] u lanqas fid-dawl tad-Direttiva [2003/49].

G?andu jitqies, f’dan ir-rigward, l-arran?ament li ?ie effettivament stabbilit bejn partijiet fl-istess komunità ta’ interessi u li permezz tieg?u [Z Luxembourg] ittrasferixxiet l-img?ax ir?evut minng?and Z Denmark lil kumpannija ta’ investiment li min-na?a tag?ha re?g?et itrasferixxietu lill-investituri rispettivi tag?ha.

Bit-trasferiment lil [Z Luxembourg] tad-dejn li [Z Denmark] kellha mal-kumpannija ta’ investiment u bix-xiri fl-istess ?in, minn din il-kumpannija, tal-azzjonijiet f’[Z Denmark] permezz ta’ self mog?ti minn fondi li jammontaw g?al somma kwa?i ekwivalenti g?al dak tad-dejn fuq il-kumpannija, u b’kundizzjonijiet kwa?i identi?i, l-intaxxar ta’ [Z Luxembourg] fuq l-img?ax im?allsa mill-kumpannija Dani?a kellu ji?i nnewtralizzat permezz tal-?las tal-img?ax mill-kumpannija lill-kumpanniji ta’ investiment, b’tali mod li l-operazzjonijiet kollha ma kellhomx jipprodu?u d?ul nett taxxabbli li fuqu kienet ti?i ntaxxata l-kumpannija. Il-kumpannija Lussemburgi?a g?alhekk hija meqjusa b?ala kumpannija conduit li ma kellhiex setg?at reali jew il-possibbiltà li tie?u de?i?jonijiet dwar x’kellu jsir mill-ammonti ttrasferiti.

Il-benefi??ju tal-e?enzjoni mit-taxxa f’ras il-g?ajn Dani?a, kif previst mill-[Konvenzjoni Fiskali bejn il-Lussemburgu u d-Danimarka] u/jew id-Direttiva [2003/49], g?alhekk huwa mi??ud lil [Z Luxembourg].

?ie spjegat li l-img?ax ittrasferit minn [Z Luxembourg] lill-kumpannija ta’ investiment, li g?andha titqies b?ala trasparenti, ?ie ttrasferit mill-?did lill-investituri tal-kumpannija. G?alhekk, tqum il-kwistjoni ta’ jekk eventwalment g?andux ikun hemm rinunzja g?at-taxxa fuq l-img?ax bis-sa??a ta’ konvenzjoni dwar ?elsien minn taxxa doppja li tkopri lill-investituri. Min?abba l-mod li bih ?iet ippre?entata l-kaw?a, ma jkunx i??ustifikat li din il-kwistjoni ti?i de?i?a, u dan g?as-sempli?i ra?uni li l-listi prodotti ma jikkostitwixxux dokumentazzjoni suffi?jenti sabiex ji?i stabbilit li kien hemm taxxa doppja.”

75 Z Denmark ikkontestat din id-de?i?joni tal-Kummissjoni Fiskali Nazzjonali quddiem il-qrati Dani?i.

76 Quddiem il-qorti tar-rinviju, Z Denmark ssostni, b’mod partikolari, li l-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” fis-sens tad-Direttiva 2003/49 huwa kun?ett tad-dritt tal-Unjoni li g?andu jing?ata l-interpretazzjoni rispettiva tieg?u u mhux interpretazzjoni fid-dawl tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD. Fi kwalunkwe ka?, l-interpretazzjoni tista’ titwettaq biss fid-dawl tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 u l-kummentarji relatati. Interpretazzjoni dinamika tkun tmur kontra l-prin?ipju ta’ ?ertezza legali. Barra minn hekk, Z Denmark tikkontesta l-fatt li, f’dan il-ka?, kien hemm abbu? fis-sens tad-Direttiva 2003/49.

77 Fl-a??ar nett, Z Denmark tikkritika d-differenza fit-trattament li kien hemm f’dan il-ka?, bi ksur tal-Artikolu 43 KE, b’mod partikolari l-impossibbiltà li Z Luxembourg tnaqqas l-img?ax im?allas fuq self mill-azzjonist tag?ha sabiex tkun tista’ tag?ti s-self lil Z Denmark. Fil-fatt, li kieku Z Luxembourg kienet kumpannija Dani?a, hija kienet tkun tista’ tnaqqas dawn l-ispejje? u ma kienx ikollha d?ul minn img?ax taxxabbli.

78 Fir-rigward tat-taxxa f’ras il-g?ajn, Z Denmark issostni li je?istu ?ertu numru ta’ differenzi fundamentali meta mqabbla mal-intaxxar tal-kumpanniji residenti. L-ewwel nett, it-taxxa f’ras il-g?ajn g?andha tit?allas qabel it-taxxa fuq il-kumpanniji. It-tieni nett, l-interessi moratorji dovuti fuq it-taxxa f’ras il-g?ajn huma ?afna og?la milli fil-ka? tat-taxxa fuq il-kumpanniji. It-tielet nett, huwa

min jissellef li g?andu ji?bor it-taxxa f’ras il-g?ajn. Ir-raba’ nett, huwa wkoll min jissellef li huwa obbligat i?allas it-taxxa f’ras il-g?ajn.

79 F’dawn i?-?irkustanzi, il-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Punent) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1. L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49] moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat fis-sens li kumpannija residenti fi Stat Membru li tkun koperta mill-Artikolu 3 tad-Direttiva u, f’?irkustanzi b?al dawk tal-ka? pre?enti, tir?ievi interessi minn sussidjarja fi Stat Membru ie?or, hija s-“sid benefi?jarju” ta’ dawn l-interessi fis-sens tad-Direttiva?

1.1. Il-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva [2003/49], moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva, g?andu ji?i interpretat skont il-kun?ett korrispondenti fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977?

1.2. Jekk id-domanda 1.1 ting?ata risposta fl-affermattiv, il-kun?ett g?andu f’dak il-ka? ji?i interpretat biss fid-dawl tal-kummentarju dwar l-Artikolu 11 tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1977 (paragrafu 8), jew jistg?u ji?u inkorporati kummentarji sussegwenti fl-interpretazzjoni, inklu?i ?-?idiet mag?mula fl-2003 rigward “kumpanniji conduit” (paragrafu 8.1, issa paragrafu 10.1) u ?-?idiet mag?mula fl-2014 dwar “obbligi kuntrattwali jew legali” (paragrafu 10.2)?

1.3. Jekk il-kummentarji tal-2003 jistg?u ji?u inkorporati fl-interpretazzjoni, x’importanza g?andu fl-evalwazzjoni dwar jekk kumpannija tistax titqies li ma hijiex “sid benefi?jarju” fis-sens tad-Direttiva [2003/49], jekk l-interessi inkwistjoni jidda??lu fil-kapital (“inkorporati”), jekk ir-ri?evitur tal-interessi kellu obbligu kuntrattwali jew legali li jg?addi l-interessi lil persuna o?ra, u jekk il-parti l-kbira tal-persuni meqjusa mill-Istat fejn il-persuna li qed t?allas l-interessi hija residenti b?ala “is-sidien benefi?jarji” tal-interessi jkunu residenti fi Stati Membri o?rajn jew Stati o?rajn li mag?hom id-Danimarka g?anda konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b’tali mod li ta?t il-le?i?lazzjoni Dani?a dwar it-taxxa ma kienx ikun hemm ba?i sabiex tin?amm taxxa f’ras il-g?ajn kieku dawk il-persuni kienu persuni li jsellfu u g?alhekk ir?evew l-interessi direttament?

1.4. X’importanza g?andu g?all-evalwazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk ir-ri?evitur tal-interessi g?andux jitqies b?ala “sid benefi?jarju” g?all-finijiet tad-Direttiva jekk il-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-1977?

2. L-invokazzjoni minn Stat Membru tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [2003/48] fuq l-applikazzjoni ta’ dispo?izzjonijiet nazzjonali g?all-prevenzjoni tal-frodi u l-abbu?, jew tal-Artikolu 5(2) tad-Direttiva, tippre?upponi li l-Istat Membru inkwistjoni jkun adotta dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika li timplementa l-Artikolu 5 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 5?

2.1. Jekk id-domanda 2 ting?ata risposta fl-affermattiv, jista’ l-paragrafu 2(2)(d) tal-Li?i dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, li jipprovdi li r-responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq id-d?ul mill-interessi ma tinkludix “interessi li huma e?enti mit-taxxa [...] ta?t id-Direttiva 2003/49/KE dwar sistema komuni ta’ tassazzjoni applikabbli g?all-pagamenti ta’ img?ax u ta’ royalties bejn kumpanniji asso?jati ta’ Stati Membri differenti”, g?alhekk jitqies b?ala dispo?izzjoni nazzjonali spe?ifika kif imsemmija fl-Artikolu 5 tad-Direttiva?

3. Dispo?izzjoni fi ftehim dwar it-taxxa doppja bejn ?ew? Stati Membri u abbozzata skont il-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, skont liema t-tassazzjoni fuq l-interessi tiddependi fuq jekk ir-ri?evitur tal-interessi jitqiesx li huwa s-sid benefi?jarju tal-interessi, hija dispo?izzjoni konvenzjonali kontra l-abbu? koperta mill-Artikolu 5 tad-Direttiva?

4. Stat Membru li ma jixtieqx jirrikonoxxi li kumpannija fi Stat Membru ie?or hija s-sid benefi?jarju tal-interessi u jallega li l-kumpannija fl-Istat Membru l-ie?or hija hekk imsej?a kumpannija conduit artifi?jali, huwa obbligat ta?t id-Direttiva [2003/49] jew ta?t l-Artikolu 10 KE li jiddikjara liema dak l-Istat Membru f’dak il-ka? iqis li huwa s-sid benefi?jarju?

5. Jekk il-persuna li t?allas l-interessi hija residenti fi Stat Membru u r-ri?evitur tal-interessi huwa residenti fi Stat Membru ie?or u meta r-ri?evitur tal-interessi jitqies mill-ewwel Stat Membru li ma huwiex is-“sid benefi?jarju” tal-interessi inkwistjoni ta?t id-Direttiva [2003/49] u g?aldaqstant jitqies li g?andu responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq dawk l-interessi f’dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema l-ewwel Stat Membru, fit-tassazzjoni tar-ri?evitur tal-interessi li ma huwiex residenti, ma ji?ux inkunsiderazzjoni spejje? fil-forma ta’ spejje? ta’ interessi li r-ri?evitur tal-interessi kellu f’?irkustanzi b?al dawk f’dan il-ka?, filwaqt li spejje? ta’ interessi ?eneralment jistg?u jitnaqqsu ta?t il-le?i?lazzjoni ta’ dan l-Istat Membru u g?aldaqstant jistg?u jitnaqqsu mid-d?ul taxxabbli minn ri?evitur tal-interessi li jkun residenti?

6. 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 [2003/49] rigward interessi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru tal-a??ar titqies b?ala persuna taxxabbli b’responabbiltà limitata g?at-taxxa fuq dawn l-interessi f’dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema l-Istat Membru tal-a??ar jitlob 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 (inklu? d?ul mill-interessi) mag?mula kontra kumpannija residenti fl-istess Stat Membru?

7. 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 [2003/49] rigward interessi r?evuti minn kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or (sussidjarja), u l-kumpannija omm tal-Istat Membru msemmi l-a??ar titqies li hija persuna taxxabbli b’responsabbiltà limitata g?at-taxx fuq dawk l-interessi f’dak l-Istat Membru, l-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE (b’mod alternattiv, l-Artikolu 56 KE), meqjusa separatament jew b’mod s?i?, jipprekludu le?i?lazzjoni skont liema:

– 7.1 l-Istat Membru tal-a??ar jitlob li l-persuna li t?allas l-interessi ??omm it-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-interessi 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 r-ri?evitur tal-interessi jkun residenti fl-Istat Membru msemmi l-a??ar?

– 7.2 kumpannija omm fl-Istat Membru tal-a??ar ma kinitx tkun mitluba li tag?mel ?lasijiet bil-quddiem ta’ taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali, i?da kienet tibda t?allas it-taxxa fuq il-kumpanniji fi ?mien ?afna iktar tard mid-data tal-maturità g?at-taxxa f’ras il-g?ajn?

Il-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea hija mitluba li tinkludi r-risposta g?ad-domanda 6 fir-risposta tag?ha g?al din id-domanda.”

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

80 Min?abba li hemm konnessjoni bejn l-erba’ kaw?i prin?ipali, li lkoll jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-Direttiva 2003/49 u tal-libertajiet fundamentali san?iti fit-Trattati, hemm lok li dawn jing?aqdu g?all-finijiet tas-sentenza.

81 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-116/16 u C?117/16, li huma s-su??ett tas-sentenza tal-lum, T Danmark u Y Denmark Aps (C-116/16 u C-117/16), 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

82 Id-domandi mag?mula mill-qrati nazzjonali jirrigwardaw tliet kwistjonijiet. L-ewwel kwistjoni hija dwar il-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” fis-sens tad-Direttiva 2003/49, kif ukoll 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 minn kull taxxa prevista fl-Artikolu 1(1) tal-imsemmija direttiva, lil kumpannija li ?allset img?ax lil entità stabbilita fi Stat Membru ie?or. 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 2003/49, 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, 1.1, 1.2, 2, 2.1 u 3 fil-Kaw?i C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16

83 Fl-ewwel lok, permezz tad-domandi 1, 1.1 u 1.2 fil-Kaw?i C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu dwar kif g?andu ji?i interpretat il-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju”, fis-sens tal-Artikolu 1(1) u (4) tad-Direttiva 2003/49. Fit-tieni lok, permezz tad-domandi 2, 2.1 u 3 fil-Kaw?i C?115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16, il-qrati tar-rinviju essenzjalment jistaqsu jekk il-?lieda kontra l-frodi jew l-abbu?, awtorizzata fl-Artikolu 5 tad-Direttiva 2003/49, tippre?upponix l-e?istenza ta’ dispo?izzjoni tad-dritt nazzjonali jew ta’ konvenzjoni kontra l-abbu? fis-sens tal-ewwel paragrafu ta’ dan l-artikolu. Dawn il-qrati jistaqsu b’mod partikolari jekk dispo?izzjoni tad-dritt nazzjonali jew ta’ konvenzjoni li tinkludi l-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju” tistax titqies li tikkostitwixxi ba?i legali li tippermetti l-?lieda kontra l-frodi jew l-abbu? ta’ dritt.

Fuq il-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju ta’ img?ax”

84 G?andu qabelxejn ji?i rrilevat li l-kun?ett ta’ “sid benefi?jarju”, li jinsab fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, ma jistax jag?mel riferiment g?al kun?etti tad-dritt nazzjonali li g?andhom kampijiet ta’ applikazzjoni differenti.

85 ?ie de?i?, f’dan ir-rigward, li mill-premessi 2 sa 4 tad-Direttiva 2003/49 jirri?ulta li din hija inti?a g?all-eliminazzjoni tat-tassazzjoni doppja g?al dak li jirrigwarda l-pagamenti tal-img?ax u tar-royalties li jsiru bejn kumpanniji asso?jati ta’ Stat Membri differenti u sabiex dawn il-pagamenti jkunu su??etti g?at-taxxa darba wa?da fi Stat Membru wie?ed, it-tne??ija ta’ kull taxxa fuq l-imsemmija pagamenti fl-Istat Membru li jori?inaw minnu tikkostitwixxi s-soluzzjoni l-iktar xierqa sabiex tinkiseb ugwaljanza fiskali fit-trattament bejn tran?azzjonijiet nazzjonali u tran?azzjonijiet

transkonfinali (sentenza tal-21 ta' Lulju 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punt 24).

86 Il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, kif huwa ddefinit mill-Artikolu 1(1) tag?ha, jirrigwarda, g?alhekk, l-e?enzjoni tal-pagamenti ta' mg?ax u royalties fl-Istat Membru tal-ori?ini ta' dawn tal-a??ar, meta l-benefi?jarju tag?hom tkun kumpannija stabbilita fi Stat Membru ie?or jew stabbiliment permanenti, li jinsab fi Stat Membru ie?or, u li jappartjeni g?al kumpannija ta' Stat Membru (sentenza tal-21 ta' Lulju 2011, Scheuten Solar Technology, C?397/09, EU:C:2011:499, punt 25).

87 Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja enfasizzat li, peress li l-Artikolu 2(a) ta' din id-direttiva jiddefinixxi l-imsemmija mg?ax b?ala "d?ul minn pretensjonijiet ta' debitu ta' kull tip", huwa biss is-sid benefi?jarju li jista' jir?ievi mg?ax li jikkostitwixxi d-d?ul minn tali pretensjonijiet ta' debitu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Lulju 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punt 27).

88 Il-kun?ett ta' "sid benefi?jarju ta' img?ax", fis-sens ta' din id-direttiva, g?andu g?alhekk ji?i interpretat b?ala li jfisser entità li tibbenefika effettivament mill-img?ax im?allas lilha. L-Artikolu 1(4) tal-istess direttiva jikkonferma dan ir-riferiment g?ar-realtà ekonomika billi jispe?ifika li kumpannija ta' Stat Membru g?andha titqies b?ala sid benefi?jarju ta' mg?ax u royalties biss jekk tir?evihom g?all-benefi??ju tag?ha stess u mhux b?ala intermedjarju, b?al a?ent, amministratur fidu?jarju jew firmatarju awtorizzat, ta' persuna o?ra.

89 Kif jirri?ulta mill-punt 10 ta' din is-sentenza, g?alkemm ?erti ver?jonijiet lingwisti?i tal-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, b?al dawk bil-lingwa Bulgara, Fran?i?a, Latvjana u Rumena, ju?aw it-terminu "benefi?jarju", il-parti l-kbira tal-ver?jonijiet lingwisti?i l-o?ra ju?aw espressjonijiet b?al "sid benefi?jarju" (ver?jonijiet bil-lingwa Spanjola, ?eka, Estonjana, Ingli?a, Taljana, Litwana, Maltija, Portugi?a u Finlandi?a) jew "proprjetarju"/"dak li g?andu d-dritt li ju?a" (ver?jonijiet bil-lingwa ?ermani?a, Dani?a, Griega, Kroata, Ungeri?a, Pollakka, Slovakka, Slovena u Svedi?a), jew "dak li fl-a??ar mill-a??ar g?andu d-dritt" (ver?joni bil-lingwa Olandi?a). L-u?u ta' dawn id-diversi espressjonijiet jenfasizza li t-terminu "benefi?jarju" ma jikkon?ernax benefi?jarju identifikat formalment, i?da l-entità li tibbenefika ekonomikament mill-img?ax mi?bur u li g?andha g?alhekk, is-setg?a li tidde?iedi l-u?u li jsir minnu. B'konformità ma' dak li ?ie mfakkar fil-punt 86 ta' din is-sentenza, hija biss entità stabbilita fl-Unjoni li tista' tkun sid benefi?jarju tal-img?ax li jista' jibbenefika mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49.

90 Barra minn hekk, kif jirri?ulta mill-Proposta g?al Direttiva tal-Kunsill dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli g?all-pagamenti ta' mg?ax u ta' royalties bejn kumpaniji asso?jati ta' Stati Membri differenti, ippre?entata fis-6 ta' Marzu 1998 (Dokument COM (1998) 67 finali) u li hija l-ba?i tad-Direttiva 2003/49, din tal-a??ar hija bba?ata fuq l-Artikolu 11 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1996, u g?andha l-istess g?an b?alu, ji?ifieri li ti?i evitata t-taxxa doppja internazzjonali. Il-kun?ett ta' "sid benefi?jarju", li jinsab f'konvenzjoniiet bilaterali bba?ati fuq dan il-mudell, kif ukoll l-emendi su??essivi g?all-imsemmi mudell u g?all-kummentarji relatati mieg?u huma, g?alhekk, rilevanti g?all-interpretazzjoni tal-imsemmija direttiva.

91 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali jsostnu li interpretazzjoni tal-kun?ett ta' "sid benefi?jarju ta' img?ax jew royalties", fis-sens tal-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, fid-dawl tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD u tal-kummentarji relatati mieg?u, ma tistax ti?i a??ettata peress li tkun nieqsa minn kull le?ittimità demokratika. Madankollu, dan l-argument ma jistax jintlaqa', peress li tali interpretazzjoni, g?alkemm ispirata mill-?idma tal-OECD, hija bba?ata, kif jirri?ulta mill-punti 85 sa 90 ta' din is-sentenza, fuq din id-direttiva stess kif ukoll fuq l-istorja le?i?lattiva tag?ha li jirriflettu l-pro?ess demokratiku tal-Unjoni.

92 Mill-i?vilupp tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD u mill-kummentarji relatati mieg?u, kif espost fil-punti 4 sa 6 ta' din is-sentenza, jirri?ulta li l-kun?ett ta' "sid benefi?jarju" jeskludi l-kumpanniji conduit u ma g?andux jinftiehem f'sens tekniku u strett, i?da f'sens li jippermetti li ti?i evitata t-taxxa doppja u li jkun hemm prevenzjoni tal-frodi u tal-eva?joni fiskali.

93 Anki l-konvenzjoniiet bilaterali konklu?i mill-Istati Membri ma' Stati Membri o?ra abba?i tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, b?all-Konvenzjoni Fiskali bejn il-Pajji?i Nordi?i, jattestaw dan l-i?vilupp. G?andu ji?i effettivament ikkonstatat li l-imsemmija konvenzjonijiet, i??itati fil-punti 16 sa 18 ta' din is-sentenza, kollha fihom l-espressjoni "sid benefi?jarju" fis-sens tal-imsemmi mudell.

94 G?andu ji?i ppre?i?at ukoll li s-sempli?i fatt li l-kumpannija li tir?ievi l-img?ax fi Stat Membru ma hijiex is-"sid benefi?jarju" tieg?u ma jfissirx ne?essarjament li l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 ma hijiex applikabbli. Huwa effettivament kon?epibbli li tali mg?ax ikun e?entat g?al din ir-ra?uni, fl-Istat tal-ori?ini, meta l-kumpannija li tir?evih tittrasferixxi l-ammont lil sid benefi?jarju stabbilit fl-Unjoni u li barra minn hekk ikun jissodisfa r-rekwi?iti kollha stabbiliti mid-Direttiva 2003/49 sabiex jibbenefika minn tali e?enzjoni.

Dwar il-?tie?a ta' dispo?izzjoni spe?ifika tad-dritt nazzjonali jew ta' konvenzjoni li timplimenta l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2003/49

95 Il-qrati tar-rinviju jistaqsu jekk, fil-?lieda kontra abbu? ta' dritt fil-kuntest tal-applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, 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.

96 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).

97 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?iv 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).

98 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.

99 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, kifr 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)

100 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).

101 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).

102 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).

103 Fil-kaw?i prin?ipali, ir-regoli li fir-rigward tag?hom SKAT qed tallega li hemm abbu? huma d-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2003/49, li ?iet adottata sabiex ji?i m?e??e? l-i?vilupp ta’ suq uniku li jkollu l-karatteristi?i ta’ suq intern u li tipprevedi e?enzjoni, fl-Istat Membru ta’ ori?ini, tal-img?ax im?allas lil kumpannija relatata stabbilita fi Stat Membru ie?or. Kif jirri?ulta mill-proposta g?al direttiva msemmija fil-punt 90 ta’ din is-sentenza, ?erti definizzjonijiet previsti f’din id-direttiva huma ispirati minn dawk li jinsabu fl-Artikolu 11 tal-Mudell ta’ Konvenzjoni Fiskali tal-OECD tal-1996.

104 G?alkemm l-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2003/49 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 96 sa 98 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.

105 Barra minn hekk, g?alkemm l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva 2003/49 jipprovdi li l-Istati Membri jistg?u, f'ka? ta' frodi, ta' eva?joni jew ta' abbu?, jirtiraw il-benefi??ji ta' din id-direttiva jew jirrifjutaw li japplikawha, din id-dispo?izzjoni lanqas ma g?andha ti?i interpretata b?ala li teskludi l-applikazzjoni tal-prin?ipju tad-dritt tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' prattiki abbu?ivi, sa fejn l-applikazzjoni tal-imsemmi prin?ipju ma hijiex su??etta g?al rekwi?it ta' traspo?izzjoni, hekk kif huma d-dispo?izzjonijiet ta' din id-Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punti 28 u 31).

106 Kif ?ie mfakkar fil-punt 85 ta' din is-sentenza, mill-premessi 2 sa 4 tad-Direttiva 2003/49 jirri?ulta li l-g?an tag?ha huwa l-eliminazzjoni tat-taxxa doppja ta' mg?ax u tar-royalties im?allsa bejn kumpanniji asso?jati ta' Stati Membri differenti kif ukoll bejn stabbilimenti permanenti ta' dawn il-kumpanniji sabiex, minn na?a, ji?u evitati formalitajiet amministrattivi oneru?i ??ejjed u problemi ta' likwidità u, min-na?a l-o?ra, li tinkiseb ugwaljanza fit-trattament fiskali bejn tran?azzjonijiet nazzjonali u tran?azzjonijiet transkonfinali.

107 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 2003/49 ma huwiex koerenti ma' tali g?anijiet u, kuntrarjament, jippre?udika l-koe?joni ekonomika u l-funzjonament tajjeb tas-suq intern billi jikkaw?a distorsjoni tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni. Kif essenzjalment osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 63 tal-konklu?jonijiet tag?ha fil-Kaw?a C-115/16, 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).

108 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 2003/49 huwa armonizzazzjoni fil-qasam tat-taxxi diretti sabiex l-operaturi ekonomi?i jkunu jistg?u jibbenefikaw mis-suq intern billi titne??a t-taxxa doppja, u li, b'mod partikolari, il-premessa 6 ta' din id-direttiva tispe?ifika li je?tie? li l-Istati Membri ma ji??a?dux mill-possibbiltà li jie?du mi?uri ne?essarji sabiex ji?u mi??ielda l-frodi jew l-abbu?i.

109 G?alkemm il-fatt li persuna taxxabbli tfittex l-iktar sistema fiskali vanta??u?a g?aliha ?ertament 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?ernatà (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 51; tas-7 ta' Novembru 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punt 61, u tal-25 ta' Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punti 61 sa 63).

110 Minn dawn l-elementi jirri?ulta li huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li g?andhom jirrifjutaw il-benefi??ju ta' drittijiet previsti mid-Direttiva 2003/49, meta dawn ji?u invokati b'mod frawdolenti

jew abbu?iv.

111 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 2003/49, invokat b’mod frawdolenti jew abbu?iv.

112 Ir-rikorrenti 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 5(1) tad-Direttiva 2003/49, 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.

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

114 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.

115 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).

116 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).

117 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 5 tad-Direttiva 2003/49, 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 1(1) 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).

118 Fil-fatt, rifjut fil-konfront ta’ persuna taxxabbli fil-pre?enza ta’ tali ?irkustanzi ma huwiex kopert mill-e?empju msemmi fil-punt 114 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).

119 G?alhekk, sa fejn, hekk kif ?ie mfakkar fil-punt 96 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, f'dan il-ka?, tad-Direttiva 2003/49 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 fir-rigward ta' dan id-dritt, huma biss issodisfatti formalment (ara, f'dan is-sens u 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).

120 F'tali ?irkustanzi, l-Istati Membri g?andhom, g?alhekk, jirrifjutaw il-vanta?? li jirri?ulta, f'dan il-ka?, mid-Direttiva 2003/49, 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).

121 Fid-dawl tal-konstatazzjoni mag?mula fil-punt 111 ta' din is-sentenza, ma hemmx lok li ting?ata risposta g?ad-domandi 3 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 2003/49.

122 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, hemm lok li d-domandi 1, 1.1, 1.2, 2, 2.1 u 3 fil-Kaw?i C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16 jing?ataw ir-risposta li ?ejja:

— L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, moqri flimkien mal-Artikolu 1(4) ta' din id-direttiva, g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni minn kwalunkwe tassazzjoni fuq pagamenti ta' mg?ax li huwa jipprevedi hija rri?ervata biss g?as-sidien benefi?jarji ta' tali mg?ax, ji?ifieri g?all-entitajiet li jibbenefikaw realment minn dan l-img?ax fuq livell ekonomiku u li g?alhekk g?andhom is-setg?a li jidde?iedu b'mod liberu xi jsir minn dan l-img?ax;

— 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 minn kwalunkwe tassazzjoni fuq pagamenti ta' mg?ax previst fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 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 1.3 sa 1.4 fil-Kaw?i C-115/16, C-118/16 u C-119/16, fuq id-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kaw?a C-299/16, fuq id-domanda 4 fil-Kaw?i C-115/16 u C-118/16, fuq id-domanda 5 fil-Kaw?a C-115/16, fuq id-domanda 6 fil-Kaw?a C-118/16 u fuq id-domanda 4 fil-Kaw?i C-119/16 u C-299/16

123 Permezz tad-domandi 1.3 sa 1.4 fil-Kaw?i C-115/16, C-118/16 u C-119/16, tad-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kaw?a C-299/16 u tad-domanda 4 fil-Kaw?i C-115/16 u C?118/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu essenzjalment liema huma l-elementi kostituttivi ta' abbu? ta' dritt u kif jistg?u ji?u stabbiliti dawn l-elementi. Hija b'mod partikolari tistaqsi, f'dan il-kuntest, dwar jekk jistax je?isti abbu? ta' dritt meta s-sid benefi?jarju ta' mg?ax ittrasferit 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 dwar ?elsien minn taxxa doppja. Permezz tad-domanda 5 fil-Kaw?a C-115/16, tad-domanda 6 fil-Kaw?a C-118/16 u tad-domandi 4 fil-Kaw?i C-119/16 u C-299/16,

dawn il-qrati jistaqsu 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

124 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).

125 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).

126 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 ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kellhomx l-opportunità li jipprodu?u l-prova kuntrarja.

127 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 l-img?ax u l-entità li hija s-sid benefi?jarju, ji?i evitat il-?las tat-taxxa fuq l-img?ax.

128 G?alhekk, jikkostitwixxi indizju tal-e?istenza ta' arran?ament inti? g?all-ksib ta' benefi??ju indebitu mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, il-fatt li l-imsemmi mg?ax jer?a jit?allas, kollu jew kwa?i kollu u fi ?mien qasir ?afna wara li jing?ata, mill-kumpannija li tir?evih lil entitajiet li ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, 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 fl-Anness ta' din id-direttiva, jew min?abba li ma jkunux su??etti g?al wa?da mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 3(a)(iii) tal-imsemmija direttiva ming?ajr ma jkunu benefi?jarji ta' e?enzjoni, jew sa?ansitra g?aliex ma g?andhomx il-kwalità ta' kumpannija asso?jata, fis-sens tal-Artikolu 3(b) tal-istess direttiva.

129 Entitajiet li r-residenza fiskali tag?hom tinsab barra mill-Unjoni, b?al fil-ka? tal-kumpanniji inkwistjoni fil-Kaw?i C-119/16 u C-299/16 jew il-kumpanniji ta' investiment inkwistjoni fil-Kaw?i C-115/16 u C-299/16, ma jissodisfawx ir-rekwi?iti g?all-applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49 F'dawn il-kaw?i, li kieku l-img?ax t?allas direttament mill-impri?a debitri?i Dani?a lill-entitajiet benefi?jarji li, skont il-Ministeru tat-Taxxi, kienu s-sidien benefi?jarji, ir-Renju tad-Danimarka kien ikun f'po?izzjoni li ji?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn.

130 Bl-istess mod, in-natura artifi?jali ta' arran?ament artifi?jali tista' tkun ikkonfermata mill-fatt li l-grupp ta' kumpanniji kkon?ernat huwa strutturat b'tali mod li l-kumpannija li tir?ievi l-img?ax im?allas mill-kumpannija debitri?i g?andha min-na?a tag?ha ter?a' t?allas dan l-img?ax lit-tielet kumpannija li ma tissodisfax ir-rekwi?iti g?all-applikazzjoni tad-Direttiva 2003/49, bil-konsegwenza li hija ti??enera 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.

131 I?-?irkustanza li kumpannija ta?ixxi b?ala kumpannija conduit tista' ti?i stabbilita meta l-unika attività tag?ha jkun il-?bir ta' mg?axijiet u t-trasferiment tag?hom lis-sid benefi?jarju jew lil kumpanniji conduit o?ra. In-nuqqas ta' attività ekonomika effettiva, f'dan ir-rigward, fid-dawl tal-karatteristi?i spe?ifi?i li jikkaratterizza l-attività ekonomika inkwistjoni, jista' 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, mal-persunal li timpjega kif ukoll mal-bini u mat-tag?mir li hija g?andha.

132 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 li, kif imsemmi fl-Artikolu 4 tad-Direttiva 2003/49, jista' jkollhom b?ala g?an it-trasferiment tal-profitti ta' kumpannija benefi?jarja lejn entitajiet azzjonarji sabiex il-pi? tat-taxxa ji?i evitat jew jitnaqqas g?all-massimu. Jistg?u wkoll jintu?aw b?ala indizji ta' tali arran?ament 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 mill-img?ax ir?evut. F'dan ir-rigward, jistg?u jikkostitwixxu tali indizji mhux biss obbligu kuntrattwali jew legali, g?all-kumpannija li tir?ievi mg?ax, li ter?a' tg?addih lil terz, i?da wkoll il-fatt li, "essenzjalment", kif issemmi l-qorti tar-rinviju fil-Kaw?i C-115/16, C?118/16 u C?119/16, din il-kumpannija, ming?ajr ma tkun marbuta minn tali obbligu kuntrattwali jew legali, ma jkollhiex id-dritt li tu?a u tgawdi dawn is-somom.

133 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, li w?ud mill-gruppi ta' kumpanniji jippruvaw jevitaw, u, min-na?a l-o?ra, l-istabbiliment ta' operazzjonijiet finanzjarji kumplessi u l-g?oti ta' self fi ?dan l-istess grupp.

134 Il-qrati tar-rinviju jistaqsu wkoll dwar jekk, essenzjalment, jistax ikun hemm abbu? ta' dritt meta l-img?ax ittrasferit minn kumpanniji conduit ikollu 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 l-img?ax ma jkun su??ett g?al ebda taxxa jekk dan jit?allas direttament lil kumpannija li g?andha s-sede tag?ha f'dan l-Istat terz.

135 F'dan ir-rigward, waqt l-e?ami tal-istruttura tal-grupp, huwa irrilevanti li w?ud mis-sidien benefi?jarji tal-img?ax im?allas 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 u artifi?jali ming?ajr ebda ?ustifikazzjoni ekonomika u kummer?jali bil-g?an essenzjali li jibbenefikaw indebitament mill-e?enzjoni ta’ taxxa prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49.

136 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 tal-img?ax tixtieq tibbenefika mill-vanta??i ta’ tali konvenzjoni, hija tista’ t?allas dan l-img?ax 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.

137 Madankollu, lanqas ma jista’ ji?i esklu?, fil-pre?enza ta’ sitwazzjoni fejn l-img?ax kien ikun e?entat 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 tal-img?ax lill-imsemmija kumpannija.

138 Barra minn hekk, meta s-sid benefi?jarju ta’ pagament ta’ mg?ax jkollu r-residenza fiskali tieg?u fi Stat terz, ir-rifjut tal-e?enzjoni previst fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 bl-ebda mod ma huwa su??ett g?all-konstatazzjoni ta’ frodi jew ta’ abbu? ta’ dritt. Fil-fatt, kif ?ie essenzjalment imfakkar fil-punt 86 ta’ din is-sentenza, din id-dispo?izzjoni hija inti?a li te?enta l-pagamenti ta’ mg?ax li jqumu fl-Istat Membru tal-ori?ini biss meta s-sid benefi?jarju tag?hom tkun kumpannija stabbilita fi Stat Membru ie?or jew stabbiliment permanenti, li jinsab fi Stat Membru ie?or, u li jappartjeni g?al kumpannija ta’ Stat Membru.

139 Fid-dawl ta’ dawn l-elementi kollha, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domandi 1.3 sa 1.4 fil-Kaw?i C-115/16, C-118/16 u C-119/16, g?ad-domandi 1.3 u 1.4 fil-Kaw?a C-299/16 u g?ad-domandi 4 fil-Kaw?i C-115/16 u C-118/16 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-kunsiderazzjoni flimkien 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. Il-fatt li l-Istat Membru li minnu jori?ina l-img?ax ikkonkluda konvenzjoni mal-Istat terz fejn hija residenti l-kumpannija li hija s-sid benefi?jarju ta’ dan l-img?ax ma g?andu l-ebda effett fuq l-eventwali konstatazzjoni ta’ abbu? ta’ dritt.

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

140 G?andu ji?i kkonstatat, hekk kif jirri?ulta mill-Artikolu 1(11) u (12), kif ukoll mill-Artikolu 1(13)(b) tad-Direttiva 2003/49, li l-Istat Membru ta’ ori?ini jista’ jimponi fuq il-kumpannija li r?eviet mg?ax l-obbligu li tistabbilixxi li hija s-sid benefi?jarju, fis-sens spe?ifikat g?al dan il-kun?ett fl-ewwel in?i? tal-punt 122 ta’ din is-sentenza.

141 Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, b'mod iktar ?enerali, li 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).

142 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 img?ax lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ie?or, l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49, 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 l-img?ax ma hijiex is-sid benefi?jarju.

143 F'dan ir-rigward, tali awtorità ma g?andiex tidentifika s-sidien benefi?jarji ta' dan l-img?ax 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. Din l-awtorità ma tistax tkun obbligata li tipprodu?i provi li ma jkunx possibbli g?aliha li tipprodu?i.

144 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, meta l-kumpannija li tir?ievi mg?ax g?andha kumpannija omm, li minn-na?a tag?ha wkoll g?andha kumpannija omm, ma jkunx, probabbilment, possibbli li l-awtoritajiet u l-qrati tal-Istat Membru ta' ori?ini jiddeterminaw liema wa?da minn dawn i?-?ew? kumpanniji omm hija jew ser tkun is-sid benefi?jarju tal-img?ax. Barra minn hekk, l-assenjazzjoni ta' dan l-img?ax setg?et kienet ?iet de?i?a wara l-konstatazzjonijiet tal-awtorità tat-taxxa dwar il-kumpannija conduit.

145 G?aldaqstant, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domanda 5 fil-Kaw?a C?115/16, g?ad-domanda 6 fil-Kaw?a C-118/16 u g?ad-domandi 4 fil-Kaw?i C?119/16 u C-299/16, g?andha tkun li, sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta' sid benefi?jarju tal-img?ax, 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' dan l-img?ax.

Fuq id-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kaw?a C-118/16

146 Permezz tad-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kaw?a C-118/16, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk SCA awtorizzata b?ala SICAR ta?t id-dritt Lussemburgi? tistax tibbenefika mid-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2003/49. G?andu ji?i kkonstatat li dawn id-domandi huma ta' interess biss fil-ka? fejn X SCA, SICAR kellha titqies li hija s-sid benefi?jarju tal-img?ax im?allas lilha minn X Denmark, fatt li g?andu ji?i vverifikat biss mill-qorti tar-rinviju.

147 Dan premess, g?andu ji?i enfasizzat, kif tag?mel il-Kummissjoni u diversi gvernijiet li ppre?entaw osservazzjonijiet, li l-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49 jissu??etta l-kwalità ta' "kumpannija ta' Stat Membru" li tista' tibbenefika minn vanta??i previsti f'din id-direttiva g?all-osservanza ta' tliet rekwi?iti. Fl-ewwel lok, din il-kumpannija g?andu jkollha wa?da mill-forom elenkati fl-Anness tal-imsemmija direttiva. Fit-tieni lok, hija g?andha tkun meqjusa, abba?i tal-le?i?lazzjoni fiskali ta' Stat Membru, b?ala residenti fiskali tal-Istat Membru u ma tkunx meqjusa, skont it-termini ta' konvenzjoni dwar it-taxxa doppja, b?ala li g?andha r-residenza fiskali tag?ha

barra mill-Unjoni Ewropea. Fit-tielet u fl-a??ar nett, hija g?andha tkun su??etta g?al wa?da mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 3(a)(iii) tad-Direttiva 2003/49 ming?ajr ma tkun tibbenefika minn e?enzjoni, jew g?al taxxa ta' natura identika jew analoga li ti?i stabbilita wara d-d?ul fis-se?? ta' din id-direttiva u li tissostitwixxi jew ti?died ma' wa?da mit-taxxi e?istenti.

148 Fir-rigward tal-ewwel rekwi?it, dan g?andu, bla ?sara g?al verifika mill-qorti tar-rinviju, jitqies issodisfatt fil-ka? ta' X SCA, SICAR, peress li, kif enfasizza l-Gvern Lussemburgi? waqt is-seduta, SCA awtorizzata b?ala SICAR hija wa?da mill-forom ta' kumpanniji elenkati fl-Anness tad-Direttiva 2003/49.

149 Fir-rigward tat-tieni rekwi?it, jidher li anki dan huwa ssodisfatt, ta?t l-istess ri?erva, peress li r-residenza fiskali ta' X SCA, SICAR tinsab fil-Lussemburgu.

150 Fir-rigward tat-tielet rekwi?it, huwa pa?ifiku li X SCA, SICAR hija su??etta g?all-impôt sur les revenus des collectivités (taxxa fuq id-d?ul tal-kollettivitajiet) tal-Lussemburgu, li hija wa?da mit-taxxi elenkati fl-Artikolu 3(a)(iii) tad-Direttiva 2003/49.

151 Madankollu, fil-ka? li jkollu ji?i kkonstatat, kif issostni SKAT fil-kaw?a prin?ipali fil-Kaw?a C-118/16, li l-img?ax ir?evut minn X SCA, SICAR huwa effettivament e?enti mit-taxxa fuq id-d?ul tal-kollettivitajiet fil-Lussemburgu, ikun hemm g?alhekk lok li ji?i kkonstatat li l-imsemmija kumpannija ma tissodisfax it-tielet rekwi?it imsemmi fil-punt 147 ta' din is-sentenza u li g?alhekk ma tistax titqies b?ala li hija "kumpannija ta' Stat Membru" fis-sens tad-Direttiva 2003/49. Madankollu, hija biss il-qorti tar-rinviju li g?andha, jekk ikun il-ka?, twettaq il-verifiki me?tie?a fuq dan il-punt.

152 Din l-interpretazzjoni tal-portata tat-tielet rekwi?it imsemmi fil-punt 147 ta' din is-sentenza hija kkonfermata, minn na?a, mill-Artikolu 1(5)(b) tad-Direttiva 2003/49, li minnu jirri?ulta li stabbiliment permanenti jista' jitqies b?ala li huwa s-sid benefi?jarju tal-img?ax, fis-sens ta' din id-direttiva, biss "jekk il-pagamenti ta' img?ax [li huwa jir?ievi] jirrappre?entaw d?ul li g?alih dak l-istabbiliment permanenti huwa su??ett fl-Istat Membru fejn huwa sitwat g?al wa?da mit-taxxi msemmija fl-Artikolu 3(a)(iii) [tal-imsemmija direttiva]", u, min-na?a l-o?ra, mill-g?an tal-istess direttiva li, kif imfakkar essenzjalment fil-punt 85 ta' din is-sentenza, huwa li ji?i ?gurat li dawn il-pagamenti jkunu su??etti darba g?at-taxxa fi Stat Membru wie?ed.

153 G?aldaqstant, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domandi 5, 5.1 u 5.2 fil-Kaw?a C-118/16 g?andha tkun li l-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49 g?andu ji?i interpretat fis-sens li SCA awtorizzata b?ala SICAR ta?t id-dritt Lussemburgi? ma tistax ti?i kklassifikata b?ala kumpannija ta' Stat Membru, fis-sens tal-imsemmija direttiva, li tista' tibbenefika mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) ta' din id-direttiva jekk, fatt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju, l-img?ax ir?evut mill-imsemmija SICAR, f'sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, huwa e?enti mit-taxxa fuq id-d?ul tal-kollettivitajiet fil-Lussemburgu.

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

154 Permezz tad-domandi 6 u 7 fil-Kaw?a C-115/16, tad-domandi 7 u 8 fil-Kaw?a C?118/16, tad-domandi 5 u 6 fil-Kaw?a C-119/16, u tad-domandi 5 u 7 fil-Kaw?a C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu jekk, fil-ka? li l-iskema, prevista fl-Artikolu 1 tad-Direttiva 2003/49, ta' e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allas minn kumpannija residenti ta' Stat Membru lil kumpannija residenti ta' Stat Membru ie?or ma tkunx applikabbli, 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' dan l-img?ax.

155 F'dan ir-rigward, g?andha qabel kollox issir distinzjoni bejn ?ew? ipote?ijiet. L-ewwel ipote?i

hija dik fejn l-inapplikabbiltà tal-iskema ta' e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn prevista fid-Direttiva 2003/49 tirri?ulta mill-konstatazzjoni tal-e?istenza ta' frodi jew ta' abbu?, fis-sens tal-Artikolu 5 ta' din id-direttiva. F'tali ka?, kumpannija residenti ta' Stat Membru ma tistax, fid-dawl tal-?urisprudenza mfakkra fil-punt 96 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 tal-img?ax im?allas lil kumpannija residenti fi Stat Membru ie?or.

156 It-tieni ipote?i hija dik fejn l-inapplikabbiltà tal-iskema ta' e?enzjoni mit-taxxa f'ras il-g?ajn prevista fid-Direttiva 2003/49 tirri?ulta mill-fatt li r-rekwi?iti g?all-applikazzjoni ta' din is-sistema ta' e?enzjoni ma jkunux issodisfatti, ming?ajr madankollu ma tkun ?iet ikkonstatata l-e?istenza ta' frodi jew ta' abbu?, fis-sens tal-Artikolu 5 tal-imsemmija direttiva. F'ka? b?al dan, g?andu ji?i vverifikat jekk l-artikoli tat-Trattat FUE msemmija fil-punt 155 ta' din is-sentenza g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu l-le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, dwar l-intaxxar tal-imsemmi mg?ax.

157 F'dan ir-rigward, l-ewwel nett, permezz tad-domanda 7 fil-Kaw?a C-115/16, tad-domanda 8 fil-Kaw?a C-118/16, tad-domanda 6 fil-Kaw?a C-119/16, u tad-domanda 7 fil-Kaw?a C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu, essenzjalment, jekk l-Artikoli 49 u 54 TFUE jew l-Artikolu 63 TFUE g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li tg?id li kumpannija residenti li t?allas img?ax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li ti?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq dan l-img?ax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti meta l-kumpannija li tir?ievi l-img?ax hija wkoll kumpannija residenti. Huma jistaqsu, barra minn hekk, jekk dawn l-istess artikoli g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li tg?id li kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax ming?and kumpannija o?ra residenti ma hijiex su??etta g?all-obbligu li twettaq ?las bil-quddiem abba?i tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u g?alhekk hija obbligata li t?allas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-img?ax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik tat-taxxa f'ras il-g?ajn mi?bura f'ka? ta' ?las ta' mg?ax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti.

158 Preliminarjament, g?andu ji?i rrilevat, kif tenfasizza l-Kummissjoni, li l-?las ta' mg?ax marbut ma' self li jikkon?erna ?ew? kumpanniji residenti fi Stati Membri differenti jaqa' ta?t id-dispo?izzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, punti 41 u 42, kif ukoll tat-3 ta' Ottubru 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punt 14). G?alhekk, hemm lok li dawn id-domandi ji?u e?aminati fid-dawl ta' dan l-artikolu.

159 F'dan ir-rigward, u indipendentement mill-effetti li taxxa f'ras il-g?ajn jista' jkollha fuq is-sitwazzjoni fiskali tal-kumpannija li tir?ievi l-img?ax, l-obbligu li l-kumpannija li t?allas g?andha li ti?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn meta dan il-?las isir lil kumpannija mhux residenti jista', sa fejn dan jinvolvi pi? ikbar amministrattiv u riskji fil-qasam ta' responsabbiltà li ma jkunux je?istu li kieku s-self ittie?ed ming?and kumpannija residenti, irendi inqas attraenti s-self transkonfinali meta mqabbel mas-self nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punti 28 u 32). Tali obbligu g?alhekk jikkostitwixxi restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE.

160 Madankollu, il-?tie?a li ti?i ggarantita l-effika?ja tal-irkupru tat-taxxa tikkostitwixxi ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali li tista' ti??ustifika tali restrizzjoni. Fil-fatt, il-pro?edura ta' taxxa f'ras il-g?ajn u s-sistema ta' responsabbiltà li sservi b?ala garanzija g?aliha jikkostitwixxu mezz le?ittimu u xieraq sabiex ji?i ?gurat it-trattament fiskali tad-d?ul ta' kumpannija residenti barra mill-Istat ta' tassazzjoni. Barra minn dan, din il-mi?ura ma tmurx lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex jinkiseb dan l-g?an (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punti 39 u 43 sa 52, u tat-13 ta' Lulju 2016, Brisal u KBC Finance Ireland, C-

18/15, EU:C:2016:549, punti 21 u 22).

161 Fir-rigward tal-fatt li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tipprovdi li kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax ming?and kumpannija o?ra residenti ma hijiex su??etta g?all-obbligu li twettaq ?las bil-quddiem abba?i tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u g?alhekk hija obbligata li t?allas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-img?ax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik tat-taxxa f'ras il-g?ajn mi?bura f'ka? ta' ?las ta' mg?ax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti, dan jimplika li, filwaqt li l-img?ax im?allas minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti huwa su??ett g?al tassazzjoni immedjata u definittiva, dak im?allas minn kumpannija residenti lil kumpannija o?ra residenti ma huwa su??ett g?all-ebda ?las bil-quddiem fl-ewwel sentejn ta' tassazzjoni, u dan g?alhekk jag?ti vanta??i ta' likwidità lil din l-a??ar kumpannija (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punt 28).

162 L-esklu?joni ta' vanta?? ta' likwidità f'sitwazzjoni transkonfinali filwaqt li dan jing?ata f'sitwazzjoni ekwivalenti fit-territorju nazzjonali tikkostitwixxi restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital (sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

163 Il-Gvern Dani? madankollu jsostni, billi jag?mel riferiment g?as-sentenza tat-22 ta' Di?embru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), li le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi biss g?al modalitajiet ta' ?bir tat-taxxa differenti skont is-sede tal-kumpannija li tir?ievi l-img?ax tikkon?erna sitwazzjonijiet li ma humiex o??ettivament komparabbli.

164 Madankollu, g?alkemm mill-punti 41 u 46 tas-sentenza tat-22 ta' Di?embru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), jirri?ulta, ?ertament, li differenza fit-trattament li tikkonsisti fl-applikazzjoni ta' metodi jew modalitajiet ta' ?bir tat-taxxa differenti skont il-post ta' residenza tal-kumpannija li tir?ievi d-d?ul inkwistjoni tikkon?erna sitwazzjonijiet li ma humiex o??ettivament komparabbli, madankollu l-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at, fil-punti 43 u 44 tal-imsemmija sentenza, li d-d?ul inkwistjoni fil-kaw?a li tat lok g?al dik l-istess sentenza kien, fi kwalunkwe ka?, su??ett g?at-taxxa, irrispettivament minn jekk kienx ?ie r?evut minn kumpannija residenti jew minn kumpannija mhux residenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C-575/17, EU:C:2018:943, punt 51). Il-Qorti tal-?ustizzja enfasizzat b'mod partikolari, fil-punt 49 tas-sentenza tat-22 ta' Di?embru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), li l-kumpanniji residenti kienu obbligati jag?mlu ?las bil-quddiem tat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-rigward tal-img?ax ir?evut minn kumpannija residenti o?ra.

165 F'dan il-ka?, il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma tillimitax ru?ha li tipprevedi modalitajiet ta' ?bir tat-taxxa differenti skont il-post ta' residenza tal-kumpannija li tir?ievi mg?ax m?allsa minn kumpannija residenti, i?da din te?enta lill-kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax ming?and kumpannija residenti o?ra mill-obbligu ta' ?las bil-quddiem b'rabta ma' dan l-img?ax matul l-ewwel sentejn fiskali, b'tali mod li din l-ewwel kumpannija hija obbligata li t?allas taxxa fir-rigward ta' dan l-img?ax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik tat-taxxa f'ras il-g?ajn mi?bura f'ka? ta' ?las ta' mg?ax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti. L-evalwazzjoni tal-e?istenza ta' eventwali trattament sfavorevoli tal-img?ax im?allas lill-kumpanniji mhux residenti g?andha ssir g?al kull sena fiskali, me?uda individwalment (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' ?unju 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, punt 41 u tat-22 ta' Novembru 2018, Sofina *et*, C?575/17, EU:C:2018:943, punti 30 u 52).

166 G?aldaqstant, u sa fejn il-Gvern Dani? naqas milli jindika xi ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali li tista' ti??ustifika r-restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital ikkonstatata fil-punt 163 ta' din is-sentenza, hemm lok li jitqies li din tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE.

167 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 159 sa 167 ta' din is-sentenza, l-Artikolu 63 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jipprekludix, b?ala prin?ipju, le?i?lazzjoni nazzjonali li tg?id li kumpannija residenti li t?allas img?ax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li ti?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq dan l-img?ax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti meta l-kumpannija li tir?ievi l-img?ax hija wkoll kumpannija residenti. Dan l-artikolu madankollu jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali taxxa f'ras il-g?ajn fil-ka? ta' ?las ta' mg?ax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti meta kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax ming?and kumpannija o?ra residenti ma hijiex su??etta g?all-obbligu li twettaq ?las bil-quddiem abba?i tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u g?alhekk hija obbligata li t?allas din it-taxxa fir-rigward ta' dan l-img?ax biss f'data kunsiderevolment iktar tard minn dik ta' din it-taxxa f'ras il-g?ajn.

168 It-tieni nett, permezz tad-domanda 6 fil-Kaw?a C-115/16, tad-domanda 7 fil-Kaw?a C-118/16, tad-domanda 5 fil-Kaw?a C-119/16 u tad-domanda 6 fil-Kaw?a C-299/16, il-qrati tar-rinviju jistaqsu, essenzjalment, jekk l-Artikoli 49 u 54 TFUE g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li g?andha l-obbligu li ti?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allas minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-ka? ta' ?las tardiv ta' din it-taxxa, li t?allas interessi moratorji b'rata og?la minn dik li tapplika fil-ka? ta' ?las tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b'mod partikolari, fuq l-img?ax ir?evut minn kumpannija residenti ming?and kumpannija residenti o?ra.

169 Kif ?ie ppre?i?at fil-punt 159 ta' din is-sentenza, ir-risposta g?al dawn id-domandi g?andha ting?ata fid-dawl tal-Artikolu 63 TFUE.

170 F'dan ir-rigward, hemm lok li ji?i rrilevat li le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik imsemmija fil-punt 169 ta' din is-sentenza tistabbilixxi differenza fit-trattament f'termini ta' rata ta' interessi moratorji, skont jekk il-?las tardiv tat-taxxa dovuta fuq l-img?ax im?allas minn kumpannija residenti huwiex relatat ma' self mog?ti minn kumpannija mhux residenti jew minn kumpannija o?ra residenti. G?aldaqstant, il-konsegwenza tal-applikazzjoni ta' rata ta' interessi moratorji li tkun og?la f'ka? ta' dewmien ta' ?las tat-taxxa f'ras il-g?ajn dovuta fuq l-img?ax im?allas minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti milli f'ka? ta' dewmien ta' ?las tat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta fuq l-img?ax ir?evut minn kumpannija residenti ming?and kumpannija o?ra residenti hija li trendi s-self transkonfinali inqas attraenti mis-self nazzjonali. Minn dan tirri?ulta restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital.

171 Hekk kif irrilevat il-Kummissjoni, tali restrizzjoni ma tistax ti?i ??ustifikata mill-fatt, invokat mill-Gvern Dani?, li l-intaxxar tal-img?ax fuq self miksub ming?and kumpannija residenti u dak tal-img?ax fuq self miksub ming?and kumpannija mhux residenti huwa kwistjoni ta' applikazzjoni ta' metodi u ta' modalitajiet ta' ?bir tat-taxxa differenti. F'dawn i?-?irkustanzi, u sa fejn il-Gvern Dani? naqas milli jindika xi ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali li tista' ti??ustifika din ir-restrizzjoni, din g?andha titqies li tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE.

172 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 170 sa 172 ta' din is-sentenza, l-Artikoli 63 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li g?andha l-obbligu li ti?bor it-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allsa minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-ka? ta' ?las tardiv ta' din it-taxxa, li t?allas interessi moratorji b'rata og?la minn dik li tapplika fil-ka? ta' ?las tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b'mod partikolari, fuq l-img?ax ir?evut minn kumpannija residenti ming?and kumpannija residenti o?ra.

173 It-tielet nett, permezz tad-domanda 5 tag?ha fil-Kaw?a C-299/16, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 49 u 54 TFUE g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu

le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija su??etta g?al obbligu ta' ?bir tat-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-img?ax li t?allas lil kumpannija mhux residenti, ma jitti?dux inkunsiderazzjoni spejje? fil-forma ta' interessi li din tal-a??ar sostniet, filwaqt li, skont din il-le?i?lazzjoni nazzjonali, tali spejje? jistg?u jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax minn kumpannija o?ra residenti sabiex ji?i stabbilit id-d?ul taxxabbli tag?ha.

174 Kif ?ie ppre?i?at fil-punt 159 ta' din is-sentenza, anki r-risposta g?al dawn id-domandi g?andha ting?ata fid-dawl tal-Artikolu 63 TFUE.

175 F'dan ir-rigward, kif irrilevat il-Kummissjoni u kif ?ie rrikonoxxut, skont l-indikazzjonijiet ipprovduti mill-Gvern Dani?, mill-Ministeru tat-Taxxa wara l-pre?entata tal-Kaw?a C-299/16 quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, mis-sentenza tat-13 ta' Lulju 2016, Brisal u KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punti 23 sa 55), jirri?ulta li le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi li kumpannija mhux residenti ti?i intaxxata, permezz ta' taxxa f'ras il-g?ajn mi?bura minn kumpannija residenti, fuq l-img?ax im?allas lilha minn din tal-a??ar, ming?ajr ma jkun possibbli li jitnaqqsu l-ispejje? professjonali, b?al spejje? ta' mg?ax, direttament marbuta mal-attività ta' self inkwistjoni filwaqt li tali possibbiltà ta' tnaqqis ting?ata lill-kumpanniji residenti li jir?ievu mg?ax ming?and kumpannija o?ra residenti, tikkostitwixxi restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital li hija, b?ala prin?ipju, ipprojbita mit-Trattat FUE.

176 Il-Gvern Dani? madankollu jsostni li tali restrizzjoni hija ??ustifikata g?all-finijiet tal-?lieda kontra l-abbu? li jirri?ulta mill-fatt li l-kumpannija mhux residenti li tir?ievi l-img?ax hija, ?ertament, su??etta g?at-taxxa fuq dan l-img?ax fl-Istat Membru ta' residenza tag?ha i?da li, fl-a??ar mill-a??ar, qatt ma hija ser ti?i ntaxxata min?abba li l-imsemmi mg?ax ji?i nnewtralizzat mill-ispejje? ta' mg?ax korrispondenti jew permezz ta' trasferimenti dedu?ibbli fi ?dan il-grupp.

177 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li, kif jirri?ulta mill-punt 155 ta' din is-sentenza, l-eventwali konstatazzjoni ta' arran?ament abbu?iv jew frawdolenti li ti??ustifika l-inapplikabbiltà tad-Direttiva 2003/49 ikollha wkoll b?ala konsegwenza l-inapplikabbiltà tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE.

178 Min-na?a l-o?ra, fin-nuqqas ta' tali konstatazzjoni, ir-restrizzjoni msemmija fil-punt 175 ta' din is-sentenza ma tistax ti?i ??ustifikata mill-kunsiderazzjonijiet proposti mill-Gvern Dani? b'tali mod li din g?andha g?aldaqstant titqies li tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE. Fil-fatt, spejje? ta' mg?ax jew trasferimenti fi ?dan grupp jistg?u wkoll iwasslu g?al tnaqqis jew sa?ansitra newtralizzazzjoni tat-taxxa dovuta meta kumpannija residenti tir?ievi mg?ax minn kumpannija o?ra residenti.

179 Minn dan jirri?ulta li dan l-artikolu g?andu ji?i interpretat fis-sens li jippreskludi, ?lief f'ka? ta' konstatazzjoni ta' frodi jew abbu?, le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija su??etta g?al obbligu ta' ?bir tat-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-img?ax li t?allas lil kumpannija mhux residenti, ma jitti?dux inkunsiderazzjoni l-ispejje? fil-forma ta' interessi, direttament marbuta mal-attività ta' self inkwistjoni, li din l-a??ar kumpannija sostniet, filwaqt li, skont din il-le?i?lazzjoni nazzjonali, tali spejje? jistg?u jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax minn kumpannija o?ra residenti sabiex ji?i stabbilit id-d?ul taxxabbli tag?ha.

180 Fid-dawl ta' dak kollu li ?ie espost iktar 'il fuq, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domandi 6 u 7 fil-Kaw?a C-115/16, g?ad-domandi 7 u 8 fil-Kaw?a C?118/16, g?ad-domandi 5 u 6 fil-Kaw?a C-119/16 u g?ad-domandi 5 u 7 fil-Kaw?a C-299/16 g?andha tkun li:

– F'sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 2003/49, ta' e?enzjoni tat-taxxa f'ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allas 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 5 ta' din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet san?iti fit-TFUE ma

tistax ti?i invokata sabiex ti?i kkontestata l-le?i?lazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta’ dan l-img?ax.

– Jekk tali sitwazzjoni ma ti?ix ikkonstatata, l-Artikolu 63 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li:

– ma jipprekludix, b?ala prin?ipju, le?i?lazzjoni nazzjonali li tg?id li kumpannija residenti li t?allas img?ax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li ti?bor it-taxxa f’ras il-g?ajn fuq dan l-img?ax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti meta l-kumpannija li tir?ievi l-img?ax hija wkoll kumpannija residenti. Dan l-artikolu madankollu jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali taxxa f’ras il-g?ajn fil-ka? ta’ ?las ta’ mg?ax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti meta kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax ming?and kumpannija o?ra residenti ma hijiex su??etta g?all-obbligu li twettaq ?las bil-quddiem abba?i tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u g?alhekk hija obbligata li t?allas din it-taxxa fir-rigward ta’ dan l-img?ax biss f’data kunsiderevolment iktar tard minn dik ta’ din it-taxxa f’ras il-g?ajn;

– jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li g?andha l-obbligu li ti?bor it-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allsa minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-ka? ta’ ?las tardiv ta’ din it-taxxa, li t?allas interessi moratorji b’rata og?la minn dik li tapplika fil-ka? ta’ ?las tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b’mod partikolari, fuq l-img?ax ir?evut minn kumpannija residenti ming?and kumpannija residenti o?ra;

– jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija su??etta g?al obbligu ta’ ?bir tat-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-img?ax li t?allas lil kumpannija mhux residenti, ma jitti?dux inkunsiderazzjoni l-ispejje? fil-forma ta’ interessi, direttament marbuta mal-attività ta’ self inkwistjoni, li din l-a??ar kumpannija sostniet, filwaqt li, skont din il-le?i?lazzjoni nazzjonali, tali spejje? jistg?u jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax minn kumpannija o?ra residenti sabiex ji?i stabbilit id-d?ul taxxabbli tag?ha.

Fuq l-ispejje?

181 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-115?16, C?118/16, C?119/16 u C?299/16 huma mag?quda g?all-finijiet tas-sentenza.**

2) L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/49/KE tat-3 ta’ ?unju 2003 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) ta’ din id-direttiva, g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni minn kull tassazzjoni fuq pagamenti ta’ mg?ax li huwa jipprevedi hija rri?ervata biss g?as-sidien benefi?jarji ta’ tali mg?ax, ji?ifieri g?all-entitajiet li jibbenefikaw realment minn dan l-img?ax fuq livell ekonomiku u li g?alhekk g?andhom is-setg?a li jidde?iedu b’mod liberu xi jsir minn dan l-img?ax.

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 minn kull tassazzjoni fuq pagamenti ta’ mg?ax previst fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2003/49 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-kunsiderazzjoni flimkien 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. Il-fatt li l-Istat Membru li minnu jori?ina l-img?ax ikkonkluda konvenzjoni mal-Istat terz fejn hija residenti l-kumpannija li hija s-sid benefi?jarju ta’ dan l-img?ax ma g?andu l-ebda effett fuq l-eventwali konstatazzjoni ta’ abbu? ta’ dritt.

4) Sabiex tirrifjuta li tirrikonoxxi lil kumpannija l-kwalità ta’ sid benefi?jarju tal-img?ax, 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’ dan l-img?ax.

5) L-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2003/49 g?andu ji?i interpretat fis-sens li kumpannija in akkomandita b’azzjonijiet (SCA) awtorizzata b?ala kumpannija ta’ investiment f’kapital b’riskju (SICAR) ta?t id-dritt Lussemburgi? ma tistax ti?i kklassifikata b?ala “kumpannija ta’ Stat Membru”, fis-sens tal-imsemmija direttiva, li tista’ tibbenefika mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 1(1) ta’ din id-direttiva jekk, fatt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju, l-img?ax ir?evut mill-imsemmija SICAR, f’sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, huma e?enti mit-taxxa fuq id-d?ul tal-kollettivitajiet fil-Lussemburgu.

6) F’sitwazzjoni fejn is-sistema, prevista fid-Direttiva 2003/49, ta’ e?enzjoni tat-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allas 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 5 ta’ din id-direttiva, l-applikazzjoni tal-libertajiet san?iti fit-TFUE ma tistax ti?i invokata sabiex ti?i kkontestata l-le?i?lazzjoni tal-ewwel Stat Membru li tirregola l-intaxxar ta’ dan l-img?ax.

Jekk tali sitwazzjoni ma ti?ix ikkonstatata, l-Artikolu 63 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li:

– ma jipprekludix, b?ala prin?ipju, le?i?lazzjoni nazzjonali li tg?id li kumpannija residenti li t?allas img?ax lil kumpannija mhux residenti hija obbligata li ti?bor it-taxxa f’ras il-g?ajn fuq dan l-img?ax filwaqt li tali obbligu ma huwiex impost fuq din il-kumpannija residenti meta l-kumpannija li tir?ievi l-img?ax hija wkoll kumpannija residenti. Dan l-artikolu madankollu jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali taxxa f’ras il-g?ajn fil-ka? ta’ ?las ta’ mg?ax minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti meta kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax ming?and kumpannija o?ra residenti ma hijiex su??etta g?all-obbligu li twettaq ?las bil-quddiem abba?i tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-ewwel sentejn fiskali u g?alhekk hija obbligata li t?allas din it-taxxa fir-rigward ta’ dan l-img?ax biss f’data kunsiderevolment iktar tard minn dik ta’ din it-taxxa f’ras il-g?ajn.

– jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li timponi, fuq il-kumpannija residenti li g?andha l-obbligu li ti?bor it-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-img?ax im?allas minnha lil kumpannija mhux residenti, l-obbligu, fil-ka? ta’ ?las tardiv ta’ din it-taxxa, li t?allas interessi moratorji b’rata og?la minn dik li tapplika fil-ka? ta’ ?las tardiv tat-taxxa fuq il-kumpanniji imposta, b’mod partikolari, fuq l-img?ax ir?evut minn kumpannija residenti ming?and kumpannija residenti o?ra;

– jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, meta kumpannija residenti hija su??etta

g?al obbligu ta’ ?bir tat-taxxa f’ras il-g?ajn fuq l-img?ax li t?allas lil kumpannija mhux residenti, ma jitti?dux inkunsiderazzjoni l-ispejje? fil-forma ta’ interessi, direttament marbuta mal-attività ta’ self inkwistjoni, li din l-a??ar kumpannija sostniet, filwaqt li, skont din il-le?i?lazzjoni nazzjonali, tali spejje? jistg?u jitnaqqsu minn kumpannija residenti li tir?ievi mg?ax minn kumpannija o?ra residenti sabiex ji?i stabbilit id-d?ul taxxabbli tag?ha.

Firem

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