

62016CJ0116

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

26 februarie 2019 (*1)

Cuprins

Cadrul juridic

Modelul de convenție fiscală al OCDE

Directiva 90/435

Convenții pentru evitarea dublei impuneri

Dreptul danez

Impozitarea dividendelor

Impozitul reținut la sursă

Dreptul aplicabil fraudei și abuzului

Acțiunile principale și întrebările preliminare

1) Cauza C-116/16, T Danmark

2) Cauza C-117/16, Y Denmark

Procedura în fața Curții

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la întrebările prima și a treia, precum și la a patra întrebare literale a)-c) din fiecare dintre cauzele principale

Cu privire la a patra întrebare literele d) și e), precum și la a cincea și la a opta întrebare din cauzele principale

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

Cu privire la sarcina probei abuzului de drept

Cu privire la a șasea, la a șaptea, la a noua și la a zecea întrebare din fiecare dintre cauzele principale

Cu privire la cheltuielile de judecată

„Trimitere preliminară – Apropierea legislațiilor – Regim fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre – Directiva 90/435/CEE – Scutire a profiturilor distribuite de societăți dintr-un stat membru unor societăți din alte state membre – Beneficiar efectiv al profiturilor distribuite – Abuz de drept – Societate stabilită într-un stat membru și care plătește unei societăți asociate stabilite în alt stat membru dividende, a căror totalitate sau cvasitotalitate este transferată ulterior în afara teritoriului Uniunii Europene – Filială supusă unei obligații de reținere la sursă a impozitului pe profit”

În cauzele conexate C-116/16 și C-117/16,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca), prin deciziile din 19 februarie 2016, primite de Curtea la 25 februarie 2016, în procedurile

Skatteministeriet

împotriva

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

CURTEA (Marea Cameră),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Šere, administratoare,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru T Danmark, de A. M. Ottosen și de S. Andersen, advokater;

—

pentru Y Denmark Aps, de L. E. Christensen și de H. S. Hansen, advokater;

—

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

—

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

—

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

—

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

—

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

—

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

—

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

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea Directivei 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2003, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118) (denumită în continuare „Directiva 90/435”), precum și a articolelor 49, 54 și 63 TFUE.

Aceste cereri au fost prezentate în cadrul unor litigii între Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor, Danemarca), pe de o parte, și T Danmark și Y Denmark Aps, pe de altă parte, în legătură cu obligația impusă acestor societăți de a achita un impozit cu reținere la sursă ca urmare a plății de către acestea a unor dividende unor societăți nerezidente în legătură cu care autoritatea fiscală a considerat că nu sunt beneficiarii efectivi ai acestor dobânzi și că nu pot, în consecință, să beneficieze de scutirea de impozitul reținut la sursă, prevăzută de Directiva 90/435.

Cadrul juridic

Modelul de convenție fiscală al OCDE

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

Punctele 7-10 din comentariile referitoare la articolul 1 din modelul de convenție fiscală al OCDE, în versiunea rezultată din modificarea intervenită în cursul anului 1977 (denumit în continuare „modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977”), potrivit căruia această convenție se aplică persoanelor care sunt rezidente ale unui stat contractant sau ale celor două state contractante, atrag atenția asupra faptului că aceasta ar putea fi folosită incorect, în scop de evaziune fiscală, prin intermediul unor construcții juridice artificiale. Textul acestor puncte din comentarii subliniază importanța conceptului „beneficiar efectiv”, introdus printre altele la articolul 10 (impozitarea dividendelor) și la articolul 11 (impozitarea dobânzilor) din acest model de convenție, precum și necesitatea combaterii fraudei fiscale.

Articolul 10 alineatele 1 și 2 din modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977 are următorul cuprins:

„1. Dividendele plătite de o societate rezidentă a unui stat contractant unui rezident al celui alt stat contractant sunt impozabile în acest alt stat.

2. Totuși, aceste dividende sunt de asemenea impozabile în statul contractant în care este rezidentă societatea care plătește dividendele și potrivit legislației acestui stat, dar, dacă persoana care primește dividendele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși:

a)

5 % din valoarea brută a dividendelor dacă beneficiarul efectiv este o societate (de alt tip decât o societate de persoane) care deține în mod direct cel puțin 25 % din capitalul societății care plătește dividendele;

b)

15 % din suma brută a dividendelor în toate celelalte cazuri.”

6

Cu ocazia unei revizuri a comentariilor care a avut loc în cursul anului 2003, acestea au fost completate cu remarci privind „societățile conductive”, mai exact societățile care, deși formal sunt proprietarele venitului, dispun în practică doar de puteri foarte limitate, care le fac să fie simpli fiduciari sau simpli administratori care acționează în numele părților interesate, astfel încât nu pot fi considerate beneficiarii efectivi ai acestui venit. Punctul 12 din comentariile referitoare la articolul 10, în versiunea rezultată din revizuirea intervenită în cursul anului 2003, prevede printre altele că „[t]ermenul «beneficiar efectiv» nu este utilizat într-o accepție restrânsă și tehnică, ci trebuie înțeles în contextul său și în lumina obiectului și a scopului convenției, printre altele pentru a evita dubla impunere și pentru a preveni evaziunea și fraudă fiscală”. În ceea ce privește punctul 12.1 din aceeași versiune a comentariilor, el arată că „ar fi [...] contrar obiectului și scopului convenției ca statul sursei să acorde o reducere sau o scutire de impozit unui rezident al unui stat contractant care acționează, altfel decât în cadrul unui raport de agent sau de alt mandatar, ca o simplă conductă în numele unei alte persoane care beneficiază în mod real de venitul în cauză”, și că „o societate conductivă nu poate fi considerată în mod normal beneficiar efectiv dacă, deși formal este proprietarul venitului, ea dispune în practică doar de puteri foarte limitate care o fac să fie un simplu fiduciar sau un simplu administrator care acționează în numele părților interesate”.

7

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

Directiva 90/435

8

Primul și al treilea considerent ale Directivei 90/435 au următorul cuprins:

„Întrucât gruparea societăților din diferite state membre poate fi necesară pentru a crea în Comunitate condiții similare celor de pe piața internă și pentru a asigura astfel realizarea și buna funcționare a pieței comune; întrucât aceste operațiuni nu trebuie împiedicate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre; întrucât, în consecință, este necesar să fie introduse, pentru asemenea grupuri de societăți din diferite state membre, norme de impozitare neutre din punct de vedere concurențial, pentru a permite întreprinderilor să se adapteze cerințelor pieței comune, să-și mărească productivitatea și să-și consolideze poziția concurențială la nivel internațional;

[...]

Întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți-mamă și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară”.

9

Articolul 1 din Directiva 90/435 prevede:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

[...]

—

repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt.

—

[...]

(2) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului.”

10

Articolul 2 din această directivă indică condițiile privind forma societății, reședința fiscală și supunerea la plata impozitului care trebuie să fie îndeplinite pentru a beneficia de directivă.

11

Articolul 3 din Directiva 90/435 prevede:

„(1) În sensul aplicării prezentei directive:

(a)

statutul de societate-mamă se acordă cel puțin unei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 și care deține minimum 20 % din capitalul unei societăți comerciale aflate în alt stat membru, care îndeplinește aceleași condiții.

Un astfel de statut poate fi acordat, în aceleași condiții, unei societăți comerciale dintr-un stat membru care deține cel puțin 20 % din capitalul unei societăți comerciale din același stat membru, participare deplină integral sau parțial de un sediu permanent al primei societăți comerciale, situat în alt stat membru.

De la 1 ianuarie 2007, nivelul minim de participare este de 15 %.

De la 1 ianuarie 2009, nivelul minim de participare este de 10 %;

(b)

«filial?» înseamnă societatea al cărei capital include participația menționată la litera (a).

(2) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre au opțiunea:

—

prin acord bilateral, să înlocuiască criteriul participării la capital prin criteriul deținerii dreptului de vot;

—

să nu aplice prezenta directivă la societățile din statul membru care nu mențin pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care le conferă calitatea de societate-mamă sau la societățile în care o societate din alt stat membru nu menține această participație pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.”

12

Articolul 4 alineatul (1) din directiva menționată lasă statelor membre alegerea între două sisteme, și anume sistemul scutirii și cel al imputării.

13

Articolul 5 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Profiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor.”

Convenții pentru evitarea dublei impuneri

14

Articolul 10 alineatele 1 și 2 din Convenția dintre guvernul Marelui Ducat al Luxemburgului și guvernul Regatului Danemarcei privind evitarea dublei impuneri și stabilirea unor reguli de asistență administrativă reciprocă în materia impozitelor pe venit și pe avere, semnată la Luxemburg la 17 noiembrie 1980 (denumită în continuare „Convenția fiscală dintre Luxemburg și Danemarca”), repartizează competența de impozitare între aceste două state membre în materie de dividende și este redactat astfel:

„1. Dividendele plătite de o societate rezidentă într-un stat contractant unui rezident în celălalt stat contractant sunt impozabile în acest din urmă stat.

2. Totuși, aceste dividende sunt impozabile și în statul contractant în care este rezidentă societatea care plătește dividendele și în conformitate cu legile acestui stat, dar, dacă persoana care primește dividendele este beneficiarul lor efectiv, impozitul stabilit astfel nu poate depăși:

a)

5 % din valoarea brută a dividendelor dacă beneficiarul efectiv este o societate (de alt tip decât o societate de persoane) care deține în mod direct cel puțin 25 % din capitalul societății care plătește dividendele;

b)

15 % din suma brută a dividendelor în toate celelalte cazuri.”

15

Articolul 10 alineatele 1 și 2 din Convenția dintre guvernul Regatului Danemarcei și guvernul Republicii Cipru privind evitarea dublei impuneri în materia impozitelor pe venit și pe capital, semnată la 26 mai 1981, repartiza competența de impozitare în ceea ce privește dividendele și stipula următoarele:

„1. Dividendele plătite de o societate rezidentă într-un stat contractant unui rezident în celălalt stat contractant sunt impozabile în acest din urmă stat.

2. Totuși, aceste dividende sunt impozabile și în statul contractant în care este rezidentă societatea care plătește dividendele și conform legislației acestui stat, dar, dacă persoana care primește dividendele este beneficiarul lor efectiv, impozitul stabilit astfel nu poate depăși:

a)

10 % din valoarea brută a dividendelor dacă beneficiarul efectiv este o societate (de alt tip decât o societate de persoane sau o societate în comandită) care deține în mod direct cel puțin 25 % din capitalul societății care plătește dividendele;

b)

15 % din valoarea brută a dividendelor în toate celelalte cazuri.”

16

Potrivit articolului 10 alineatul 2 din Convenția dintre guvernul Statelor Unite ale Americii și guvernul Regatului Danemarcei privind evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materia impozitului pe venit, semnată la Washington la 19 august 1999, statul contractant al cărui rezident este societatea care plătește dividendele poate impozita dividendele distribuite unei societăți rezidente în celălalt stat care este „beneficiarul efectiv” al acestora la cotă de 5 % din valoarea lor brută.

17

Nu există o convenție fiscală între Regatul Danemarcei și Bermuda.

18

Reiese din aceste convenții că statul sursei, și anume, în cauzele principale, Regatul Danemarcei, poate impozita dividendele plătite unei societăți stabilite în alt stat membru, dacă societatea menționată nu este beneficiarul lor efectiv, la un nivel superior celui prevăzut de respectivele convenții. Niciuna dintre aceste convenții nu definește însă noțiunea „beneficiar efectiv”.

Dreptul danez

Impozitarea dividendelor

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

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

[...]

c)

percep dividende care intră în sfera articolului 16 A alineatele 1 și 2 din Legea privind stabilirea impozitului de stat pe venit [...]. Sunt excluse de la obligația fiscală dividendele în temeiul unor acțiuni ale filialelor (a se vedea articolul 4 A din Legea privind impozitarea plusvalorii) atunci când dividendele plătite de filială beneficiază de o scutire sau de o reducere a impozitării în aplicarea dispozițiilor Directivei [90/435] sau ale unei convenții fiscale încheiate cu Insulele Feroe, cu Groenlanda sau cu statul al cărui rezident este societatea-mam. Sunt de asemenea excluse de la obligația fiscală dividendele în temeiul unor acțiuni ale unor societăți afiliate (a se vedea articolul 4 B din Legea privind impozitarea plusvalorii) care nu sunt acțiuni ale unor filiale atunci când societatea beneficiară care este membru a unui grup este rezident într-un stat membru al [Uniunii/Spațiului Economic European (SEE)] și când dividendele ar fi beneficiat de o scutire sau de o reducere a impozitării în aplicarea dispozițiilor Directivei [90/435] sau ale convenției fiscale încheiate cu statul în discuție dacă ar fi fost vorba despre acțiuni ale unor filiale. Sunt de asemenea excluse de la obligația fiscală dividendele percepute de deținători de participații la societăți-mam care figurează în lista societăților vizate la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva [90/435], dar care sunt considerate, în scopul impozitării în Danemarca, entități transparente. Aplicarea acestei dispoziții este subordonată condiției ca deținătorul participațiilor la societate să nu fie rezident în Danemarca.”

Impozitul reținut la sursă

Dacă, în aplicarea articolului 2 alineatul 1 litera c) din Legea privind impozitul pe profit, se naște o obligație fiscală limitată din cauza unor dividende care provin din Danemarca, articolul 65 din kildeskattelov (Legea privind impozitele reținute la sursă) obligă societatea daneză distribuitoare să efectueze o reținere la sursă în cotă de 28 %.

Articolul 65 alineatele 1 și 5 din Legea privind impozitele reținute la sursă, în redactarea sa relevantă pentru faptele din cauza principală, prevedea:

„1. Atunci când se adoptă sau se decide distribuirea sau înscrierea în credit a unor dividende în temeiul unor acțiuni sau al unor părți sociale ale unor societăți sau asociații etc. vizate la articolul 1 alineatul 1 punctele 1, 2, 2 e și 4 din Legea privind impozitul pe profit, respectivele societăți, asociații etc. trebuie să efectueze o reținere de 28 % din totalul distribuit, cu excepția dispozițiilor contrare ale alineatului 4 sau care rezultă din alineatele 5-8. [...] Suma astfel reținută este denumită «impozit pe dividende».

[...]

5. Nu se reține impozit pe dividendele primite de o societate rezidentă în străinătate provenite de

la o societate rezident? în Danemarca atunci când aceste dividende nu dau na?tere unei obliga?ii fiscale [a se vedea articolul 2 alineatul 1 litera c) din Legea privind impozitul pe profit].”

22

Din dispozi?iile articolului 2 alineatul 2 punctul 2 din Legea privind impozitul pe profit reiese c? obliga?ia fiscal? rezultat? din articolul 2 alineatul 1 litera c) din această lege este îndeplinit? definitiv prin prelevarea impozitului cu re?inere la surs? prev?zut la articolul 65 din Legea privind impozitele re?inute la surs?. Pe de alt? parte, cota impozitului pe profit se ridică, în perioada în discu?ie în litigiul principal, la 28 % din ansamblul dividendelor.

23

Societ??ile?mam? daneze beneficiaz? de o scutire de impozitul pe dividendele primite de la filialele daneze, conform articolului 13 alineatul 1 punctul 2 din Legea privind impozitul pe profit. Pe de alt? parte, reiese de la articolul 31 alineatul 1 punctul 2 din kildeskattetekendtgørelsen (Decretul privind impozitele re?inute la surs?) c?, cu ocazia distribuirii unor astfel de dividende, societatea danez? distribuitoare nu trebuie s? efectueze o re?inere la surs?.

24

În schimb, în m?sura în care o societate danez? este impozabil? pentru dividendele distribuite de o alt? societate danez?, revine acesteia din urm? sarcina de a efectua re?inerea la surs? în aplicarea articolului 65 alineatul 1 din Legea privind re?inerile la surs?.

25

Ministerul Impozitelor a recunoscut în fa?a instan?ei na?ionale, în special în cadrul cauzei principale C?116/16, c? au fost înc?lcate dispozi?iile Tratatului FUE atunci când Regatul Danemarcei a prelevat, în cursul anului 2011, pentru dividendele percepute de o societate dintr?un alt stat membru, un impozit într?o cot? mai ridicat? decât cota impozitului pe profit aplicabil? atunci. Pe cale de consecin??, Ministerul Impozitelor a redus cuantumul reclamat la 25 %, ?i anume o cot? egal? cu cea a impozitului pe profit aplicabil? atunci.

26

Data de exigibilitate a re?inerii la surs? este precizat? la articolul 66 alineatul 1 a doua teză din Legea privind re?inerile la surs?, care este redactat astfel:

„Re?inerea la surs? este exigibil? începând de la acordarea unui dividend sau de la o decizie de distribuire a unui dividend sau de înscriere în credit a acestuia ?i trebuie pl?tit? cel târziu în luna urm?toare, la data scaden?ei pl??ii de c?tre societate a impozitelor care se percep la surs? [numite «A skat»] ?i a contribu?iei speciale a lucr?torilor care vor fi fost re?inute.”

27

Pl?titorul de dividende r?spunde fa?? de stat pentru plata sumelor re?inute.

28

În cazul întârzierii pl??ii impozitului re?inut la surs?, nivelul dobânzilor moratorii este mai ridicat decât cel prev?zut pentru dobânzile datorate în cazul întârzierii de c?tre o societate danez? a pl??ii impozitului pe profit. Totu?i, instan?a na?ional? arată c?, în temeiul unei modific?ri legislative care a intrat în vigoare la 1 august 2013, dobânzile moratorii se stabilesc la acela?i

nivel, atât pentru impozitele cu reținere la sursă, cât și pentru impozitul pe profit.

29

Plata dobânzilor moratorii incumbă persoanei obligate să efectueze reținerea la sursă. Pentru o societate supusă unei obligații fiscale nelimitate în Danemarca, dividendele impozabile constituie unul dintre veniturile sale impozabile. Societatea distribuitoare este cea care trebuie să efectueze reținerea la sursă și să o plătească la trezorerie, împreună cu dobânzile de întârziere în caz de plată tardivă.

30

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

Dreptul aplicabil fraudei și abuzului

31

Până la adoptarea Legii nr. 540 din 29 aprilie 2015, nu exista în Danemarca nicio dispoziție legislativă generală destinată combaterii abuzurilor. Totuși, jurisprudența a dezvoltat principii numite „al realității”, potrivit cărora impozitarea trebuie determinată pe baza unei aprecieri concrete a faptelor. Aceasta înseamnă printre altele că, în funcție de împrejurări, aranjamentele fiscale artificiale pot fi înlăturate pentru ca impozitarea să țină seama de realitate, în temeiul principiului preeminenței fondului față de formă („substance over form”).

32

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

33

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

Acțiunile principale și întrebările preliminare

34

În cele două cauze principale, Ministerul Impozitelor contestă deciziile prin care Landsskatteret (Comisia Fiscală Națională, Danemarca) a considerat că T Danmark (cauza C-116/16) și Y Denmark (cauza C-117/16) trebuiau să beneficieze de scutirea prevăzută de Directiva 90/435, de impozitul reținut la sursă a dividendelor plătite unor entități stabilite în alt stat membru.

Pentru a beneficia de avantajele fiscale prevăzute de Directiva 90/435, entitatea care primește dividendele trebuie să îndeplinească condițiile pe care le prevede această directivă. Cu toate acestea, după cum arată guvernul danez în observațiile sale, se poate întâmpla ca grupuri de societăți care nu îndeplinesc aceste condiții să creeze, între societatea care distribuie dividendele și entitatea care are vocația de a dispune în mod real de acestea, una sau mai multe societăți artificiale care să îndeplinească condițiile formale din directiva menționată. La astfel de construcții financiare se referă întrebările adresate de instanța de trimitere referitoare la abuzul de drept și la noțiunea „beneficiar efectiv”.

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

1) Cauza C-116/16, T Danmark

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

În observațiile sale, guvernul danez a indicat că cauza C-116/16 privește același grup de societăți ca și cel în discuție în cauza C-115/16, care se referă la impozitarea dobânzilor și care face obiectul hotărârii pronunțate astăzi, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și 299/16).

Astfel cum arată instanța de trimitere, fondurile de investiții de capital au creat societăți în Luxemburg. Una dintre ele, N Luxembourg 2, a achiziționat, în cursul anului 2010, o participație importantă la capitalul T Danmark, astfel încât deținea, în perioada în discuție în litigiul principal, peste 50 % din acțiunile T Danmark. Celelalte acțiuni ale T Danmark erau deținute de mii de acționari.

La cererea autorităților daneze, administrația fiscală luxemburgheză a întocmit, în primăvara anului 2011, un „certificat de rezidență”, prin care certifica printre altele că N Luxembourg 2 era supus impozitului pe venitul colectivităților („impôt sur le revenu des collectivités”) și era beneficiarul efectiv al tuturor dividendelor plătite pentru părțile pe care le deținea în cadrul T Danmark sau al oricărui alt venit derivat din acestea. În observațiile sale, guvernul danez arată că acest certificat nu precizează în temeiul căror informații factuale a fost întocmit.

41

În conformitate cu politica sa în materie de dividende, T Danmark a plătit acționarilor săi, în cursul verii anului 2011, dividende în valoare totală de aproximativ 1,8 miliarde de coroane daneze (DKK) (aproximativ 241,4 milioane de euro). Au fost plătite dividende și în primăvara anului 2012.

42

În cursul anului 2011, T Danmark a sesizat SKAT (Administrația Fiscală, Danemarca) cu o cerere de „răspuns cu caracter obligatoriu” în scopul de a se stabili dacă dividendele pe care le distribuia către N Luxembourg 2 erau scutite în temeiul articolului 2 alineatul 1 litera c) a treia teză din Legea privind impozitul pe profit și, prin urmare, dacă nu li se aplica reținerea la sursă.

43

Se indica în cererea de răspuns cu caracter obligatoriu că cuantumul avut în vedere al dividendelor care urmau să fie distribuite către N Luxembourg 2 în al treilea trimestru al anului 2011 era de aproximativ 6 miliarde DKK (aproximativ 805 milioane de euro). Se sublinia de asemenea că N Luxembourg 2 era o entitate autonomă care avea propria conducere și autonomie de decizie, așa încât, evident, nu era posibil să se știe dinainte și cu certitudine dacă și în ce mod va decide de fapt conducerea N Luxembourg 2 să utilizeze aceste dividende. În sfârșit, se preciza că o parte importantă dintre investitorii ultimi erau rezidenți în Statele Unite.

44

Ministerul Impozitelor a arătat că nu se poate răspunde la această cerere dacă nu se știe în ce mod va utiliza N Luxembourg 2 dividendele plătite de T Danmark.

45

T Danmark a răspuns că putea fi considerat stabilit, în vederea răspunsului cu caracter obligatoriu, faptul că dividendele urmau să fie plătite de T Danmark către N Luxembourg 2, care urma să distribuie ea însăși dividendele către propria sa societate-mamă. Potrivit acestor indicații, se putea presupune că aceasta va distribui o parte din aceste sume (cu titlu de dividende și/sau dobânzi și/sau rambursări de datorii) către societăți controlate de diferitele fonduri de investiții de capital sau de creditorii săi. T Danmark presupunea de asemenea că sumele plătite de societatea-mamă a N Luxembourg 2 unor societăți controlate de diferitele fonduri de investiții de capital vor fi transferate investitorilor ultimi în fondurile de investiții de capital, dar T Danmark preciza că nu știe în ce mod vor avea loc aceste transferuri și nici cum vor fi tratate din punct de vedere fiscal.

46

Skatterådet (Consiliul Național al Impozitelor, Danemarca) a răspuns negativ la cererea de răspuns cu caracter obligatoriu.

47

Sesizat de T Danmark cu o reclamație împotriva acestei decizii, Comisia Fiscală Națională a considerat în schimb că dividendele distribuite de aceasta către N Luxembourg 2 erau scutite de impozit. Astfel, Comisia Fiscală Națională a statuat că o obligație fiscală limitată era exclusiv în aplicarea Directivei 90/435, întrucât Regatul Danemarcei nu adoptase dispoziții legislative prin care să se urmărească evitarea fraudelor și a abuzurilor, după cum prevede articolul 1 alineatul

(2) din această directivă, și nu putea impozita, în consecință, dividendele în temeiul articolului 2 alineatul 1 litera c) din Legea privind impozitul pe profit. Ministerul Impozitelor a formulat o acțiune juridică împotriva acestei decizii a Comisiei Fiscale Naționale.

48

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

„1)

a)

Pentru invocarea de către un stat membru a articolului 1 alineatul (2) din Directiva [90/435], referitor la aplicarea dispozițiilor naționale necesare pentru prevenirea fraudelor și a abuzurilor, este necesar ca statul membru menționat să fi adoptat o dispoziție națională specială de transpunere a articolului 1 alineatul (2) din această directivă sau ca dreptul național să conțină dispoziții generale ori principii generale referitoare la fraudă și la abuz care pot fi interpretate în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) menționat?

b)

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 2 alineatul 1 litera c) din Legea privind impozitul pe profit, potrivit căruia «dividendele beneficiază de o scutire sau de o reducere a impozitului în aplicarea dispozițiilor Directivei 90/435 [...]», poate fi considerat o astfel de dispoziție națională specială în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435?

2)

O dispoziție dintr-o convenție privind evitarea dublei impuneri încheiată între două state membre și redactată în conformitate cu [modelul de convenție fiscală al OCDE], potrivit căreia impozitarea dividendelor distribuite depinde de aspectul dacă beneficiarul lor este considerat beneficiarul efectiv al dividendelor, constituie o dispoziție antiabuz bazată pe acorduri în sensul articolului 1 alineatul (2) [din Directiva 90/435]?

3)

În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, revine instanței naționale sarcina de a defini noțiunea «beneficiarul efectiv» sau această noțiune trebuie să fie interpretată, atunci când este aplicată Directiva 90/435, în sensul că trebuie să primească o definiție în dreptul Uniunii supus controlului Curții de Justiție?

4)

a)

În cazul în care se răspunde afirmativ la a doua întrebare, iar răspunsul la a treia întrebare este că nu revine instanței naționale sarcina de a defini noțiunea «beneficiarul efectiv», această noțiune trebuie să fie interpretată în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru care, în împrejurările din litigiul principal, primește dividende din partea unei filiale rezidente într-un alt stat membru este «beneficiarul efectiv» al acestor dividende în sensul în care această noțiune trebuie înțeleasă în dreptul Uniunii?

b)

Noțiunea «beneficiarul efectiv» trebuie să fie interpretată în sensul pe care aceeași noțiune îl primește la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO 2003, L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75), precum și la articolul 1 alineatul (4) din aceasta?

c)

Această noțiune trebuie să fie interpretată doar din perspectiva comentariilor la articolul 10 din [modelul de convenție fiscală din 1977 al OCDE] (punctul 12) sau pot fi luate în considerare în cadrul interpretării comentarii ulterioare, inclusiv completările aduse în 2003 referitoare la «societățile conductive» și completările aduse în 2014 referitoare la «obligățiile contractuale sau legale»?

d)

Ce relevanță are pentru analizarea aspectului dacă beneficiarul dividendelor este «beneficiarul efectiv» faptul că beneficiarul menționat a avut o obligație contractuală sau legală de a transfera aceste dividende unui terț?

e)

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

5)

Dacă s-a constatat în speță

—

că există «dispoziții[...] interne sau [...] bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului» [a se vedea articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435];

—

că dividendele au fost distribuite de o societate A, rezident într-un stat membru, către societatea sa mamă B, rezident în alt stat membru, iar apoi au fost transferate către societatea mamă C a societății respective, rezident în afara Uniunii Europene sau a [SEE], care, la rândul său, le-a transferat propriei sale societăți mamă D, rezident de asemenea în afara Uniunii sau a [SEE];

—

că nu a fost încheiată nicio convenție fiscală între primul stat menționat și statul în care este rezident societatea C;

—

c? a fost încheiat? o conven?ie fiscal? între primul stat men?ionat ?i statul în care este rezident? societatea D ?i

–

c? primul stat men?ionat, potrivit legisla?iei sale, nu ar fi avut astfel dreptul la impozitul cu re?inere la surs? pentru dividendele distribuite de societatea A c?tre societatea D, în cazul în care aceasta din urm? de?inea în mod direct societatea A,

exist? un abuz potrivit directivei men?ionate, astfel încât societatea B nu beneficiaz? de protec?ie în temeiul acesteia?

6)

Atunci când o societate rezident? într?un stat membru (societate?mam?) este considerat? de fapt ca nefiind scutit? de impozitul cu re?inere la surs?, potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, în ceea ce prive?te dividendele primite de la o societate rezident? în alt stat membru (filial?), articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE se opune unei reglement?ri în temeiul c?reia acest din urm? stat membru impune societ???ii?mam? rezidente în cel?alt stat membru s? pl?teasc? impozit pe dividende, dac?, în împrejur?ri de altfel similare, statul membru în cauz? consider? societ???ile?mam? rezidente ca fiind scutite de impozitul pe asemenea dividende?

7)

Dac? o societate rezident? într?un stat membru (societate?mam?) este considerat? de fapt ca nefiind scutit? de re?inerea la surs? a impozitului, în aplicarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, în ceea ce prive?te dividendele primite de la o societate rezident? în alt stat membru (filiala), iar acest din urm? stat membru consider? c? societ???ii?mam? îi revin obliga?ii fiscale limitate pentru dividendele respective, articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE se opune unei reglement?ri potrivit c?reia acest din urm? stat membru impune societ???ii obligate s? re?in? impozitul la surs? (filiala) s? pl?teasc? dobânzi moratorii în cazul pl???ii cu întârziere a impozitului cu re?inere la surs? la o rat? a dobânzii mai mare decât rata dobânzii de întârziere percepute de statul membru în cauz? pentru recuperarea impozitului pe profit de la o societate rezident? în acela?i stat membru?

8)

În cazul în care se r?spunde afirmativ la a doua întrebare, iar r?spunsul la a treia întrebare este c? nu revine instan?ei na?ionale sarcina s? defineasc? no?iunea «beneficiarul efectiv» ?i dac?, în mod concret, o societate rezident? într?un stat membru (societate?mam?) nu poate s? fie considerat? scutit? de impozitul cu re?inere la surs?, în temeiul Directivei 90/435, în ceea ce prive?te dividendele primite de la o societate rezident? în alt stat membru (filiala), acest din urm? stat membru este obligat, în conformitate cu Directiva 90/435 sau cu articolul 4 alineatul (3) TUE, s? precizeze cine este considerat de statul membru ca fiind beneficiarul efectiv?

9)

Dac? o societate rezident? într?un stat membru (societate?mam?) este considerat? de fapt ca nefiind scutit? de re?inerea la surs? a impozitului, potrivit Directivei 90/435, în ceea ce prive?te dividendele primite de la o societate rezident? în alt stat membru (filiala), articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE (?i/sau cu articolul 63 TFUE), analizate separat sau împreun?, se opune unei reglement?ri potrivit c?reia:

—

cel din urm? stat membru impune filialei s? re?in? la surs? impozitul pe dividende ?i consider? c? persoana respectiv? datoreaz? autorit??ilor impozitul cu re?inere la surs? pe care nu l?a prelevat, în condi?iile în care nu exist? o asemenea obliga?ie de re?inere la surs? a impozitului în cazul în care societatea?mam? este rezident? în statul membru respectiv?

—

cel din urm? stat membru calculeaz? dobânzi de întârziere pentru impozitul cu re?inere la surs? datorat?

Se solicit? Cur?ii s? ia în considerare r?spunsurile la a ?asea ?i la a ?aptea întrebare pentru a r?spunde la a noua întrebare.

10)

În împrejur?rile în care:

—

o societate rezident? într?un stat membru (societatea?mam?) îndepline?te cerin?a din Directiva 90/435 privind de?inerea (în anul 2011) a cel pu?in 10 % din capitalul social al unei societ??i (filiala) rezidente în alt stat membru;

—

se consider? de fapt c? societatea?mam? nu este scutit? de impozitul cu re?inere la surs? potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 în ceea ce prive?te dividendele primite de la filial?;

—

ac?ionarul (sau ac?ionarii) (direc?i sau indirect?) ai societ??ii?mam?, rezident/reziden?i într?o ?ar? ter??, este/sunt considerat/considera?i beneficiarul efectiv/beneficiarii efectivi al/ai dividendelor în cauz?;

—

ac?ionarul (sau ac?ionarii) în discu?ie (direc?i sau indirect?) îndepline?te/îndeplinesc ?i această condi?ie privind nivelul participa?iei,

dispozi?iile articolului 63 TFUE se opun unei reglement?ri potrivit c?reia statul membru în care este situat? filiala impoziteaz? dividendele respective atunci când statul membru în cauz? consider? c? societ??ile rezidente care îndeplinesc cerin?a privind nivelul participa?iei din Directiva 90/435, adic? de?in, în anul fiscal 2011, cel pu?in 10 % din capitalul social al societ??ii care distribuie dividendele, sunt scutite de impozit pentru asemenea dividende?"

2) Cauza C?117/16, Y Denmark

49

Astfel cum reiese din decizia de trimitere, Y Inc., stabilit? în Statele Unite (denumit? în continuare „Y USA”) ?i societate?mam? ultim? a grupului Y, este cotate la burs?. Filialele sale cu sediul în str?in?tate sunt de?inute prin intermediul Y Global Ltd, stabilit? în Bermuda (denumit? în

continuare „Y Bermudes”), a c?rei unic? activitate, în afara de?inerii de participa?ii la filialele sale, este de?inerea de drepturi de proprietate intelectual? asupra produselor grupului. Gestionarea sa administrativ? este asigurat? de o societate de gestiune independent?.

50

Y Denmark, constituit? în Danemarca în cursul anului 2000 de Y USA ?i care a avut întotdeauna aproximativ 20 de salaria?i, are ca obiect de activitate vânzarea ?i asisten?a, r?spunzând pentru activit?ile sale în fa?a Y BV, societate stabilit? în ??rile de Jos (denumit? în continuare „Y Holland”), care are r?spunderea opera?ional? pentru vânz?rile grupului în afara Statelor Unite, a Canadei ?i a Mexicului. Y Denmark este ?i societatea?mam? pentru partea european? a grupului Y.

51

În urma adopt?rii în Statele Unite a American Jobs Creation Act of 2004 (Legea din 2004 privind crearea de locuri de munc? americane), societ?ile stabilite în Statele Unite au beneficiat de posibilitatea temporar? de repatriere a dividendelor de la filiale str?ine în condi?ii fiscale deosebit de favorabile, în schimbul angajamentului de a utiliza produsele acestora în scopuri specifice în Statele Unite, în special cercetarea ?i dezvoltarea. În aceste condi?ii, Y USA a decis s? repatrieze maximul de dividende posibil de la Y Bermudes în cursul exerci?iului financiar cuprins între 1 mai 2005 ?i 30 aprilie 2006. Contribu?ia total?, care trebuia s? provin? în special din dividende pl?tite de filialele Y Bermudes, a fost stabilit? la 550 de milioane de dolari americani (USD) (aproximativ 450,82 milioane de euro).

52

Înainte de a se proceda la aceste distribuiri, partea european? a grupului Y a f?cut obiectul unei restructur?ri. În acest cadru, la 9 mai 2005, Y Bermudes a constituit în Cipru societatea Y Chypre, cu un capital social ini?ial de 20000 USD (aproximativ 16400 de euro), din care 2000 USD (aproximativ 1640 de euro v?rsa?i la constituire. Prin conven?ia din 16 septembrie 2005, Y Bermudes a cedat c?tre Y Chypre participa?ia de?inut? la Y Denmark pentru suma de 90 de milioane de euro. Pre?ul s?a pl?tit printr-o recunoa?tere de datorie.

53

Astfel cum reiese din decizia de trimitere, Y Chypre este o societate de portofoliu (holding) care exercit? ?i câteva activit?i de gestiune de trezorerie, precum credite acordate unor filiale. Reiese din rapoartele de gestiune care figureaz? în conturile anuale ale acestei societ?i pentru exerci?iile 2005-2006 ?i 2006-2007 c? activitatea sa principal? era gestionarea participa?iilor. În plus, societatea a pl?tit indemniza?ii de ?edin?? în valoare de 571 USD (aproximativ 468 de euro) ?i, respectiv, de 915 USD (aproximativ 750 de euro). Potrivit conturilor anuale, societatea nu a fost impozitat?, întrucât nu a avut beneficii fiscale.

54

Instanța de trimitere precizează că, la 26 septembrie 2005, Y Holland a decis să distribuie dividende în valoare de 76 de milioane de euro către Y Denmark în cadrul exercițiului 2004-2005. Aceste dividende au fost plătite la 25 octombrie 2005 către Y Denmark. La 28 septembrie 2005, adunarea generală a asociaților Y Denmark a aprobat, în cadrul aceluiași exercițiu contabil, plata de dividende către Y Chypre, de asemenea în valoare de 76 de milioane de euro. Această sumă a fost plătită către Y Chypre la 27 octombrie 2005. La 28 octombrie 2005, Y Chypre a transferat aceeași sumă către Y Bermudes rambursând parțial creditul acordat la achiziționarea Y Denmark.

55

La 21 octombrie 2005, Y Chypre a constituit o societate în Țările de Jos denumită Y Holding BV. Prin convenția din 25 octombrie 2005, Y Denmark a cedat participația sa la Y Holland către Y Holding pentru suma de 14 milioane de euro.

56

La 3 aprilie 2006, Y Bermudes a distribuit dividende în valoare de 550 de milioane USD (aproximativ 450,82 milioane de euro) către Y USA. Plata acestor dividende a fost finanțată din fonduri proprii și dintr-un împrumut bancar.

57

La 13 octombrie 2006, adunarea generală a asociaților Y Denmark a aprobat plata unor dividende în cadrul exercițiului 2005-2006 în valoare de 92012000 DKK (aproximativ 12,3 milioane de euro) către Y Chypre. Y Denmark a arătat că această sumă facea parte (ca dividende de primit) din dividendele totale de 550 de milioane USD (aproximativ 450,82 milioane de euro) pe care Y Bermudes le-a distribuit către Y USA la 3 aprilie 2006, ceea ce Ministerul Impozitelor a contestat în lipsa unor documente justificative. Y Denmark a transferat în cursul anului 2010 o sumă de 92012000 DKK (aproximativ 12,3 milioane de euro) către Y Chypre.

58

Potrivit instanței de trimitere, principala problemă care se pune în speță este, înainte de toate, să se stabilească dacă Y Chypre este ținută de o obligație fiscală limitată în Danemarca în temeiul dividendelor în discuție. Potrivit dreptului intern, o societate-mamă străină nu este, în principiu, ținută de o obligație fiscală limitată în Danemarca în temeiul dividendelor. Scutirea dividendelor sau impozitarea lor redusă este totuși condiționată de aplicarea fie a Directivei 90/435, fie a unei convenții pentru evitarea dublei impuneri. Or, majoritatea convențiilor fiscale încheiate de Regatul Danemarcei prevăd ca o condiție pentru scutire sau pentru reducerea impozitării ca entitatea care a primit dividendele să fie „beneficiarul efectiv” al acestora („retmæssig ejer”). Directiva 90/435 nu prevede o condiție echivalentă.

59

SKAT consideră că Y Chypre este ținută de o obligație fiscală limitată în Danemarca în temeiul dividendelor în discuție, întrucât societatea menționată nu poate fi considerată beneficiarul efectiv al acestor dividende, în sensul Convenției fiscale dintre Regatul Danemarcei și Republica Cipru. De asemenea, ea nu ar intra în sfera dispozițiilor referitoare la scutirea reinerii la surse ale Directivei 90/435.

60

Prin decizia din 17 septembrie 2010, SKAT a constatat că Y Denmark ar fi trebuit să procedeze la

o reținere la sursă din cele două plăți de dividende efectuate în cursul anilor 2005 și 2006 în favoarea societății sale mamă, Y Chypre, și că Y Denmark trebuia considerat responsabil pentru plata reținerilor la sursă menționate.

61

Această decizie a făcut obiectul unei reclamații la Comisia Fiscală Națională. La 16 decembrie 2011, aceasta, la fel ca și SKAT, a constatat că Y Chypre nu era beneficiarul efectiv al dividendelor în sensul Convenției fiscale dintre Regatul Danemarcei și Republica Cipru, dar a admis motivul invocat de Y Denmark potrivit căruia nu era necesară efectuarea unei rețineri la sursă întrucât Y Chypre trebuia să beneficieze de normele privind scutirea prevăzute de Directiva 90/435.

62

Ministerul Impozitelor a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune împotriva deciziei Comisiei Fiscale Naționale.

63

În decizia de trimitere, instanța de trimitere arată că părțile din litigiu sunt de acord asupra faptului că principiul așa-numit al „realității” nu permite înlăturarea aranjamentelor realizate și că societatea care a primit dividendele, în speță Y Chypre, este beneficiarul legitim al veniturilor în sensul dreptului danez.

64

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

„1)

a)

Pentru invocarea de către un stat membru a articolului 1 alineatul (2) din Directiva [90/435], referitor la aplicarea dispozițiilor naționale necesare pentru prevenirea fraudelor și a abuzurilor, este necesar ca statul membru menționat să fi adoptat o dispoziție națională specială de transpunere a articolului 1 alineatul (2) din această directivă sau ca dreptul național să conțină dispoziții generale ori principii generale referitoare la fraudă și la abuz care pot fi interpretate în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) menționat?

b)

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare litera a), articolul 2 alineatul 1 litera c) din Legea privind impozitul pe profit, potrivit căruia «dividendele beneficiază de o scutire sau de o reducere a impozitului în aplicarea dispozițiilor Directivei 90/435 [...]», poate fi considerat o astfel de dispoziție națională specială în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435?

2)

a)

O dispoziție dintr-o convenție privind evitarea dublei impuneri încheiată între două state membre și redactată în conformitate cu [modelul de convenție fiscală al OCDE], potrivit căreia impozitarea

dividendelor distribuite depinde de aspectul dacă beneficiarul lor este considerat beneficiarul efectiv al dividendelor, constituie o dispoziție antiabuz bazată pe acorduri în sensul articolului 1 alineatul (2)?

b)

În cazul unui răspuns afirmativ, termenii «bazate pe acorduri» care figurează la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 trebuie interpretați în sensul că presupun ca, potrivit dreptului său intern, un stat membru să poată invoca convenția fiscală în detrimentul contribuabilului?

3)

În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare litera a), revine instanței naționale sarcina de a defini noțiunea «beneficiarul efectiv» sau această noțiune trebuie să fie interpretată, atunci când este aplicată Directiva 90/435, în sensul că trebuie să primească o definiție în dreptul Uniunii supus controlului Curții?

4)

a)

În cazul în care se răspunde afirmativ la a doua întrebare litera a), iar răspunsul la a treia întrebare este că nu revine instanței naționale sarcina de a defini noțiunea «beneficiarul efectiv», această noțiune trebuie să fie interpretată în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru care, în împrejurările din litigiul principal, primește dividende din partea unei filiale rezidente într-un alt stat membru este «beneficiarul efectiv» al acestor dividende în sensul în care această noțiune trebuie înțeleasă în dreptul Uniunii?

b)

Noțiunea «beneficiarul efectiv» trebuie să fie interpretată în sensul pe care aceeași noțiune îl primește la articolul 1 alineatul (1) din [Directiva 2003/49], precum și la articolul 1 alineatul (4) din aceasta?

c)

Această noțiune trebuie să fie interpretată doar din perspectiva comentariilor la articolul 10 din [modelul de convenție fiscală din 1977 al OCDE] (punctul 12) sau pot fi luate în considerare în cadrul interpretării comentarii ulterioare, inclusiv completările aduse în 2003 referitoare la «societățile conduct?» și completările aduse în 2014 referitoare la «obligățiile contractuale sau legale»?

d)

Ce relevanță are pentru analizarea aspectului dacă beneficiarul dividendelor este «beneficiarul efectiv» faptul că beneficiarul menționat a avut o obligație contractuală sau legală de a transfera aceste dividende unui terț?

e)

Ce relevanță are pentru aprecierea aspectului dacă beneficiarul dividendelor trebuie să fie considerat «beneficiarul efectiv» faptul că instanța de trimitere, în urma analizării împrejurărilor de fapt ale cauzei principale, ar putea concluziona că beneficiarul – fîr? să fi fost obligat în mod legal sau contractual să transfere dividendele primite către un terț – nu a avut dreptul «deplin» de a

dispune» de dobânzi, astfel cum este menționat în Comentariile din 2014 referitoare la [modelul de convenție al OCDE din 1977]?

5)

Dacă s-a constatat în speță

—

că există «dispoziții[...] interne sau [...] bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului» [a se vedea articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435];

—

că dividendele au fost distribuite de o societate A, rezidentă într-un stat membru, către societatea sa mamă B, rezidentă în alt stat membru, iar apoi au fost transferate către societatea mamă C a societății respective, rezidentă în afara Uniunii [sau a SEE], care, la rândul său, le-a transferat propriei sale societăți mamă D, rezidentă de asemenea în afara Uniunii sau a SEE;

—

că nu a fost încheiată nicio convenție fiscală între primul stat menționat și statul în care este rezidentă societatea C;

—

că a fost încheiată o convenție fiscală între primul stat menționat și statul în care este rezidentă societatea D și

—

că primul stat menționat, potrivit legislației sale, nu ar fi avut astfel dreptul la impozitul cu reținere la sursă pentru dividendele distribuite de societatea A către societatea D, în cazul în care aceasta din urmă deținea în mod direct societatea A,

există un abuz potrivit directivei menționate, astfel încât societatea B nu beneficiază de protecție în temeiul acesteia?

6)

Atunci când o societate rezidentă într-un stat membru (societatea mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de impozitul cu reținere la sursă, potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, în ceea ce privește dividendele primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (și/sau cu articolul 56 CE) se opune unei reglementări în temeiul căreia cel din urmă stat membru impune societății mamă rezidente în celălalt stat membru să plătească impozit pe dividende, dacă, în împrejurări de altfel similare, statul membru în cauză consideră societățile mamă rezidente ca fiind scutite de impozitul pe asemenea dividende?

7)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatea mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de reținerea la sursă a impozitului, în aplicarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, în ceea ce privește dividendele primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filială), iar acest din urmă stat membru consideră că societățile mamă îi revin obligații

fiscale limitate pentru dividendele respective, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (?i/sau cu articolul 56 CE) se opune unei reglementări potrivit căreia acest din urmă stat membru impune societății obligate să rețină impozitul la sursă (filiala) să plătească dobânzi moratorii în cazul plății cu întârziere a impozitului cu reținere la sursă la o rată a dobânzii mai mare decât rata dobânzii de întârziere percepute de statul membru în cauză pentru recuperarea impozitului pe profit de la o societate rezidentă în același stat membru?

8)

În cazul în care se răspunde afirmativ la a doua întrebare litera a), iar răspunsul la a treia întrebare este că nu revine instanței naționale sarcina să definească noțiunea «beneficiarul efectiv» și dacă, în mod concret, o societate rezidentă într-un stat membru (societatea mamă) nu poate să fie considerată scutită de impozitul cu reținere la sursă, în temeiul Directivei 90/435, în ceea ce privește dividendele primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filiala), acest din urmă stat membru este obligat, în conformitate cu Directiva 90/435 sau cu articolul 10 CE, să precizeze cine este considerat de statul membru ca fiind beneficiarul efectiv?

9)

Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societatea mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de reținerea la sursă a impozitului, potrivit Directivei 90/435, în ceea ce privește dividendele primite de la o societate rezidentă în alt stat membru (filiala), articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (?i/sau cu articolul 56 CE), analizate separat sau împreună, se opune unei reglementări potrivit căreia:

—

cel din urmă stat membru impune filialei să rețină la sursă impozitul pe dividende și consideră că persoana respectivă datorează autorităților impozitul cu reținere la sursă pe care nu l-a prelevat, în condițiile în care nu există o asemenea obligație de reținere la sursă a impozitului în cazul în care societatea mamă este rezidentă în statul membru respectiv?

—

cel din urmă stat membru calculează dobânzi de întârziere pentru impozitul cu reținere la sursă datorat?

Se solicită Curții să ia în considerare răspunsurile la a șasea și la a șaptea întrebare pentru a răspunde la a noua întrebare.

10)

În împrejurările în care:

—

o societate rezidentă într-un stat membru (societatea mamă) îndeplinește cerința din Directiva 90/435 privind reținerea (în anii 2005 și 2006) a cel puțin 20 % din capitalul social al unei societăți (filiala) rezidente în alt stat membru;

—

se consideră de fapt că societatea-mamă nu este scutită de impozitul cu reținere la sursă potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 în ceea ce privește dividendele primite de la filială;

—

acționarul (sau acționarii) (direct sau indirect) ai societății-mamă, rezident/rezidenți într-o țară terță, este/sunt considerat/considerați beneficiarul efectiv/beneficiarii efectivi al/ai dividendelor în discuție;

—

acționarul (sau acționarii) în discuție (direct sau indirect) îndeplinește/îndeplinesc și această condiție privind nivelul participației,

dispozițiile articolului 56 CE se opun unei reglementări potrivit căreia statul membru în care este situată filiala impozitează dividendele respective atunci când statul membru în cauză consideră că societățile rezidente care îndeplinesc cerința privind nivelul participației din Directiva 90/435, adică de în, în anii fiscali 2005 și 2006 (15 % în 2007 și în 2008 și 10 % ulterior), cel puțin 20 % din capitalul social al societății care distribuie dividendele, sunt scutite de impozit pentru asemenea dividende.”

Procedura în fața Curții

65

Datorită conexității celor două cauze principale, care privesc ambele interpretarea Directivei 90/435 și a libertăților fundamentale consacrate de tratate, se impune conexarea lor în vederea pronunțării hotărârii.

66

Prin scrisoarea din 2 martie 2017, guvernul danez a solicitat, conform articolului 16 al treilea paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, ca aceste cauze să fie soluționate de Marea Cameră a Curții. Pe de altă parte, având în vedere similitudinile existente între aceste cauze și cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, care fac obiectul hotărârii pronunțate astăzi N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16), guvernul danez a sugerat de asemenea ca, în aplicarea articolului 77 din Regulamentul de procedură, Curtea să decidă să organizeze o ședință de audiere a pledoariilor comune pentru toate aceste cauze. Curtea a admis solicitările guvernului danez.

Cu privire la întrebările preliminare

67

Întrebările adresate de instanța națională privesc trei teme. Prima temă se referă la existența unui temei juridic care să permită unui stat membru să refuze, din cauza săvârșirii unui abuz de drept, beneficiul scutirii prevăzute la articolul 5 din Directiva 90/435 unei societăți care a distribuit profit unei societăți din alt stat membru și a cărei filială este. În măsura în care există un astfel de temei juridic, a doua temă abordată de întrebări privește elementele constitutive ale unui eventual abuz de drept și modalitățile de probă aferente. În sfârșit, a treia temă a întrebărilor, adresate de asemenea în ipoteza existenței posibilității unui stat membru de a refuza să permită unei asemenea societăți să beneficieze de avantajele Directivei 90/435, privește interpretarea dispozițiilor Tratatului FUE privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor, pentru a

permite instanței de trimitere să verifice dacă legislația daneză încalcă aceste libertăți.

Cu privire la întrebările prima, a treia, precum și la a patra întrebare literele a)-c) din fiecare dintre cauzele principale

68

Prin intermediul primei, al celei de a doua, al celei de a treia și al celei de a patra întrebări literele a)-c) din fiecare dintre cauzele principale, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență, în primul rând, dacă combaterea fraudei sau a abuzurilor, permis de articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, presupune existența unei dispoziții naționale sau convenționale antiabuz în sensul articolului menționat. În al doilea rând, instanța de trimitere întreabă dacă o convenție redactată în conformitate cu modelul de convenție fiscală al OCDE și care conține noțiunea „beneficiar efectiv” poate constitui o dispoziție convențională antiabuz, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435. În al treilea rând, ea urmărește să afle dacă această noțiune de „beneficiar efectiv” este o noțiune de drept al Uniunii și trebuie înțeleasă în același sens cu cea de „beneficiar” care figurează la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 și dacă este posibil să se vină seama, pentru interpretarea acestei dispoziții, de articolul 10 din modelul de convenție fiscală al OCDE din 1977. Această instanță întreabă în special dacă o dispoziție care conține noțiunea „beneficiar efectiv” poate fi considerată un temei juridic care permite combaterea fraudei sau a abuzului de drept.

69

Trebuie să se examineze mai întâi prima întrebare din fiecare dintre cauzele principale, prin care instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, pentru a combate un abuz de drept în cadrul aplicării Directivei 90/435, un stat membru trebuie să fi adoptat o dispoziție națională specifică de transpunere a acestei directive sau poate face referire la principii sau la dispoziții antiabuz naționale sau convenționale.

70

În această privință, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă că există, în dreptul Uniunii, un principiu general de drept potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept al Uniunii (Hotărârea din 9 martie 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 24 și jurisprudența citată, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 68, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 35, Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27, precum și Hotărârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punctul 99).

71

Justițiabilii sunt înuși să respecte acest principiu general de drept. Astfel, aplicarea reglementării Uniunii nu poate fi extinsă astfel încât să acopere operațiunile care sunt realizate în scopul de a beneficia în mod fraudulos sau abuziv de avantajele prevăzute de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38, Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27, precum și Hotărârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punctul 99).

72

Astfel, decurge din acest principiu că un stat membru trebuie să refuze beneficiul dispozițiilor de

drept al Uniunii atunci când acestea nu sunt invocate în vederea realizării obiectivelor acestor dispoziții, ci în scopul de a beneficia de un avantaj al dreptului Uniunii, deși condițiile pentru a beneficia de acest avantaj nu sunt îndeplinite decât formal.

73

Aceasta este situația, de exemplu, atunci când îndeplinirea formalităților vamale nu se înscrie în cadrul unor tranzacții comerciale normale, ci este pur formală și urmărește numai să se beneficieze în mod abuziv de acordarea unor sume compensatorii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 1981, Schumacher și alții, 250/80, EU:C:1981:246, punctul 16, precum și Hotărârea din 3 martie 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punctul 21) sau de restituiri la export (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 59).

74

Pe de altă parte, principiul interzicerii abuzului de drept își găsește aplicarea în materii foarte variate, precum libera circulație a mărfurilor (Hotărârea din 10 ianuarie 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc și Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, punctul 27), libera prestare a serviciilor (Hotărârea din 3 februarie 1993, Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, punctul 13), achizițiile publice de servicii (Hotărârea din 11 decembrie 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino și alții, C-113/13, EU:C:2014:2440, punctul 62), libertatea de stabilire (Hotărârea din 9 martie 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 24), dreptul societăților (Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punctul 33), securitatea socială (Hotărârea din 2 mai 1996, Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, punctul 24, Hotărârea din 6 februarie 2018, Altun și alții, C-359/16, EU:C:2018:63, punctul 48, precum și Hotărârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punctul 99), transporturile (Hotărârea din 6 aprilie 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punctele 19-25), politica socială (Hotărârea din 28 iulie 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, punctele 37-41), măsurile restrictive (Hotărârea din 21 decembrie 2011, Afrasiabi și alții, C-72/11, EU:C:2011:874, punctul 62) sau taxa pe valoarea adăugată (TVA) (Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 74).

75

În ceea ce privește această ultimă materie, Curtea a arătat în mai multe rânduri că, deși combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Așasea directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), nu este mai puțin adevărat că principiul interzicerii practicilor abuzive constituie un principiu general de drept al Uniunii care se aplică independent de aspectul dacă drepturile și avantajele de care s-a abuzat își au temeiul în tratate, într-un regulament sau într-o directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctele 30 și 31).

76

În consecință, principiul general al interzicerii practicilor abuzive poate fi opus unei persoane atunci când aceasta se prevalează de anumite norme de drept al Uniunii care prevăd un avantaj într-un mod care nu este coerent cu finalitățile pe care le urmăresc aceste norme. Curtea a statuat astfel că acest principiu poate fi opus unei persoane impozabile pentru ași refuza beneficiul, printre altele, al dreptului la scutirea de TVA, chiar și în lipsa unor dispoziții ale dreptului național care s-a prevăd un asemenea refuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18

decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 33).

77

Deși articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 prevede că aceasta nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale sau convenționale necesare pentru evitarea fraudelor și a abuzurilor, această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că exclude aplicarea principiului general de drept al Uniunii al interzicerii practicilor abuzive, amintit la punctele 70-72 din prezenta hotărâre. Astfel, operațiunile despre care SKAT susține că constituie un abuz de drept într-un domeniu de aplicare al dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 42) și s-ar putea dovedi incompatibile cu obiectivul urmărit de această directivă.

78

În această privință, astfel cum reiese din primul și din al treilea considerent ale Directivei 90/435, aceasta are ca obiect facilitarea grupurilor de societăți la scară Uniunii, instituind norme de impozitare neutre din punct de vedere concurențial, pentru a permite întreprinderilor să se adapteze cerințelor pieței comune, să își mărească productivitatea și să își consolideze poziția concurențială la nivel internațional.

79

Or, a autoriza crearea de aranjamente financiare cu singurul scop de a beneficia de avantajele fiscale rezultate din aplicarea Directivei 90/435 nu ar fi coerent cu asemenea obiective, ci, dimpotrivă, ar aduce atingere bunei funcționări a pieței interne, denaturând condițiile de concurență. După cum a arătat în esență avocata generală la punctul 51 din Concluziile prezentate în cauza C-116/16, situația ar fi aceeași și atunci când operațiunile în discuție nu urmăresc exclusiv un astfel de scop, întrucât Curtea a statuat că principiul interzicerii practicilor abuzive se aplică, în materie fiscală, atunci când urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunilor în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 45, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 53).

80

În fond, aplicării principiului general al interzicerii practicilor abuzive nu îi poate fi opus dreptul contribuabililor de a obține un avantaj din concurența pe care și-ar face-o statele membre din cauza lipsei de armonizare a impozitării veniturilor. În această privință, trebuie amintit că Directiva 90/435 avea drept obiectiv o armonizare în materie de impozite directe prin instituirea de norme fiscale neutre în raport cu concurența și că nu intenționa ca statele membre să fie împiedicate să ia măsurile necesare pentru combaterea fraudelor și a abuzurilor.

81

Deși căutarea de către un contribuabil a regimului fiscal celui mai avantajos pentru el nu poate, prin ea însăși, să constituie temeiul unei prezumții generale de fraudă sau de abuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 50, Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 84, precum și Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 60), nu este mai puțin adevărat că un asemenea contribuabil

nu poate beneficia de un drept sau de un avantaj care decurge din dreptul Uniunii atunci când operațiunea în cauză este pur artificială pe plan economic și urmărește sustragerea de la aplicarea legislației statului membru vizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 51, Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 61, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punctele 61-63).

82

Rezultă din aceste elemente că revine autorităților și instanțelor naționale obligația de a refuza beneficiul drepturilor prevăzute de Directiva 90/435 atunci când acestea sunt invocate în mod fraudulos sau abuziv.

83

Astfel, având în vedere principiul general de drept al Uniunii de interzicere a practicilor abuzive și necesitatea respectării acestui principiu în cadrul punerii în aplicare a dreptului Uniunii, absența unor dispoziții antiabuz naționale sau întemeiate pe convenții nu are nicio incidență asupra obligației autorităților naționale de a refuza beneficiul drepturilor prevăzute de Directiva 90/435, invocate în mod fraudulos sau abuziv.

84

Pârâtele din litigiile principale se prevalează de Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), care privea beneficiul unei scutiri prevăzute de Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92), pentru a susține că, în temeiul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, beneficiul avantajelor prevăzute de această directivă nu poate fi refuzat de statul membru vizat decât atunci când legislația națională cuprinde un temei juridic distinct și specific în această privință.

85

Această argumentație nu poate fi însă reținută.

86

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

87

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

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

Cu toate acestea, chiar dacă în cauzele principale s-ar dovedi că dreptul național nu cuprinde norme susceptibile de o interpretare conformă cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, nu este posibil ca din aceasta să se deducă, în pofida celor statuate de Curte în Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), că autoritățile și instanțele naționale ar fi împiedicate să refuze avantajul întemeiat pe dreptul la scutire prevăzut la articolul 5 din această directivă în ipoteza unei fraude sau a unui abuz de drept (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 54).

Într-adevăr, un refuz opus unui contribuabil în prezența unor astfel de împrejurări nu intră în sfera exemplului evocat la punctul 86 din prezenta hotărâre, din moment ce respectă principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia nimeni nu se poate prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 55 și 56, precum și jurisprudența citată).

Astfel, în măsura în care, după cum s-a amintit la punctul 70 din prezenta hotărâre, faptele abuzive sau frauduloase nu pot justifica un drept prevăzut de ordinea juridică a Uniunii, refuzul unui avantaj în temeiul unei directive precum Directiva 90/435 nu echivalează cu a impune o obligație particularului respectiv în temeiul acestei directive, ci este simpla consecință a constatării potrivit căreia condițiile obiective impuse în vederea obținerii avantajului urmărit, prevăzute de directiva menționată în ceea ce privește acest drept, nu sunt îndeplinite decât formal (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 57, precum și jurisprudența citată).

În astfel de împrejurări, statele membre trebuie, prin urmare, să refuze avantajul care rezultă din Directiva 90/435, în conformitate cu principiul general al interzicerii practicilor abuzive potrivit căruia dreptul Uniunii nu poate acoperi practicile abuzive ale unor operatori economici (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punctul 99 și jurisprudența citată).

Având în vedere constatarea operată la punctul 72 din prezenta hotărâre, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare adresată de instanța de trimitere, care privește în esență aspectul dacă o dispoziție dintr-o convenție bilaterală de evitare a dublei impunerii și care se referă la noțiunea „beneficiar efectiv” este susceptibilă să constituie un temei juridic pentru combaterea practicilor frauduloase și abuzive în cadrul Directivei 90/435.

În aceste condiții, nu este necesar să se răspundă nici la a treia întrebare, nici la a patra întrebare literale a)–c), referitoare la interpretarea aceleiași noțiuni „beneficiar efectiv”, din moment ce acestea au fost adresate numai în ipoteza unui răspuns afirmativ la a doua întrebare.

Înănd seama de ansamblul acestor elemente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că beneficiul scutirii de impozitul reținut la sursă a beneficiilor distribuite de o filială către societatea sa mamă, prevăzut la articolul 5 din directiva menționată, trebuie, în prezența unei practici frauduloase sau abuzive, să fie refuzat unui contribuabil de către autoritățile și instanțele naționale, chiar în absența unor dispoziții ale dreptului național sau convenționale care să prevadă un asemenea refuz.

Cu privire la a patra întrebare literale d) și e), precum și la a cincea și la a opta întrebare din cauzele principale

Prin intermediul celei de a patra întrebări literale d) și e), precum și al celei de a cincea întrebări din fiecare dintre cauzele principale, instanța de trimitere urmărește în esență să afle care sunt elementele constitutive ale unui abuz de drept și în ce mod pot fi stabilite aceste elemente. În această privință, ea ridică în special problema dacă se poate considera că o societate a primit în mod real dividendele de la filială sau atunci când este ținut de o obligație contractuală sau legală de a transfera aceste dividende unui terț sau când reiese din împrejurările de fapt că această societate, fără a fi ținut de o asemenea obligație, nu dispune de dreptul «deplin» de a dispune de dividende», în sensul comentariilor adoptate în cursul anului 2014 cu privire la modelul de convenție al OCDE din 1977. Ea ridică în special, în acest context, problema dacă poate exista un abuz de drept atunci când dividendele transferate prin societăți conductive au în final ca beneficiar efectiv o societate cu sediul într-un stat terț cu care statul membru vizat a încheiat o convenție fiscală. Prin intermediul celei de a opta întrebări, instanța de trimitere solicită în plus să se stabilească în esență dacă un stat membru care refuză să recunoască unei societăți dintr-un alt stat membru calitatea de beneficiar al dividendelor este obligat să identifice societatea pe care o consideră, dacă este cazul, ca fiind beneficiarul efectiv.

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

Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, proba unei practici abuzive necesită, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care rezultă că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementarea Uniunii, obiectivul urmărit de această reglementare nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv care constă în intenția de a obține un avantaj rezultat din

reglementarea Uniunii creând în mod artificial condițiile necesare pentru obținerea acestuia (Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punctele 52 și 53, precum și Hotărârea din 12 martie 2014, O. și B., C-456/12, EU:C:2014:135, punctul 58).

98

Astfel, examinarea unui ansamblu de fapte este cea care permite să se verifice dacă sunt întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive și în special dacă operatorii economici au efectuat operațiuni pur formale sau artificiale, lipsite de orice justificare economică și comercială, în scopul esențial de a beneficia de un avantaj necuvenit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 47-49, Hotărârea din 13 martie 2014, SICES și alții, C-155/13, EU:C:2014:145, punctul 33, precum și Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 47).

99

Nu este de competența Curții să aprecieze faptele din cauza principală. Cu toate acestea, atunci când statuează cu privire la trimiterea preliminară, Curtea poate, dacă este cazul, să furnizeze indicii instanței naționale pentru a o ghida în aprecierea spețelor asupra cărora trebuie să se pronunțe. În cauzele principale, deși prezența unui anumit număr din aceste indicii ar putea permite să se constate existența unui abuz de drept, revine totuși instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceste indicii sunt obiective și concordante și dacă pârâtele din litigiile principale au avut posibilitatea să facă dovada contrară.

100

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

101

Astfel, constituie un indiciu al existenței unui aranjament prin care se urmărește să se beneficieze în mod necuvenit de scutirea prevăzută la articolul 5 din Directiva 90/435 faptul că dividendele menționate sunt replate, în totalitate sau în cvasitotalitate și într-un interval foarte scurt de la primirea lor, de societatea care le-a primit unor entități care nu îndeplinesc condițiile de aplicare a Directivei 90/435, fie pentru că ele nu sunt stabilite în niciun stat membru, fie pentru că nu sunt constituite sub una dintre formele vizate de această directivă, fie pentru că nu sunt supuse plății unuia dintre impozitele enumerate la articolul 2 litera (c) din directiva menționată, fie pentru că nu au calitatea de „societate-mamă” și nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 3 din aceeași directivă.

102

Or, nu îndeplinesc condițiile de aplicare a Directivei 90/435 entitățile care au domiciliul fiscal în afara Uniunii, precum, se pare, societățile în discuție în cauza C-117/16 sau fondurile de investiții în discuție în cauza C-116/16. În aceste cauze, dacă dividendele ar fi fost plătite direct de societatea daneză debitoare entităților beneficiare, care, potrivit Ministerului Impozitelor, au fost beneficiari efectiv ai acestora, Regatul Danemarcei ar fi putut percepe impozitul cu reținere la sursă.

103

De asemenea, caracterul artificial al unui aranjament este susceptibil de a fi susținut de împrejurarea că grupul de societăți vizat este structurat astfel încât societatea care primește dividendele plătite de societatea debitoare trebuie ea însăși să plătească aceste dividende unei a treia societăți care nu îndeplinește condițiile de aplicare a Directivei 90/435, ceea ce are drept consecință că ea nu realizează decât un profit impozabil nesemnificativ atunci când acționează în calitate de societate-conducător pentru a permite fluxul financiar al societății debitoare spre entitatea care este beneficiarul efectiv al sumelor plătite.

104

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

105

De asemenea, pot constitui indicii ale unui aranjament artificial diferitele contracte existente între societățile implicate în operațiunile financiare în cauză, care produc fluxuri financiare intragrupuri, modalitățile de finanțare a operațiunilor, evaluarea fondurilor proprii ale societăților intermediare, precum și lipsa puterii societăților-conducătoare de a dispune din punct de vedere economic de dividendele primite. În această privință, sunt susceptibile de a constitui asemenea indicii nu numai o obligație contractuală sau legală a societății-mamă care primește dividende de a le plăti unui terț, ci și faptul că, după cum menționează instanța de trimitere, această societate, fără a fi ținută de o obligație contractuală sau legală, nu dispune „deplin” de dreptul de dispoziție în privința acestor dividende.

106

În plus, astfel de indicii pot fi susținute de coincidențe sau de proximități temporale între, pe de o parte, intrarea în vigoare a unor noi legislații fiscale importante, precum legislația daneză în discuție în cauzele principale sau legislația Statelor Unite menționată la punctul 51 din prezenta hotărâre, și, pe de altă parte, desfășurarea unor operațiuni financiare complexe și acordarea de credite în cadrul aceluiași grup.

107

Instanța de trimitere ridică de asemenea problema dacă în esență poate exista un abuz de drept atunci când dividendele transferate prin societăți-conducătoare au în final ca beneficiar efectiv o

societate cu sediul într-un stat ter? cu care statul membru de origine a încheiat o conven?ie fiscal?, în temeiul c?reia dividendele nu ar fi f?cut obiectul niciunei re?ineri dac? ar fi fost pl?tite direct societ??ii cu sediul în acest stat ter?.

108

În această privin??, în cadrul examin?rii structurii grupului, este lipsit de relevan?? c? unii dintre beneficiarii efectivi ai dobânzilor pl?tite prin societatea?conduct? au domiciliul fiscal într-un stat ter? care a încheiat o conven?ie de evitare a dublei impuneri cu statul membru de origine. Trebuie astfel s? se constate c? existen?a unei astfel de conven?ii nu poate exclude, în sine, un abuz de drept. A?adar, o conven?ie de această natur? nu poate repune în discu?ie existen?a unui abuz de drept stabilit? corespunz?tor pe baza unui ansamblu de fapte care atest? c? operatorii economici au efectuat opera?iuni pur formale sau artificiale lipsite de orice justificare economic? ?i comercial? în scopul esen?ial de a beneficia în mod necuvenit de scutirea de impozitul re?inut la surs? prev?zut? de articolul 5 din Directiva 90/435.

109

Trebuie s? se adauge c?, de?i o impozitare trebuie s? corespund? unei realit??i economice, existen?a unei conven?ii de evitare a dublei impuneri nu este ca atare de natur? s? stabileasc? realitatea unei pl??i efectuate c?tre beneficiari reziden?i ai statului ter? cu care a fost încheiat? această conven?ie. Dac? societatea debitoare a dividendelor dore?te s? beneficieze de avantajele unei asemenea conven?ii, îi este permis s? pl?teasc? aceste dividende direct entit??ilor care au domiciliul fiscal într-un stat care a încheiat o conven?ie de evitare a dublei impuneri cu statul de origine.

110

În aceste condi?ii, nu este exclus nici ca, în prezen?a unei situa?ii în care dividendele ar fi fost scutite în caz de plat? direct? societ??ii cu sediul într-un stat ter?, scopul structurii grupului s? fie str?in de orice abuz de drept. Într-un astfel de caz, nu se poate repro?a grupului c? a optat mai degrab? pentru o asemenea structur? decât pentru o plat? direct? a dividendelor c?tre societatea men?ionat?.

111

În plus, atunci când beneficiarul efectiv al unei pl??i de dividende are domiciliul fiscal într-un stat ter?, refuzul scutirii prev?zute la articolul 5 din Directiva 90/435 nu este în niciun mod condi?ionat de constatarea unei fraude sau a unui abuz de drept.

112

Astfel, această directiv?, a?a cum reiese în special din al treilea considerent al s?u, urm?re?te s? elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooper?rii între societ??i din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societ??i din acela?i stat membru ?i s? stimuleze astfel gruparea societ??ilor comerciale la scara Uniunii (Hot?rârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium ?i al?ii, C?448/15, EU:C:2017:180, punctul 25, precum ?i jurispruden?a citat?). Astfel cum s?a subliniat la punctul 78 din prezenta hot?râre, directiva men?ionat? urm?re?te astfel s? asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de c?tre o societate?filial? cu sediul într-un stat membru c?tre societatea?mam? stabilit? într-un alt stat membru din moment ce rezult? din articolul 1 din aceasta c? urm?re?te numai repartiz?rile profiturilor primite de societ??i dintr-un stat membru, provenite de la filialele lor cu sediul în alte state membre (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 4 iunie 2009, KBC Bank ?i Beleggen,

Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 62, precum și jurisprudența citată).

113

Prin urmare, mecanismele Directivei 90/435, în special articolul 5, sunt concepute pentru situații în care, fără aplicarea lor, exercitarea de către statele membre a puterilor lor în materie de impozitare ar putea conduce la o dublă impunere a profiturilor distribuite de filială către societatea-mamă (Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 39). Asemenea mecanisme nu au, în schimb, vocația de a se aplica atunci când beneficiarul efectiv al dividendelor este o societate care are reședință fiscală în afara Uniunii, întrucât, într-un astfel de caz, scutirea de impozitul reținut la sursă a dividendelor menționate în statul membru din care sunt plătite ar risca să conducă la neimpozitarea în mod efectiv în Uniune a acestor dividende.

114

Având în vedere ansamblul acestor elemente, trebuie să se răspundă la prima întrebare literelor d) și e) din fiecare dintre cauzele principale că proba unei practici abuzive necesită, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care să rezulte că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementarea Uniunii, obiectivul urmărit de această reglementare nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv, care constă în intenția de a obține un avantaj care rezultă din reglementarea Uniunii prin crearea artificială a condițiilor impuse pentru obținerea sa. Întrunirea unui anumit număr de indicii poate atesta existența unui abuz de drept, în măsura în care aceste indicii sunt obiective și concordante. Pot constitui asemenea indicii printre altele existența unor societăți conducte care nu au o justificare economică, precum și caracterul pur formal al structurii grupului de societăți, al aranjamentului financiar și al creditelor.

Cu privire la sarcina probei abuzului de drept

115

Este necesar să se constate că Directiva 90/435 nu conține dispoziții privind sarcina probei existenței unui abuz de drept.

116

Cu toate acestea, astfel cum susțin guvernele danez și german, în principiu societățile care solicită să beneficieze de scutirea de impozitul reținut la sursă pe dividende, prevăzută la articolul 5 din Directiva 90/435, sunt cele care trebuie să dovedească îndeplinirea condițiilor obiective impuse de aceasta. Astfel, nimic nu împiedică autoritățile fiscale în cauză să impună contribuabilului să prezinte probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea în mod corect a impozitelor și a taxelor respective și, dacă este cazul, să refuze scutirea solicitată dacă aceste probe nu sunt furnizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen și Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 51, precum și jurisprudența citată).

117

În schimb, în cazul în care o autoritate fiscală din statul membru de origine intenționează, pentru un motiv întemeiat pe existența unei practici abuzive, să refuze unei societăți care a plătit dividende unei societăți stabilite într-un alt stat membru scutirea prevăzută la articolul 5 din Directiva 90/435, acestei autorități îi revine sarcina de a dovedi existența unor elemente constitutive ale unei astfel de practici abuzive ținând seama de ansamblul elementelor relevante,

printre care faptul c? societatea c?reia i?au fost pl?tite dividendele nu este beneficiarul efectiv al acestora.

118

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

119

Pe de alt? parte, chiar dac? beneficiarii efectivi poten?iali sunt cunoscu?i, nu este neap?rat dovedit care dintre ei sunt sau vor fi beneficiarii efectivi reali. Astfel, în spe??, în cauza C?117/16, instan?a de trimitere arat? c?, de?i Y Chypre are ca societate?mam? Y Bermudes, cu sediul în Bermuda, această din urm? are ca societate?mam? Y USA, stabilit? în Statele Unite. Or, în ipoteza în care instan?a de trimitere ar considera c? Y Chypre nu este beneficiarul efectiv al dividendelor, autorit??ile fiscale ?i instan?ele statului membru de origine a dividendelor s?ar afla, dup? toate aparen?ele, în imposibilitatea de a determina care dintre aceste dou? societ??i?mam? este sau va fi beneficiarul efectiv al acestor dividende. În special, atribuirea dividendelor men?ionate ar putea s? fi fost decis? ulterior constat?rilor autorit??ii fiscale referitoare la societatea?conduct?.

120

În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a opta întrebare din fiecare dintre cauzele principale c?, pentru a refuza s? recunoasc? unei societ??i calitatea de beneficiar efectiv al unor dividende sau pentru a dovedi existen?a unui abuz de drept, o autoritate na?ional? nu este obligat? s? identifice entitatea sau entit??ile pe care le consider? beneficiarii efectivi ai acestor dividende.

Cu privire la a ?asea, la a ?aptea, la a noua ?i la a zecea întrebare din fiecare dintre cauzele principale

121

Prin intermediul celei de a ?asea, al celei de a ?aptea, al celei de a noua ?i al celei de a zecea întreb?ri din fiecare dintre cauzele principale, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc?, pentru cazul în care nu ar fi aplicabil regimul, prev?zut la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, de scutire de impozitul re?inut la surs? a dividendelor pl?tite de o societate rezident? într?un stat membru unei societ??i rezidente în alt stat membru, dac? articolele 49 ?i 54 TFUE sau articolul 63 TFUE trebuie interpretate în sensul c? se opun diferitor aspecte ale reglement?rii primului stat membru precum cele în discu?ie în litigiile principale, referitoare la impozitarea acestor dividende.

122

În această privin??, este necesar s? se arate de la bun început c? aceste întreb?ri pornesc de la premisa c? inaplicabilitatea acestui regim de scutire rezult? din constatarea existen?ei unei fraude

sau a unui abuz, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435. Or, într-un asemenea caz, o societate rezidentă într-un stat membru nu poate, având în vedere jurisprudența amintită la punctul 70 din prezenta hotărâre, să revendice beneficiul libertăților consacrate de Tratatul FUE pentru a repune în discuție reglementarea națională care stabilește impozitarea dividendelor plătite unei societăți rezidente în alt stat membru.

123

În consecință, trebuie să se răspundă la a șasea, la a șaptea, la a noua și la a zecea întrebare din cauzele principale că, într-o situație în care regimul, prevăzut de Directiva 90/435, de scutire de impozitul reținut la sursă a dividendelor plătite de o societate rezidentă a unui stat membru unei societăți rezidente a unui alt stat membru nu este aplicabil din cauza constatării existenței unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 1 alineatul (2) din această directivă, aplicarea libertăților consacrate de Tratatul FUE nu poate fi invocat pentru a repune în discuție reglementarea primului stat membru care stabilește impozitarea acestor dividende.

Cu privire la cheltuielile de judecată

124

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

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

1)

Conexează cauzele C-116/16 și C-117/16 în vederea pronunțării hotărârii.

2)

Principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că beneficiul scutirii de impozitul reținut la sursă a beneficiilor distribuite de o filială către societatea sa mamă, prevăzut la articolul 5 din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003, trebuie, în prezența unei practici frauduloase sau abuzive, să fie refuzat unui contribuabil de către autoritățile și instanțele naționale, chiar în absența unor dispoziții ale dreptului național sau convenționale care să prevadă un asemenea refuz.

3)

Proba unei practici abuzive necesită, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care să rezulte că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementarea Uniunii, obiectivul urmărit de această reglementare nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv, care constă în intenția de a obține un avantaj care rezultă din reglementarea Uniunii prin crearea artificială a condițiilor impuse pentru obținerea sa. Întrunirea unui anumit număr de

indicii poate atesta existența unui abuz de drept, în măsura în care aceste indicii sunt obiective și concordante. Pot constitui asemenea indicii printre altele existența unor societăți conducte care nu au o justificare economică, precum și caracterul pur formal al structurii grupului de societăți, al aranjamentului financiar și al creditelor.

4)

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

5)

Într-o situație în care regimul, prevăzut de Directiva 90/435, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2003/123, de scutire de impozitul reținut la sursă a dividendelor plătite de o societate rezidentă a unui stat membru unei societăți rezidente a unui alt stat membru nu este aplicabil din cauza constatării existenței unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 1 alineatul (2) din această directivă, aplicarea libertăților consacrate de Tratatul FUE nu poate fi invocat pentru a repune în discuție reglementarea primului stat membru care stabilește impozitarea acestor dividende.

Semnături

(*1) Limba de procedură: daneză.