Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 1 martie 2018 [1]

Cauza C-117/16

Skatteministeriet
împotriva
Y Denmark Aps

[cerere de decizie preliminară formulată de Østre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Est, Danemarca)]

„Cerere de decizie preliminară – Directiva 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (așa-numita Directivă privind societățile-mamă și filialele acestora) – Necesitatea de a exista un beneficiar al dividendelor distribuite – Abuz privind posibilitățile de structurare fiscală – Criterii pentru existența unui abuz în cazul evitării impozitului prin reținere la sursă – Influența Comentariilor din Modelul de convenție fiscală al OCDE asupra interpretării unei directive a Uniunii Europene – Aplicare directă a unei dispoziții netranspuse din directivă – Interpretare conformă cu dreptul Uniunii a principiilor naționale privind evitarea abuzurilor”

I. Introducere

1. În prezenta cauză, precum și în cauza C-116/16, Curtea este chemată – la fel ca și în alte patru proceduri paralele [2] referitoare la Directiva privind dobânzile și redevențele – să decidă care sunt condițiile în care filialei care a repartizat dividende societății sale mamă i se poate refuza dreptul de a scuti această operațiune de la impozitarea prin reținere la sursă prevăzut de Directiva 90/435/CEE [3] (denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora”).

2. În prezenta cauză este vorba despre „evitarea” impozitării prin reținere la sursă a dividendelor în cadrul unui grup de societăți. În acest grup, dividendele sunt plătite de către o societate operațională daneză acționarului său din Cipru care, la rândul lui, le transferă acționarului său rezident în Insulele Bermude (cu titlu de dobânzi pentru un împrumut), pentru ca în final să fie distribuite sub formă de dividende societății-mamă a grupului, rezidentă în Statele Unite. Motivul acestui lanț de plăți îl reprezintă de asemenea facilitățile fiscale din Statele Unite pentru plățile de dividende, pe care societățile-mamă americane le aduc în America, unde sunt folosite în anumite scopuri (cercetare științifică).

1 Limba originală: germana.

2 Este vorba despre cauzele C-118/16, C-119/16 (ambele conexate cu C-115/16) și despre cauza C-299/16.

3 Directiva 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), care a fost între timp abrogată și înlocuită de Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 (JO 2011, L 345, p. 8).

3. „Întrebarea fundamentală” care se ridică în speță este cât de mult poate un grup multinațional să organizeze structura societății pentru a-și reduce, în cadrul grupului, sarcina fiscală pentru plățile de dividende. Unde anume trebuie trasă linia de demarcație între structurile fiscale permise și structurile fiscale deopotrivă legale, însă abuzive? Care este momentul și care sunt criteriile pe baza cărora se poate prezuma o structură abuzivă, în cazul în care o societate rezidentă într-o țară terță își înființează o filială într-un stat membru al Uniunii Europene (în speță Cipru), care nu este supusă ea însăși impozitului prin reținere la sursă pentru plățile de dividende. Numai această neimpozitare prin reținere la sursă facilitează acumularea, în respectivul stat membru, a dividendelor provenite de la societăți europene din cadrul grupului și transferul ulterior al acestora, de asemenea fără reținere la sursă, într-o țară terță.

4. Problemele juridice se referă, în cele din urmă, la conflictul fundamental din dreptul fiscal dintre libertatea legală de structurare a persoanelor impozabile și combaterea tuturor formelor de structurare legală care, în anumite împrejurări, pot avea caracter abuziv.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Cadrul juridic de dreptul Uniunii al prezentei cauze îl constituie Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, precum și articolele 43, 48 și 56 CE (devenite articolele 49, 54 și 63 TFUE).

6. Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, fiecare stat membru aplică directiva, printre altele, repartizării profiturilor primite de societățile din statul membru respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre.

7. Articolul 1 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prevede:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

– repartizării profiturilor primite de societățile din statul membru respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;

– repartizării profiturilor de către societățile din statul membru 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.”

8. Articolul 4 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prevede:

„(1) În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă și statul membru în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

– să nu impoziteze profiturile respective sau

– să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă profiturilor și plătită de filială și sub-filiale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și sub-filiala să respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3, până la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și orice pierderi care rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială. […]"

9. Articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora conține următoarea dispoziție:

„(1) Profiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor."

B. Dreptul internațional

10. Convenția privind dubla impunere din 26 mai 1981 încheiată între Danemarca și Cipru prevede la articolul 10 alineatele (1) și (2), referitor la repartizarea puterii de a impozita dividendele, după cum urmează:

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

2. Totuși, asemenea dividende pot fi impozitate în statul contractant în care este rezidentă societatea care plătește dividendele și în conformitate cu legile statului respectiv, dar dacă persoana care le primește este „beneficiarul" lor, impozitul perceput astfel nu depășește:

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

[…]

d) 15 % din valoarea brută a profiturilor în toate celelalte cazuri."

11. Rezultă de aici că statul de origine, în cazul de față Danemarca, poate impozita dividendele plătite unei societăți-mamă rezidente în Cipru la o rată scăzută doar atunci când persoana în cauză este „beneficiarul" dobânzilor. Noțiunea „beneficiar" nu este definită în convenție.

C. Dreptul danez

12. Potrivit indicațiilor instanței de trimitere, legislația daneză în vigoare în cursul anilor în litigiu era următoarea.

13. Dispoziția privind impozitarea dividendelor societăților-mamă rezidente se găsește la articolul 13 alineatul (1) punctul 2 din Legea privind impozitul pe profit (Selskabsskattelov), care, pentru anii fiscali 2005 și 2006, se găsea în Legea consolidată nr. 111 din 19 februarie 2004, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 1375 din 20 decembrie 2004:

„Articolul 13. Venitul impozabil nu include: […]

2) Dividendele pe care societățile sau asociațiile etc. menționate la articolul 1 alineatul (1) punctele (1)-(2a), (2d)-(2g), (3a)-(5b) le primesc ca acțiuni la societățile vizate de articolul 1 alineatul (1) punctele (1)-(2a), (2c)-(2f), (3a)-(5b) sau societățile rezidente în afara Danemarcei. Totuși, acest lucru este valabil doar dacă societatea care primește dividendele, societatea-mamă, deține cel puțin 10 % din capitalul social al societății care le distribuie, filiala, pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, pe parcursul căreia trebuie să fie realizată distribuirea. Pentru distribuirile de dividende din anii calendaristici 2005 și 2006, participația menționată anterior în a doua teză trebuie să fie însă de 20 %, iar pentru distribuirile de dividende din anii calendaristici 2007 și 2008 participația respectivă trebuie să fie de 15 % […]”

14. Normele referitoare la obligațiile fiscale limitate pentru dividende ale societăților nerezidente sunt prevăzute la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Legea privind impozitul pe profit. În concluzie, obligația fiscală limitată nu viza în anii 2005 și 2006 dividendele distribuite unei societăți-mamă, care nu sunt impozitate sau sunt supuse unei cote reduse conform Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora sau conform unei convenții privind evitarea dublei impuneri. Condiția pentru această scutire este ca societatea-mamă să dețină cel puțin 20 % din capitalul social al unei filiale pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, pe parcursul căreia trebuie să aibă loc distribuirea dividendelor.

15. Prin urmare, dividendele distribuite de o societate daneză unei societăți-mamă din Cipru (care este considerată „beneficiar” al dividendelor) sunt scutite în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Selskabsskattelov (Legea privind impozitul pe profit), întrucât se aplică o cotă de impozitare redusă potrivit unei convenții privind dubla impunere.

16. Dacă există obligații fiscale limitate pentru veniturile din dividende din Danemarca în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Legea privind impozitul pe profit, potrivit Legii daneze privind impozitul cu reținere la sursă [4], societatea daneză care distribuie dividende este obligată să rețină la sursă un impozit de 28 %. În situația plății cu întârziere a impozitului reținut la sursă (în caz de obligații fiscale limitate), se percep dobânzi pentru creanța fiscală respectivă. Obligația de a plăti dobânzile de întârziere revine persoanei obligate să rețină impozitul la sursă.

17. În anii 2005 și 2006 nu a existat nicio dispoziție legală generală pentru prevenirea abuzurilor. Totuși, jurisprudența a dezvoltat o așa-numită „doctrină a faptelor reale”, potrivit căreia impozitarea are loc pe baza unei analize concrete a faptelor constatate în mod efectiv. Aceasta înseamnă că, în funcție de împrejurările cauzei, poate fi adoptată o abordare care acordă întâietate fondului asupra formei, potrivit căreia pot fi ignorate operațiunile care sunt lipsite de substanță și artificiale din perspectiva realităților cauzei (abordare de tipul „fondul prevalează asupra formei”). Părțile sunt de acord că doctrina menționată nu oferă un temei pentru anularea operațiunilor efectuate în prezenta cauză.

18. Mai mult, în jurisprudența daneză s-a dezvoltat un așa-numit principiu „al dobânditorului real al veniturilor”. Potrivit acestui principiu, care se întemeiază pe dispoziția de bază referitoare la impozitarea venitului de la articolul 4 din Legea daneză privind impozitul de stat (statsskatteloven), autoritățile fiscale nu sunt obligate să accepte o separare artificială între societatea/activitatea care

4 Kildeskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. November 2005 (Decretul nr. 1086 din 14 noiembrie 2005).

generează venitul și locația venitului generat de aceasta. Astfel, principiul are drept scop identificarea persoanei care – indiferent de pretinsa structură corporativă care a fost prezentată – este beneficiarul efectiv al venitului și, prin urmare, stabilirea obligațiilor fiscale ale persoanei în cauză. În consecință, se pune problema care este persoana căreia trebuie să îi fie atribuit venitul în scopuri fiscale. Persoana care dobândește în fapt veniturile va fi, așadar, persoana care plătește impozitul pentru acestea.

III. Litigiul principal

19. În litigiul principal, Y Denmark Aps (denumită în continuare „Y Denmark") se opune obligației sale de garanție pentru nereținerea la sursă a impozitului pentru distribuirea de dividende către societatea sa mamă rezidentă în Cipru (Y Cyprus). Ea a considerat că este scutită de obligația de reținere la sursă a impozitului potrivit Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora. În schimb, administrația fiscală consideră că ar fi fost plătite de fapt „societății-bunică" stabilită în Insulele Bermude, cu alte cuvinte societății Y Global Ltd. (din Insulele Bermude) (denumită în continuare „Y Bermuda"), întrucât Y Cyprus nu este decât o societate-conductă. Din această cauză, impozitul ar fi trebuit reținut la sursă. La baza litigiului stă următoarea situație de fapt:

20. Societatea-mamă principală a Y Group, Y Inc., USA, (denumită în continuare „Y USA") este o societate americană cotată la bursă. Filialele din străinătate ale societății Y USA sunt deținute în prezent de Y Bermuda, a cărei unică activitate – în afară de faptul că acționează ca un holding – este deținerea anumitor drepturi de proprietate intelectuală asupra produselor grupului. Gestionarea zilnică a societății este asigurată de o societate (independentă) de administrare. Y Denmark – care a fost înființată de Y USA în anul 2000 – are aproximativ 20 de angajați în mod constant și oferă servicii de vânzare și de asistență. Y Denmark a funcționat de asemenea ca un holding pentru sucursala europeană a Y Group, de exemplu pentru Y Netherlands.

21. Totuși, în urma adoptării în Statele Unite a unor noi reglementări – Legea americană din 2004 pentru crearea de locuri de muncă –, societățile americane au dobândit posibilitatea de a primi dividende din partea filialelor străine în condiții de impozitare deosebit de favorabile, în schimbul utilizării de către întreprindere a dividendelor în Statele Unite în anumite scopuri, inclusiv cercetare, dezvoltare etc.

22. Prin urmare, Y USA a decis pentru exercițiul financiar 2005/2006 (1 mai 2005-28 aprilie 2006) să preia cât mai multe dividende de la Y Bermuda (societatea sa fiică în proporție de 100 %). Valoarea totală a dividendelor – care, printre altele, urma să fie atinsă prin distribuiri de dividende de la diferite filiale ale Y Bermuda – a fost estimată la 550 de milioane de dolari americani (USD).

23. Înainte de distribuirea dividendelor, a fost realizată o restructurare a sucursalei europene a grupului. La 9 mai 2005, Y Bermuda a înființat astfel Y Cyprus. Y Bermuda a vândut acesteia acțiunile la Y Denmark. Prețul vânzării a fost plătit prin emiterea de obligațiuni. Y Cyprus a fost astfel interpusă între Y Bermuda și Y Denmark.

24. Y Cyprus acționează ca un holding cu anumite activități de creditare (împrumuturi către filiale). Adresa societății, care nu are angajați, era aceea a unei societăți de administrare. Din rapoartele consiliului de administrație din registrele contabile ale societății pentru 2005/2006 și 2006/2007 rezultă că activitatea de bază a societății constă în calitatea sa de holding și că remunerația plătită membrilor consiliului de administrație a fost de 571 USD și 915 USD. Potrivit registrelor contabile, impozitul plătit a fost de 0 USD, întrucât societatea nu a avut venituri pozitive impozabile.

25. La 26 septembrie 2005, Y Netherlands a decis să distribuie dividende în valoare de 76 de milioane de euro către Y Denmark pentru exercițiul financiar 2004/2005. La 28 septembrie 2005, adunarea generală a societății Y Denmark a aprobat, pentru acest exercițiu financiar, distribuirile de dividende propuse către Y Cyprus în valoare de 76 de milioane de euro. Dividendele distribuite către Y

Denmark au fost plătite la 25 octombrie 2005. La 27 octombrie 2005, Y Denmark a plătit dividende de aceeași valoare către Y Cyprus, care, la 28 octombrie 2005, le-a transferat către Y Bermuda pentru stingerea datoriei generate prin achiziționarea sa de către Y Denmark. La 3 aprilie 2006, Y Bermuda a distribuit dividende în valoare de 550 de milioane USD către Y USA. Y Bermuda a plătit dividendele parțial prin propriile lichidități, iar parțial printr-un împrumut bancar. La 13 octombrie 2006, adunarea generală a societății Y Denmark a aprobat, pentru exercițiul financiar 2005/2006, distribuirile de dividende propuse către Y Cyprus în valoare de 92 de milioane de coroane daneze (DKK).

26. Prin decizia din 17 septembrie 2010, SKAT (Comisia Fiscală Națională, Danemarca) a stabilit că Y Denmark ar fi trebuit să rețină la sursă impozitul pentru dividendele pe care le-a distribuit societății sale mamă, Y Cyprus, în anii 2005 și 2006, precum și că are obligația de a plăti acest impozit.

27. Decizia SKAT a fost contestată în fața Landsskatteretten (Comisia Națională pentru Contestații Fiscale), care, în decizia din 16 decembrie 2011, a fost de acord cu opinia exprimată de SKAT (Comisia Fiscală Națională, Danemarca), în sensul că, potrivit Convenției privind dubla impunere încheiate între Danemarca și Cipru, Y Cyprus nu are calitatea de „beneficiar" al dividendelor, însă a reținut că este întemeiat argumentul invocat de Y Denmark, potrivit căruia nu a existat niciun temei pentru reținerea impozitului la sursă, întrucât Y Cyprus beneficiază de scutire în temeiul Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora.

28. Skatteministerium (Ministerul Finanțelor) a atacat apoi decizia Landsskatteretten (Comisia Națională pentru Contestații Fiscale) la Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca). În prezent, Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est) a decis să formuleze o cerere de decizie preliminară.

IV. Procedura în fața Curții

29. Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est) a adresat următoarele întrebări:

„1) Pentru invocarea de către un stat membru a articolului 1 alineatul (2) din directivă în ceea ce privește aplicarea dispozițiilor interne necesare pentru prevenirea fraudei sau a abuzului este necesar ca statul membru în cauză să fi adoptat o dispoziție internă specială de punere în aplicare a articolului 1 alineatul (2) din directivă sau ca dreptul național să conțină dispoziții generale ori principii referitoare la fraudă și la abuz care pot fi interpretate în conformitate cu articolul 1 alineatul (2)?

1.1) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 2 alineatul (2) litera (c) din Legea privind impozitul pe profit, care prevede că «este o condiție prealabilă ca impozitarea dividendelor să fie eliminată […] potrivit dispozițiilor Directivei 90/435/CEE a Consiliului privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre», poate fi considerat ca fiind o dispoziție internă specială în sensul articolului 1 alineatul (2) din directivă?

2) O dispoziție dintr-o convenție privind dubla impunere încheiată între două state membre și întocmită în conformitate cu Modelul de convenție fiscală al OCDE, potrivit căreia impozitarea dividendelor distribuite este condiționată de aspectul dacă persoana care primește dividendele este considerată ca fiind beneficiarul lor, constituie o dispoziție împotriva abuzurilor întemeiată pe convenții care este vizată de articolul 1 alineatul (2) din directivă?

2.1) Dacă aceasta este situația, noțiunea «acord» de la articolul 1 alineatul (2) din directivă trebuie să fie interpretată în sensul că presupune faptul că statul membru poate să se prevaleze, potrivit dreptului său intern, de convenția privind dubla impunere, în detrimentul contribuabilului?

3) În cazul unui răspuns afirmativ al Curții la a doua întrebare, revine instanțelor naționale sarcina de a defini sfera noțiunii «beneficiar» sau noțiunea trebuie să fie interpretată, atunci când este aplicată Directiva 90/435, în sensul că trebuie să se atribuie o anumită semnificație din dreptul Uniunii noțiunii care face obiectul trimiterii preliminare către Curtea de Justiție a Uniunii Europene?

4) În cazul în care Curtea răspunde afirmativ la a doua întrebare, iar răspunsul la a treia întrebare este că nu revine instanțelor naționale sarcina de a defini sfera noțiunii «beneficiar», noțiunea trebuie atunci să fie interpretată în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru care, în împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, primește dividende din partea unei filiale dintr-un alt stat membru este «beneficiarul» dividendelor respective potrivit interpretării pe care trebuie să o primească această noțiune în dreptul Uniunii?

   a) Noțiunea «beneficiar» trebuie să fie interpretată în conformitate cu noțiunea corespunzătoare de 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) (denumită în continuare «Directiva privind dobânzile și redevențele») coroborat cu articolul 1 alineatul (4) din aceasta?

   b) Noțiunea trebuie să fie interpretată doar din perspectiva comentariului la articolul 10 din Modelul de convenție fiscală din 1977 al OCDE (punctul 12) sau pot fi integrate în interpretare comentariile ulterioare, inclusiv completările aduse în 2003 referitoare la «societățile-conductă» și completările aduse în 2014 referitoare la «obligațiile contractuale sau legale»?

   c) Ce relevanță are pentru analizarea aspectului dacă beneficiarul dividendelor trebuie să fie considerat un «beneficiar» faptul că beneficiarul dividendelor a avut obligația contractuală sau legală de a transfera dobânzile unei alte persoane?

   d) Ce relevanță are pentru aprecierea privind aspectul dacă beneficiarul dividendelor trebuie să fie considerat ca fiind un «beneficiar» faptul că instanța de trimitere, în urma analizării împrejurărilor cauzei, concluzionează că beneficiarul – fără să fi fost obligat în mod contractual sau legal să transfere dobânzile primite unei alte persoane – nu a avut dreptul «deplin» «de uz și de folosință» a dobânzilor, astfel cum este menționat în Comentariile din 2014 referitoare la Modelul de convenție fiscală din 1977?

5) Dacă se presupune în cauză că există «dispoziții interne necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului», a se vedea articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE, că dividendele au fost distribuite de la o societate (A), rezidentă într-un stat membru, către o societate-mamă (B) din alt stat membru, iar apoi au fost transferate către societatea-mamă (C) a societății respective, rezidentă în afara Uniunii/SEE, care, la rândul său, i-a distribuit fondurile propriei sale societăți-mamă (D), rezidentă de asemenea în afara Uniunii/SEE, că nu a fost încheiată o convenție privind dubla impunere între primul stat menționat și statul în care este rezidentă C, că a fost încheiată o convenție privind dubla impunere între primul stat menționat și statul în care este rezidentă 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 A către D, în cazul în care D era deținătorul direct al societății A, există un abuz potrivit directivei, astfel încât B nu beneficiază de protecție în temeiul acesteia?

6) Atunci când o societate rezidentă într-un stat membru (societate-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 articolul 56 CE) se opun unei

reglementări în temeiul căreia cel din urmă stat membru impune societății-mamă rezidente în celălalt stat membru să plătească impozit pe dividende, dacă statul-membru în cauză consideră societățile-mamă în împrejurări de altfel similare ca fiind scutite de impozitul pe asemenea dividende?

7) Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societate-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) și se consideră că societatea-mamă din acest din urmă stat membru are obligații fiscale limitate pentru dividendele respective în statul membru menționat, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE (și/sau articolul 56 CE) se opun unei reglementări potrivit căreia cel din urmă stat membru impune societății obligate să rețină impozitul la sursă (filiala) să plătească dobânzi de întârziere în cazul plății cu întârziere a creanțelor generate de impozitul cu reținere la sursă la o rată mai mare a dobânzii decât rata dobânzii de întârziere percepute de statul membru în cauză pentru creanțele generate de impozitul pe profit revendicate împotriva unei societăți rezidente în același stat membru?

8) În cazul în care Curtea va răspunde afirmativ la a doua întrebare, iar răspunsul la a treia întrebare este că nu revine instanțelor naționale sarcina să definească sfera noțiunii «beneficiar» și dacă o societate (o societate-mamă) rezidentă într-un stat membru nu poate, pe acest temei, 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 (filială), acest din urmă stat membru este obligat, în conformitate cu Directiva 90/435 sau cu articolul 10 CE, să precizeze, în acest caz, cine este considerat de statul membru ca fiind beneficiarul?

9) Dacă o societate rezidentă într-un stat membru (societate-mamă) este considerată de fapt ca nefiind scutită de impozitul cu reținere la sursă, potrivit Directivei 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 (în subsidiar cu articolul 56 CE), analizate separat sau împreună, se opune unei reglementări potrivit căreia:

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

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

Se solicită Curții de Justiție a Uniunii să includă răspunsul la a șasea și la a șaptea întrebare în răspunsul său la a noua întrebare.

10) În împrejurările în care:

   1. o societate (o societate-mamă) rezidentă într-un stat membru îndeplinește cerința din Directiva 90/435 privind deținerea (în anii 2005 și 2006) a unui procent de cel puțin 20 % din capitalul social al unei societăți (filiale) rezidente în alt stat membru;

   2. 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 distribuite de filială;

   3. acționarii (direcți sau indirecți) ai societății-mamă, rezidenți într-o țară terță, sunt considerați beneficiarii dividendelor în cauză;

4. acționarii (direcți sau indirecți) menționați anterior nu îndeplinesc nici cerința menționată anterior privind capitalul;

articolul 56 CE se opune 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 capitalul din Directiva 90/435, adică dețin, în anii fiscali 2005 și 2006, cel puțin 20 % din capitalul social al societății care distribuie dividendele (15 % în 2007 și 2008 și 10 % ulterior), sunt scutite de impozit pentru asemenea dividende?"

30. Prin Ordonanța din 13 iulie 2016, s-a dispus conexarea cauzelor C-116/16 și C-117/16. În fața Curții, în cauzele conexate au depus memorii scrise T Danmark, Y Denmark, Regatul Danemarcei, Republica Federală Germania, Regatul Suediei, Republica Italiană, Regatul Țărilor de Jos și Comisia Europeană. La ședința din 10 octombrie 2017, care a vizat și cauzele C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, au participat T Danmark, Y Denmark, Regatul Danemarcei, Republica Federală Germania, Marele Ducat al Luxemburgului și Comisia Europeană.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la determinarea beneficiarului dividendelor în cazul unui abuz săvârșit de persoana impozabilă (întrebările 1-5)

31. Părțile din procedură nu contestă că, în principiu, plata dividendelor în discuție intră în domeniul de aplicare al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora. Prin urmare, în calitate de stat de rezidență al societății care distribuie dividendele, Danemarca ar trebui să acorde scutirea de reținerea la sursă în temeiul articolului 5 din directivă. Cu toate acestea, Danemarca consideră că cerințele suplimentare impuse scutirii fiscale sunt acoperite de articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. Potrivit acestei dispoziții, directiva nu se opune aplicării dispozițiilor naționale, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului.

32. Prin intermediul întrebărilor preliminare 1-5, instanța de trimitere dorește să știe în primul rând dacă un stat membru se poate întemeia pe articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora referitor la prevenirea evaziunii și abuzurilor numai în cazul în care a adoptat dispoziții naționale în vederea transpunerii acestui articol (B.1) și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă articolul 2 alineatul (2) litera (c) din Legea privind impozitul pe profit sau o convenție privind dubla impunere, care folosește noțiunea de beneficiar, poate fi considerată o transpunere suficientă a prevederii menționate (B.2). Dacă răspunsul este afirmativ, instanța de trimitere dorește să știe de către cine și în ce mod trebuie interpretată noțiunea de beneficiar.

33. Toate aceste întrebări au sens numai în cazul în care sunt într-adevăr îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. Aceasta înseamnă că Y Cyprus trebuie să fi săvârșit în speță evaziune fiscală sau un abuz în ceea ce privește scutirea impozitării la sursă. Prin urmare, trebuie să se răspundă mai întâi la întrebarea 5.

34. Drept urmare, vom analiza care sunt condițiile pentru prezumția de abuz în cadrul domeniului de aplicare al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora (2). Mai întâi însă vom analiza în amănunt întinderea interdicției de impozitare la sursă prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora (1).

1. Principiul interdicției de impozitare la sursă de la articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora

35. Astfel cum rezultă din al treilea considerent al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scara Uniunii Europene. Această directivă urmărește astfel să asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru [5].

36. În această privință, articolul 4 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora permite statelor membre să aleagă între două sisteme, și anume sistemul de scutire și cel de impozitare. Astfel, în conformitate cu considerentele (7) și (9) ale directivei respective, această dispoziție prevede că, în cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei, să nu impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri nu sunt deductibile de filială și să impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri sunt deductibile de filială sau să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice subfiliale [6].

37. Astfel, articolul 4 din această directivă urmărește să evite ca profiturile distribuite unei societăți-mamă rezidente de către o filială nerezidentă să fie impozitate, într-o primă etapă, în sarcina filialei în statul său de reședință și, într-o a doua etapă, în sarcina societății-mamă în statul de reședință al acesteia [7].

38. La articolul 4 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora este vorba despre o dublă impozitare economică, având în vedere că, de regulă, dividendele provin din veniturile impozitate ale filialei (cu alte cuvinte, din veniturile pentru care s-a prelevat impozit pe profit într-un stat membru) și care reprezintă venituri ale societății-mamă (ceea ce înseamnă că sunt supuse din nou impozitului pe profit dintr-un alt stat membru). În consecință, în cadrul unui grup mai mare sarcina fiscală depinde de numărul nivelurilor pe care este organizat grupul, care, în cele mai multe cazuri, nu au decât o funcție organizatorică. Articolul 4 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora ține astfel seama și de aspectul că persoanele juridice se pot ramifica liber, fără ca persoanele din care sunt compuse și veniturile comerciale ale acestora să sufere vreo modificare.

39. Articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora întregește acest principiu, asigurând concomitent neutralitatea fiscală prin exceptarea de la taxa reținută la sursă a profiturilor pe care o filială le distribuie societății-mamă [8]. Astfel, în vederea prevenirii dublei impuneri, articolul 5 alineatul (1) din aceeași directivă instituie principiul interzicerii reținerilor la sursă asupra profiturilor distribuite de o filială stabilită într-un stat membru societății-mamă stabilite în alt stat membru [9].

5 Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 20), Hotărârea din 17 mai 2017, AFEP și alții (C-365/16, EU:C:2017:378, punctul 21), și Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții (C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 25), precum și jurisprudența citată.

6 Hotărârea din 17 mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, punctul 71), Hotărârea din 17 mai 2017, AFEP și alții (C-365/16, EU:C:2017:378, punctul 22), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 44).

7 Hotărârea din 17 mai 2017, AFEP și alții (C-365/16, EU:C:2017:378, punctul 24).

8 Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 21).

9 Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 22); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 22), precum și Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 83).

40. Interzicând statelor membre să realizeze o reținere la sursă asupra profiturilor distribuite de o filială rezidentă societății-mamă nerezidente, articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora limitează competența statelor membre în ceea ce privește impozitarea profiturilor repartizate de societățile stabilite pe teritoriul lor societăților stabilite într-un alt stat membru [10]. Prin urmare, statele membre nu pot institui în mod unilateral măsuri restrictive și nici condiționa dreptul de a beneficia de scutirea de reținerea la sursă prevăzută la respectivul articol 5 alineatul (1) de respectarea unor cerințe diverse [11]. Prin urmare, dreptul de scutire de la reținere la sursă nu poate depinde de rezidența pe teritoriul național a acționarilor societății-mamă sau de prezentarea de către plătitorul de dividende a utilizării viitoare a acestora de către beneficiarul lor.

41. Dispoziția de la articolul 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora urmărește evitarea unei dublei impuneri secundare (de natură juridică). Căci, astfel cum a hotărât deja Curtea, în cazul impozitării prin reținere la sursă este impozitat de fapt beneficiarul veniturilor (în speță al dividendelor) [12]. În consecință, impozitarea prin reținere la sursă în statul de stabilire al persoanei care distribuie dividendele nu constituie un tip propriu de impozitare, ci o metodă de impozitare specială. Reținerea la sursă a impozitului de către plătitor și impozitarea „normală” a beneficiarului dividendelor în statul de stabilire al acestuia conduce în sine la o dublă impozitare și, de regulă, la un dezavantaj comparativ cu situația internă.

42. În lipsa scutirii pe ambele planuri, efectul în cascadă analizat mai sus ar continua să se producă tocmai în cazul grupurilor structurate pe mai multe niveluri care depășesc granițele mai multor frontiere de stat, dacă s-ar aplica de fiecare dată o impozitare prin reținere la sursă. Este evident că acest fenomen constituie o periclitare a pieței interne.

43. Pentru evitarea unei asemenea duble impozitări în cascadă, economică și juridică, este irelevant însă dacă persoana care primește dividendele are și calitatea de „beneficiar” sau o altă calitate asemănătoare. Mult mai important este, în schimb, dacă plătitorul de dividende a fost supus impozitului pe profit și dacă persoana care primește dividendele a fost la rândul ei obligată să plătească impozit pe profit. Același lucru este valabil și în privința interdicției de reținere la sursă. În această privință, este decisiv dacă veniturile din dividende sunt supuse impozitului pe profit în statul de stabilire. Această sarcină fiscală a fost confirmată în speță de administrația fiscală.

44. În această lumină, are sens faptul că, în Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora (spre deosebire de Directiva privind dobânzile și redevențele [13]), se ține seama „numai” de aspectul dacă filiala repartizează (începând de la o anumită cotă de participare) venituri societății-mamă. Căci, având în vedere că, spre deosebire de plățile de dobânzi, dividendele nu constituie, în principiu, reduceri ale cheltuielilor operaționale, este de înțeles faptul că, potrivit modului său de redactare, Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu conține alte criterii materiale (cum ar fi încasarea dividendelor în nume propriu și pentru sine ori alte asemenea criterii).

10 Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 23); în același sens a se vedea și Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 38).

11 Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 24), Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 38), precum și jurisprudența citată.

12 Hotărârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero și General Beverage Europe (C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctele 26 și 34), și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 52).

13 Directiva 2003/49.

45. Dreptul de a încasa dividende rezultă, în cele din urmă, din poziția juridică pe care o ocupă societatea-mamă, drept care nu poate fi exercitat decât în nume propriu. Acționarea pe seama altuia este de asemenea foarte puțin probabilă în speță. În orice caz, această acțiune nu poate fi dedusă din existența unei societăți-mamă a societății-mame. Pe cale de consecință, toate plățile de dividende efectuate de o filială către societatea sa mamă rezidentă într-un alt stat membru sunt avute în vedere în scopuri fiscale în cazul în care societatea îndeplinește – aspect necontestat în speță – condițiile prevăzute la articolul 2 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

46. Limita, în acest sens, se regăsește la articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, unde se prevede că directiva nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau a abuzului.

2. Noțiunea de abuz din dreptul Uniunii

47. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora reflectă principiul general de drept al Uniunii potrivit căruia nimeni nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile prevăzute de sistemul juridic al Uniunii [14]. Aplicarea reglementării Uniunii nu poate fi extinsă într-o asemenea măsură încât să acopere practicile abuzive ale operatorilor economici, cu alte cuvinte operațiunile care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale obișnuite, ci care au drept unic scop beneficierea în mod abuziv de avantajele oferite de dreptul Uniunii [15].

48. Modul de redactare al acestei dispoziții nu precizează în concret înțelesul noțiunii de abuz pe care se întemeiază [16]. Cu toate acestea, în calitate de normă derogatorie, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile mamă și filialele acestora este de strictă interpretare [17]. În ceea ce privește măsurile necesare pentru prevenirea abuzului, acest aspect este impus în special și potrivit principiului securității juridice. Or, în cazul în care o persoană întrunește, în mod formal, toate cerințele pentru a beneficia de un drept, refuzul acestui drept pentru motivul existenței unui abuz nu poate fi admisibil decât în cazuri speciale.

49. Cu toate acestea, indicii pentru aprecierea abuzului pot fi găsite în alte directive ale Uniunii. În Directiva privind fuziunile [18], la articolul 11 alineatul (1) litera (a) a doua teză este menționată ca exemplu pentru existența unor asemenea motive lipsa unor motive economice valabile pentru respectiva operațiune. În plus, la articolul 6 din directiva – care nu s-a aplicat în anii în litigiu – de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale [19] (denumită în continuare Directiva 2016/1164) este definită noțiunea de abuz. Potrivit acestui articol este determinant dacă

14 Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 26), Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:34, punctul 24).

15 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27), Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38), Hotărârea din 6 aprilie 2006, Agip Petroli (C-456/04, EU:C:2006:241, punctul 20), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 35), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 68 și 69), Hotărârea din 9 martie 1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 24), și jurisprudența citată; a se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 57).

16 A se vedea în schimb, de exemplu, articolul 15 din Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 (Directiva privind fuziunile, JO 2009, L 310, p. 34).

17 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 27), Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punctele 38 și 39), Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 37), Hotărârea din 11 decembrie 2008, A. T. (C-285/07, EU:C:2008:705, punctul 31), Hotărârea din 20 mai 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 46), și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 44).

18 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 1990, L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92).

19 Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO 2016, L 193, p. 1).

există un acord care nu este autentic, fiind întreprins cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dreptului fiscal aplicabil. Potrivit alineatului (2), un acord este considerat ca nefiind autentic în măsura în care nu este întreprins din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.

50. Nu în ultimul rând, Curtea a hotărât în mai multe cazuri că restricționarea libertății de stabilire poate fi justificată de motive privind combaterea practicilor abuzive numai atunci când scopul specific al restricției este de a se opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de orice realitate economică, al căror scop este evitarea impozitului care trebuie plătit în mod obișnuit pentru profitul obținut din activități desfășurate în țară [20]. În acest sens, Curtea a hotărât deja cu mai multe ocazii că este suficient dacă prin aranjament nu se urmărește exclusiv [21], ci doar în principal obținerea unui avantaj fiscal [22].

51. Această jurisprudență a Curții conține două elemente care se condiționează reciproc. Pe de o parte, acordurile artificiale, care nu există decât pe hârtie, nu sunt recunoscute de la bun început. Pe de altă parte, este deosebit de importantă eludarea dispozițiilor fiscale care poate avea loc și prin intermediul aranjamentelor existente în realitatea economică. Ultima categorie apare cel mai frecvent și este vizată în mod expres de noul articol 6 din Directiva 2016/1164. În jurisprudența mai recentă, Curtea însăși a considerat că acest caracter artificial nu este decât o împrejurare prin care se urmărește în esență obținerea unui avantaj fiscal [23].

52. Existența unui abuz depinde de evaluarea globală a tuturor împrejurărilor cauzei respective, a căror constatare este sarcina autorităților naționale competente și care trebuie să poată face obiectul unei examinări judecătorești [24]. Această evaluare globală trebuie realizată de instanța de trimitere [25]. Pentru aprecierea aspectului dacă operațiunile au loc în cadrul unor raporturi comerciale normale sau, dimpotrivă, dacă au avut numai scopul de a obține în mod abuziv beneficiile prevăzute de dreptul Uniunii [26], Curtea poate să ofere instanței de trimitere elemente utile [27].

20 Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding (C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 60), Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 35), Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 64), Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 74); similar și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 55).

21 În același sens și Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 46), Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 35), Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 51), și Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 28).

22 În legătură cu materia dreptului de impozitare indirectă: Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 53), Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 36), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 45); similar, în domeniul de aplicare al așa-numitei Directive privind fuziunile, a se vedea Hotărârea din 10 noiembrie 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 35 și 36).

23 În mod expres în Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 60).

24 Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 41), și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 60).

25 A se vedea de asemenea Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 59), și Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 49).

26 Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 35), Hotărârea din 6 aprilie 2006, Agip Petroli (C-456/04, EU:C:2006:241, punctul 20), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 68 și 69), Hotărârea din 9 martie 1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 24 și jurisprudența citată); a se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 57).

27 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 34), Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 56), și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 77).

3. Criteriile pentru prezentul caz

a) Cu privire la existența unei structuri pur artificiale

53. Curtea nu poate aprecia dacă există un aranjament pur artificial, lipsit de orice realitate economică. Pe de o parte, faptele comunicate de instanța de trimitere nu sunt deloc suficiente pentru această apreciere. Pe de altă parte, aprecierea faptelor este de competența instanței de trimitere. Curtea poate să ofere indicii în acest sens:

54. În speță se poate prezuma eventual că există un aranjament pur artificial, lipsit de orice realitate economică. În sprijinul acestei prezumții stau împrejurările menționate de instanța de trimitere. Astfel, Y Cyprus nu are angajați proprii și în mod evident nici birouri proprii. De aici rezultă că această societate nu avea nici cheltuieli cu personalul și nici cheltuieli locative. De asemenea, remunerația plătită membrilor consiliului de administrație arată că societatea nu avea un volum mare de activitate. În plus, societatea nu a realizat în mod evident venituri proprii din administrarea activelor. Toate acestea dau impresia de artificialitate. O persoană fizică și-ar fi încetat de mult activitatea economică în aceste condiții.

55. Chiar dacă Curtea a decis recent că împrejurarea că activitatea unei societăți constă numai în administrarea de active și că veniturile acesteia nu provin decât din această administrare nu înseamnă că există un aranjament pur artificial, lipsit de orice realitate economică [28], în speță există îndoieli dacă activitatea societății cipriote nu a avut loc exclusiv pe hârtie, în condițiile în care nu a înregistrat nici măcar venituri din activități de creditare.

56. Ținând seama de faptul că societățile care administrează în principal mase patrimoniale nu au (sau nu pot avea) ca atare decât un volum redus de activitate, pentru acest criteriu nu trebuie îndeplinit decât un număr limitat de cerințe. Dacă o societate înființată în mod valabil nu dispune nici măcar de mijloacele materiale și umane necesare pentru a-și îndeplini singură scopul pentru care a fost creată (în speță activități de creditare) și nici nu realizează venituri care să îi permită să își atingă obiectivul, se poate într-adevăr vorbi despre o construcție lipsită de orice realitate economică. Este cazul în special în situația în care societatea nu este capabilă, din punct de vedere structural, să realizeze venituri cu ajutorul cărora ar putea să își atingă obiectivul.

57. O persoană juridică care dă dovadă de o asemenea pasivitate încât orice participare a la circuitul civil are loc prin intermediul terților, care nu desfășoară activități proprii și care nu generează astfel venituri și nici cheltuieli proprii, pot fi considerate în opinia noastră construcții pur artificiale. Acest aspect ține însă de situația de fapt și trebuie astfel evaluat de instanța de trimitere.

b) Cu privire la motivele extrafiscale care trebuie avute în vedere

58. În plus, independent de această apreciere de fapt și fără legătură cu vreo construcție pur artificială lipsită de orice realitate economică, poate exista o structură fiscală abuzivă, astfel cum arată modul de redactare a articolului 6 din Directiva 2016/1164. Astfel, în prezenta cauză pot fi relevante și alte criterii, în special motivele extrafiscale care trebuie avute în vedere.

28 Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding (C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 73).

59. În această privință, Curtea a decis deja, cu privire la Directiva privind societățile mamă și filialele acestora, că structurile de participații care au drept unic scop beneficiul avantajelor fiscale prevăzute de directivă reprezintă o formă de abuz [29]. Astfel, și în cazul Directivei privind societățile mamă și filialele acestora trebuie îndeplinită condiția existenței unor motive economice valabile pentru structura în cauză. În schimb, simpla urmărire a unui avantaj pur fiscal fără raportarea la o realitate economică nu este protejată prin directivă [30].

60. În consecință, în prezenta cauză sunt relevante alte criterii, în special motivele extrafiscale care trebuie avute în vedere.

61. Potrivit jurisprudenței Curții, stabilirea sediului social sau real al unei societăți în conformitate cu legislația unui stat membru cu scopul de a beneficia de o legislație mai avantajoasă nu constituie în sine un abuz [31]. Simplul fapt că în operațiunea din speță au fost interpuse și societăți din Cipru nu este de natură să nască prezumția unui abuz.

62. În continuare, în cazul în care persoana impozabilă poate să aleagă între două operațiuni, nu este obligată să o aleagă pe cea care implică plata valorii celei mai mari a impozitului, ci, dimpotrivă, are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală [32]. Curtea arată în continuare că, prin urmare, persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale [33]. Simplul fapt că în speță s-a ales un tip de tranzacție care nu are ca urmare sarcina fiscală cea mai mare (în speță, o impozitare suplimentară și definitivă prin reținere la sursă) nu înseamnă că s-a produs un abuz.

63. De asemenea, fără nicio legătură cu structurile pur artificiale, lipsite de orice realitate economică, un cetățean al Uniunii, persoană fizică sau juridică, nu poate fi privat de posibilitatea de a se întemeia pe dispozițiile tratatului, pentru simplul fapt că a avut intenția să profite de situația fiscală mai favorabilă dintr-un alt stat membru decât statul membru în care este rezident [34]. Prin urmare, o tranzacție precum cea din speță, în care a fost inclus un stat membru care a renunțat la impozitarea prin reținere la sursă, nu poate fi considerată abuzivă.

64. În această măsură, libertatea de stabilire include și alegerea statului membru care oferă întreprinderii respective cadrul fiscal cel mai bun din punctul său de vedere. Dacă acest principiu se aplică în materia mai armonizată a TVA-ului [35], ar trebui să se aplice *a fortiori* în materia mai puțin armonizată a impozitului pe venit, în cazul căreia diferențele dintre politicile fiscale [36] ale respectivelor state membre au fost dorite sau acceptate conștient în cadrul politicii fiscale a Uniunii.

29 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 31).

30 Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 26); cu privire la Directiva privind fuziunile a se vedea Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 47), și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 34).

31 A se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punctul 40), Hotărârea din 30 septembrie 2003, Inspire Art (C-167/01, EU:C:2003:512, punctul 96), și Hotărârea din 9 martie 1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 27).

32 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 42), Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 27), Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 47), și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 73).

33 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 42), Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 53).

34 Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 36); a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punctul 71).

35 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 42) și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 53).

36 A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 36); în privința divergențelor permise de dreptul Uniunii în legătură cu cotele de impozitare în cadrul regimurilor fiscale armonizate a se vedea și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 39 și 40).

65. Curtea a precizat de asemenea că scutirea prevăzută de dreptul Uniunii pentru dividende nu depinde de originea sau de reședința acționarilor, deoarece acest aspect nu este relevant în sistemul Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora [37]. În consecință, privite izolat, faptul că acționarii societății Y Denmark sunt stabiliți în Cipru, respectiv faptul că acționarii societății-mame a acesteia sunt stabiliți într-o țară terță (în speță Insulele Bermude) nu constituie un abuz.

c) Cu privire la eludarea scopului legii

66. În prezenta cauză însă trebuie să se țină seama cu precădere de faptul că cei mai mulți dintre beneficiarii plăților au sediul în anumite țări terțe (de regulă, pe anumite insule mai mici precum Insulele Cayman [38], Insula Jersey [39] sau Insulele Bermude), cunoscute pentru refuzul de a coopera cu alte autorități fiscale. Acest lucru poate fi un indiciu pentru un comportament neobișnuit în ansamblu, a cărui rațiune economică nu poate fi întrezărită la prima vedere.

67. Din această perspectivă, în toată această construcție se poate considera că în speță există o operațiune abuzivă nu atât din cauza „interpunerii” unei societăți cipriote, cât mai ales din cauza „stabilirii” unuia dintre beneficiarii finali ai plăților în anumite țări terțe (în speță pe Insulele Bermude). În acest context, scopul operațiunii, respectiv scopul legislației fiscale eludate (în speță impozitarea în Danemarca) are o importanță specială.

1) Eludare a dispozițiilor daneze privind veniturile din impozitele pe profit?

68. Trebuie să se constate mai întâi că Danemarca nu a pierdut impozitul pe profitul realizat prin achiziționarea societății funcționale (Y Denmark). Acest profit a fost impozitat așa cum era normal în statul de reședință (adică în Danemarca). Prin urmare, dividendele sunt supuse impozitului danez pe cifra de afaceri.

69. Societatea cipriotă este impozitată nelimitat în Cipru și veniturile sale sunt supuse în această țară impozitului pe profit. Societatea rămâne supusă impozitării, chiar dacă în anii fiscali în discuție nu a obținut venituri. Sunt îndeplinite astfel condițiile de la articolul 2 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. Scutirea dividendelor în Cipru corespunde principiilor directivei și ține seama de obligația de plată în amonte a impozitului pe profit danez.

70. Faptul că în Cipru nu sunt impozitate la sursă dividendele repartizate unor acționari din țări terțe este neesențial în această privință. Această decizie este consecința autonomiei fiscale a fiecărui stat. În condițiile în care, din cauza lipsei de armonizare a impozitelor pe profit, dreptul Uniunii permite concurența fiscală dintre statele membre, peroanelor impozabile nu li se poate imputa că se folosesc și în realitate (cu alte cuvinte nu doar pe hârtie) efectiv de avantajele pe care le prezintă stabilirea sediului într-un anumit stat membru.

37 Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding (C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 66).

38 Situația din cauza C-119/16.

39 Situația din cauza C-299/16.

2) Împiedicarea profitării de lipsa de informații la nivel transfrontalier

71. La o privire mai atentă se observă că, prin interpunerea societății cipriote, se evită în cele din urmă „numai" impozitarea la sursă în Danemarca a plăților de dividende. Astfel cum am amintit deja (punctul 41), în cazul impozitului prin reținere la sursă este impozitat de fapt beneficiarul veniturilor (în speță al dividendelor)[40]. Această impozitare are loc la momentul plății prin reținerea la sursă de către plătitor a unei părți din venituri.

72. Impozitarea la sursă în statul de stabilire al debitorului dividendelor nu reprezintă, așadar, un tip de impozit specific, ci doar o tehnică de impozitare specială, care are în esență rolul de a garanta impozitarea (minimă) a beneficiarului dividendelor. În special în cazul operațiunilor din străinătate, nu se poate întotdeauna garanta că beneficiarul va plăti impozit în mod corespunzător pentru veniturile pe care le realizează. Dacă, astfel cum este în prezentul cazul în Uniune, nu există sisteme funcționale de schimb de informații între autoritățile fiscale, statul de stabilire al beneficiarului dobânzii nu va cunoaște de regulă decât foarte rar veniturile obținute de acesta în străinătate.

73. De aceea, pentru a exista o eludare abuzivă a acestui scop al legii (și anume, garantarea impozitării beneficiarului dividendelor) este necesar să fie îndeplinite două condiții. Pe de o parte, în cazul plății efectuate direct, Danemarca trebuie să aibă în primul rând dreptul de a percepe impozitul (a se vedea în acest sens punctul 88 și următoarele). Pe de altă parte, este necesar ca în statul de stabilire efectivă a beneficiarului să existe riscul ca aceste venituri să nu fie impozitate.

74. Prin urmare, dacă motivul pentru structura tranzacțională aleasă este de a plăti investitorilor dividende prin intermediul unei țări terțe, pentru ca astfel statele de stabilire ale acestora să nu primească informații cu privire la veniturile lor, considerăm că această structură în ansamblul ei reprezintă un abuz de drept.

75. Imputarea săvârșirii unui astfel de abuz de drept poate fi la rândul său eliminată dacă fondurile de capital pun la dispoziția statelor de stabilire a investitorilor informațiile fiscale corespunzătoare sau dacă statul de stabilire al fondurilor de capital dispun de informațiile corespunzătoare și le transmit țărilor respective. În acest caz, o asemenea structură a societății nu are scopul de a evita impozitarea la sursă (a se vedea punctul 72 de mai sus). Instanța trebuie să țină seama și de acest aspect în cadrul aprecierii globale.

76. Dacă scopul structurii este acela de a strânge laolaltă dividendele neimpozitate ale grupurilor de societăți europene și de a le transfera apoi societății-mamă care va plăti în mod corespunzător impozit pentru aceste dividende în statul său de stabilire (în speță în Statele Unite), este greu de prezumat existența unui abuz. Acest lucru este valabil în special atunci când, în cazul distribuirii directe către societatea-mamă din Statele Unite, nu este datorat impozit la sursă, întrucât există o convenție privind dubla impunere.

d) Concluzie privind întrebarea 5

77. În cazul evitării impozitării la sursă a plăților de dividende efectuate către societăți stabilite în țări terțe, se are în vedere în primul rând evitarea impozitării dividendelor la beneficiarii reali ai acestora. În aceste situații, se poate prezuma un abuz de drept, în special atunci când, prin structura societății, se urmărește să se profite de pe urma anumitor lipsuri de informații care există între țările implicate, cu scopul de a împiedica impozitarea efectivă a acestor acționari. Acest aspect trebuie apreciat de instanța de trimitere.

40 Hotărârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero și General Beverage Europe (C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctele 26 și 34), și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 52).

4. Interpretarea Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora în lumina Comentariilor din Modelul de convenție fiscală al OCDE? (întrebările 3 și 4)

78. Prin intermediul întrebărilor 3 și 4, instanța de trimitere dorește să știe, printre altele, dacă, în vederea refuzului de a recunoaște scutirea de la reținerea la sursă prevăzută de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora potrivit unui acord de drept internațional încheiat între Danemarca și o altă țară (este vorba despre o convenție privind dubla impunere), trebuie avută în vedere interpretarea acestui acord în lumina dreptului Uniunii, a cărui conformitate trebuie examinată de Curte. De asemenea, instanța dorește să știe dacă, pentru interpretarea conformă cu dreptul Uniunii, trebuie avute în vedere și Comentariile din MC-OCDE, iar în cazul unui răspuns afirmativ, dacă trebuie să se țină seama și de Comentariile din MC-OCDE formulate după adoptarea directivei.

79. În Comentariile ulterioare din MC-OCDE, așa-numitele societăți-conductă, deși sunt beneficiare formal, nu sunt considerate în mod normal beneficiare, dacă, din punct de vedere practic, nu au decât puteri foarte restrânse, care le conferă, în legătură cu veniturile în discuție, numai calitatea de fiduciar sau de administrator care acționează pe seama părților interesate.

80. Dacă un stat membru intenționează să limiteze în defavoarea particularilor o scutire prevăzută de dreptul Uniunii, dispoziția prin care se instituie această limitare trebuie interpretată totdeauna în lumina dreptului Uniunii. Pentru a oferi astfel instanței de trimitere un răspuns util, este necesară interpretarea Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora. Pentru această interpretare a dreptului Uniunii ar putea fi avute în vedere și MC-OCDE și Comentariile din MC-OCDE.

81. MC-OCDE nu constituie dispoziții legale care emană de la Uniune și nu sunt obligatorii pentru Curte. Acestea nu sunt convenții internaționale multilaterale, ci acte unilaterale ale unei organizații internaționale, adresate statelor sale membre sub formă de recomandări. Având în vederea natura OCDE, recomandările sale nu sunt obligatorii; dimpotrivă, potrivit Regulamentului de procedură al OCDE, statele membre trebuie să examineze dacă este necesar să fie respectate [41]. Aceasta se aplică *a fortiori* Comentariilor OCDE, care nu reprezintă, în cele din urmă, decât opinii juridice referitoare la aceste recomandări.

82. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, nu este lipsit de pertinență faptul că statele membre se orientează, în cadrul partajării echilibrate a competențelor fiscale care le revin, după practica internațională, astfel cum se reflectă aceasta în Modelul de convenție fiscală [42]. Același lucru este valabil în ceea ce privește orientarea după opinia juridică internațională, care se poate reflecta în Comentariile din MC-OCDE.

83. Comentariile din MC-OCDE nu pot influența însă în mod direct interpretarea unei directive a Uniunii Europene (și astfel nici interpretarea dreptului național în conformitate cu dreptul Uniunii). Comentariile reflectă doar opinia celor care au participat la redactarea MC-OCDE, iar nu opinia legiuitorului parlamentar sau a legiuitorului Uniunii. În orice caz, dacă din modul de redactare și din lucrările pregătitoare ale directivei ar rezulta că legiuitorul Uniunii s-a orientat după modul de redactare a unei MC-OCDE și după Comentariile (anterioare) din această MC-OCDE, o asemenea interpretare ar putea fi indicată.

41 Norma 18 litera (b) din Regulamentul de procedură al OCDE: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation”. Disponibil la adresa: https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf

42 Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 22), Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 49), Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punctul 45), Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 31), Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punctul 48); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 67).

84. Prin urmare, Curtea a constatat deja că dispozițiile unei convenții privind dubla impunere, interpretată în lumina Comentariilor OCDE din modelul său de convenție relevant, nu poate limita dreptul Uniunii [43]. Acesta lucru este valabil în special în privința modificărilor MC-OCDE și a Comentariilor, realizate după adoptarea directivei. În caz contrar, țările care sunt parte la OCDE ar putea să decidă cu privire la interpretarea unei directive a Uniunii Europene.

85. În consecință, la întrebările 3 și 4 se poate răspunde că Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretată în mod autonom prin prisma dreptului Uniunii și independent de articolul 10 din Modelul de convenție fiscală din 1977 al OCDE sau dintr-o versiune ulterioară.

86. În plus, întrebarea se referă în cele din urmă și la aspectul dacă noțiunea de beneficiar al dividendelor în sensul Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretată în același mod ca și noțiunea de beneficiar în sensul Directivei privind dobânzile și redevențele. Și la această întrebare răspunsul poate fi negativ, întrucât, astfel cum am arătat mai sus (punctul 35), Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora are o abordare diferită față de cea din Directiva privind dobânzile și redevențele, motiv pentru care nu s-a utilizat în mod voit noțiunea de beneficiar.

B. Cu privire la indicarea beneficiarului real al dividendelor (întrebarea 8)

87. Prin intermediul celei de a opta întrebări, instanța de trimitere dorește să știe dacă statul membru care nu vrea să îl recunoască pe beneficiarul dividendelor ca beneficiar în sensul Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, pentru motivul că nu este decât o așa-numită societate-conductă artificială, este obligat să îl indice pe cel pe care îl consideră beneficiar real al dividendelor. Instanța de trimitere se referă în esență la problema privind sarcina de a dovedi existența abuzului de drept.

88. Abuzul de dreptul de a alege una dintre structurile legale presupune selectarea altei structuri legale decât cea aleasă în mod normal și care are *efecte mai favorabile* decât structura „normală”. În speță, o „structură normală” ar fi repartizarea directă a dividendelor între fondurile de capital și reclamanta din litigiul principal. Această „structură normală” ar trebui să aibă drept consecință o sarcină fiscală mai oneroasă.

89. Administrația fiscală trebuie să dovedească, în principiu, că, din punct de vedere fiscal, procedeul ales este mai favorabil decât structura normală; persoana impozabilă ar putea să aibă și ea anumite obligații în acest sens. Persoana impozabilă poate prezenta, „dacă este cazul, dovezi pentru rațiunile de natură comercială aflate la baza operațiunii în cauză” [44]. Dacă din aceste dovezi rezultă că scopul esențial [45] nu este evitarea impozitelor care ar fi generate în mod normal, procedeul ales nu poate fi considerat abuziv, cu atât mai mult cu cât statul însuși pune aceste structuri la dispoziția persoanei impozabile.

90. Din jurisprudența Curții [46] rezultă de asemenea că prezumția unei practici abuzive are drept consecință faptul că situația se stabilește ca și cum nu ar fi existat împrejurările care constituie o asemenea practică și că această situație recalificată se apreciază apoi în raport cu dispozițiile relevante din dreptul național și din dreptul Uniunii. În acest scop însă, este necesar să se cunoască beneficiarul real al dividendelor.

43 Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punctele 50 și 56).

44 Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 92).

45 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 53), Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 36), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 45).

46 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 47), Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 52), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 58).

91. Astfel, din perspectiva legislației daneze poate rezulta un abuz în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora numai dacă plățile directe de dividende ar trebui impozitate în mod corespunzător în Danemarca. Această situație este însă exclusă potrivit dreptului danez atunci când, făcând abstracție de așa-numita societate intermediară, beneficiarul real al dividendelor ar fi tot o societate cu sediul într-un alt stat membru sau dacă beneficiarul dividendelor ar fi stabilit într-o țară cu care Danemarca a încheiat o convenție privind dubla impunere. Dacă, de exemplu, nici Y Bermudas, nici Y Cyprus nu ar trebui considerate beneficiarul real al dividendelor, această situație ar fi scutită și de impozitarea la sursă, potrivit dreptului danez.

92. Prin urmare, la întrebarea 8 se poate răspunde că, pentru a putea prezuma abuzul statul membru care nu vrea să recunoască unei societăți stabilite într-un alt stat membru – căreia i-au fost plătite dividendele – calitatea de beneficiar al acestor dividende, trebuie, în principiu, să indice care este, în opinia sa, beneficiarul real al dividendelor. Această indicare este necesară pentru a se putea stabili dacă, prin intermediul structurii catalogate drept abuzive, se obține un rezultat mai avantajos din punct de vedere fiscal. Persoana impozabilă poate avea și ea obligații în acest sens, mai ales în cazul operațiunilor care au avut loc în străinătate.

C. Cu privire la invocarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora (întrebările 1, 1.1 și 2)

93. Prin intermediul întrebărilor 1, 1.1 și 2, instanța de trimitere dorește în esență să știe dacă (1) Danemarca se poate întemeia în mod direct pe articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, în scopul de a refuza persoanei impozabile beneficiul scutirii de la reținerea la sursă a impozitului, prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată. În cazul în care nu este posibil, trebuie să se clarifice dacă (2) prin dreptul național din speță Danemarca a transpus suficient articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

1. Neaplicarea directă a unei directive în scopul de a impune obligații în sarcina particularilor

94. Dacă, potrivit criteriilor menționate mai sus, există totuși un abuz în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, prezenta cauză se caracterizează prin faptul că, în dreptul danez, nu a existat o dispoziție specifică pentru transpunerea acestei dispoziții. Potrivit instanței de trimitere, nu a existat nicio dispoziție legală generală privind prevenirea abuzurilor. Unele dintre părțile la procedură consideră astfel că nu li s-ar putea refuza beneficiul scutirii prevăzute de dreptul național nici dacă s-ar prezuma existența unui abuz.

95. Cu toate acestea, preluarea formală a dispozițiilor unei directive [în speță articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora] printr-o prevedere specifică din dreptul național nu este totdeauna necesară. Dimpotrivă, transpunerea unei directive poate fi, în funcție de conținutul acesteia, îndeplinită prin existența unui context juridic general – inclusiv prin principii generale ale dreptului constituțional sau administrativ, dacă astfel se garantează într-un mod suficient de precis și clar aplicarea completă a directivei [47].

96. În procedura preliminară, instanța de trimitere amintește existența a două principii (așa numita „doctrină a faptelor reale” și principiul privind „dobânditorul real al venitului”). Cu toate acestea, persoanele interesate sunt de acord că aceste principii nu sunt relevante în speță dacă, formal, în realitate, dobânzile au fost plătite mai întâi efectiv societății cipriote.

47 În acest sens este și jurisprudența constantă; a se vedea de exemplu Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 44), Hotărârea din 6 aprilie 2006, Comisia/Austria (C-428/04, EU:C:2006:238, punctul 99), Hotărârea din 16 iunie 2005, Comisia/Italia (C-456/03, EU:C:2005:388, punctul 51), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 62).

97. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora permite însă statelor membre să ia măsuri corespunzătoare de combatere a abuzurilor. Combaterea abuzurilor corespunde practicilor din întreaga Uniune. Toate statele membre au creat pe cât de mult posibil anumite instrumente pentru prevenirea abuzului de drept în scopul sustragerii de la plata impozitelor [48]. Astfel, din legislațiile fiscale naționale rezultă un consens în privința aspectului că aplicarea dreptului nu poate merge atât de departe încât să fie tolerate practicile abuzive ale operatorilor economici. Acest principiu, care a fost recunoscut în întreaga Uniune [49], își găsește acum expresia la articolul 6 din Directiva 2016/1164.

98. În această lumină, toate reglementările naționale, indiferent că au fost sau nu au fost adoptate în vederea transpunerii Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, trebuie interpretate și aplicate în concordanță cu acest principiu general al dreptului și în special cu modul de redactare și cu obiectivele Directivei privind societățile-mamă și filialele, precum și cu articolul 1 alineatul (2) din aceasta [50]. Împotriva unei interpretări a dreptului național în conformitate cu legislația Uniunii nu poate fi invocat argumentul că această interpretare ar putea fi în detrimentul particularilor, întrucât este permisă aplicarea indirectă a dreptului Uniunii în defavoarea particularilor, prin intermediul dispozițiilor naționale [51].

99. Și pentru motive privind securitatea juridică [52], autorităților daneze le este interzis să aplice direct articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora doar împotriva reclamantei. Prin urmare, statul membru nu poate opune particularilor o directivă pe care el însuși a omis să o transpună [53]. Potrivit unei jurisprudențe constante, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze obligații în sarcina particularilor, astfel încât nu este posibilă invocarea directivei ca atare împotriva acestora [54]. Statul membru care ar face acest lucru ar săvârși el însuși un abuz de drept. Pe de o parte, acesta ar omite să transpună o directivă al cărei destinatar este (deși putea să o facă) și, pe de altă parte, s-ar întemeia pe o posibilitate de combatere a abuzurilor prevăzută de directiva pe care a omis să o transpună.

100. Autoritățile competente din litigiul principal au cu atât mai puțin dreptul să opună în mod direct unui particular un principiu general de drept al Uniunii care interzice abuzul de drept. În orice caz, în situațiile care intră în sfera de aplicare a Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, un asemenea principiu și-a găsit exprimarea specifică și a fost concretizat la articolul 1 alineatul (2) din

48 O parte din statele membre dispun de dispoziții generale pentru combaterea comportamentelor abuzive, cum este de exemplu cazul articolului 42 din Abgabenordnung (Codul fiscal al Republicii Federale Germania), al articolului 6 din Legea privind adaptarea impozitelor din Luxemburg, al articolului 344 alineatul (1) din code des impôts sur les revenus (Codul belgian privind impozitul pe profit), al articolului 2 din Legea 1995:575 din Suedia sau al articolului 28 din Legea finlandeză privind procedura de impozitare a profitului; parțial există reglementări cu caracter general [de exemplu în Danemarca în privința prețurilor de transfer, articolul 2 din Ligningslovens (Legea privind baza de impozitare)] sau principii generale de drept (în Republica Federală Germania acesta este principiul prevalenței substanței asupra formei, care poate fi desprins printre altele din articolul 39 și următoarele din Codul fiscal).

49 A se vedea chiar și numai Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 68), Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 32), Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 51), și Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punctul 33).

50 În ceea ce privește obligația instanțelor naționale de a interpreta dreptul intern în conformitate cu directivele a se vedea jurisprudența constantă, în special Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții (C-212/04, EU:C:2006:443, punctul 108 și urm.), Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 113 și urm.), și Hotărârea din 10 aprilie 1984, von Colson și Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punctul 26).

51 Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 45), Hotărârea din 7 ianuarie 2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, punctul 57), Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctele 20, 25 și 26), și Hotărârea din 13 noiembrie 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punctele 6 și 8), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 65).

52 În mod expres în Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 42).

53 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 49), Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punctul 41), Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 42), Hotărârea din 19 noiembrie 1991, Francovich și alții (C-6/90 și C-9/90, EU:C:1991:428, punctul 21); a se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 66).

54 Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 42), și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 65); a se vedea numai Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 108 și jurisprudența citată).

Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora[55]. În situația în care se admite și recurgerea directă la principiul general al cărui conținut este mult mai puțin clar și precis, ar exista pericolul de a se aduce atingere obiectivului de armonizare urmărit prin Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, precum și al celorlalte directive care conțin dispoziții concrete privind combaterea abuzurilor (de exemplu articolul 6 din Directiva 2016/1164). În plus, o asemenea abordare ar submina și interdicția deja menționată de aplicare directă a dispozițiilor netranspuse ale unei directive în detrimentul particularilor[56].

2. Neaplicarea jurisprudenței din materia taxei pe valoarea adăugată

101. Hotărârile Curții[57] în cauzele Italmoda și Cussens nu se opun concluziei de mai sus. În aceste cauze, Curtea a statuat că principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că poate fi aplicat direct, independent de o măsură națională de transpunere a sa în ordinea juridică internă, pentru a refuza scutirea de TVA, fără a aduce astfel atingere principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.

102. Aceste două cauze s-au referit însă exclusiv la materia taxei pe valoarea adăugată. Aceasta este diferită de materia din speță. Pe de o parte, față de legislația din statele membre privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată este armonizată prin dreptul Uniunii într-o măsură mult mai mare și vizează interese legislative mult mai largi legate de finanțarea Uniunii care depinde de această taxă.

103. Pe de altă parte, potrivit articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE, Uniunea obligă statele membre să perceapă (efectiv) o taxă pe valoarea adăugată[58], obligație care nu există în privința impozitului pe profit. La această obligație se adaugă susceptibilitatea specială a taxei pe valoarea adăugată de a fi obiectul fraudelor fiscale, ceea ce impune o punere în aplicare deosebit de eficientă a drepturilor fiscale. În acest sens, în ultima sa hotărâre, Curtea însăși face distincția între dreptul privind taxa pe valoarea adăugată și dreptul derivat, care prevede în mod expres o autorizare pentru combaterea abuzurilor[59]. Prin urmare, aplicarea directă a articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora în detrimentul persoanelor impozabile nu este posibilă[60].

3. Cu privire la existența unei prevederi naționale specifice împotriva abuzurilor

104. Instanța de trimitere va trebui să verifice dacă nu există dispoziții sau principii de drept intern (inclusiv principii dezvoltate pe cale jurisprudențială) care, interpretate în conformitate cu dreptul Uniunii, să poată fi aplicate în prezenta cauza și din care ar putea să rezulte eventual că operațiunile simulate nu sunt luate în considerare din punct de vedere fiscal sau că este interzisă invocarea în mod abuziv a anumitor avantaje fiscale.

55 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 67) și Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38 și urm.). În mod similar, Concluziile noastre prezentate în cauza Satakunnan Markkinapörssi și Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:266, punctul 103).

56 Acest aspect este neclar în Hotărârea din 22 noiembrie 2005, Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, p. I-9981, punctele 74-77); a se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punctul 67), și pentru mai multe precizări Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 42).

57 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881), și Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455).

58 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 36 și urm.), și Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26).

59 În mod expres în Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctele 28, 31 și 38).

60 Astfel cum a precizat deja Curtea în Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 42).

105. Potrivit jurisprudenței Curții, pentru ca o restricție privind libertatea de stabilire să poată fi justificată prin motive legate de lupta împotriva practicilor abuzive, scopul specific al unei astfel de restricții trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de orice realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național [61].

106. Pentru acest motiv, la întrebările 1.1 și 2 se poate răspunde în sensul că nici articolul 2 alineatul (2) litera (c) din Legea daneză privind impozitul pe profit și nici vreo clauză dintr-un acord privind dubla impunere, care condiționează impozitarea plății de dividende de beneficiarul acestora, nu sunt suficiente pentru a se putea considera că reprezintă transpunerea articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

107. Cu toate acestea, în contextul aplicării conforme cu dreptul Uniunii a așa-numitei doctrine a faptelor reale și a principiului „beneficiarul real al veniturilor”, acest aspect trebuie apreciat cu totul altfel în Danemarca. Doctrina și principiul menționat au fost dezvoltate tocmai pentru a putea controla problema că, în timp ce dreptul civil permite numeroase structuri, în dreptul fiscal nu sunt impozitate decât operațiunile economice. Prin urmare, aceste principii de drept țintesc în mod specific tocmai structurile artificiale sau abuzul de drept săvârșit de particulari, constituind, în principiu, un temei juridic specific suficient pentru restrângerea libertății de stabilire. În măsura în care Danemarca nu a transpus în mod expres articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, acest articol nu produce niciun efect împotriva părților. Acest aspect trebuie însă apreciat în concret de instanța națională.

108. „Doctrina faptelor reale”, dezvoltată în Danemarca, poate așadar constitui, dacă este interpretată în conformitate cu dreptul Uniunii, un temei suficient pentru a ignora, în contextul impozitării, structurile pur artificiale sau chiar abuzive, în măsura în care acestea există (a se vedea în acest sens punctul 52 și următoarele). În opinia noastră, „doctrina faptelor reale” nu este altceva decât o modalitate specială a perspectivei economice, pe care se întemeiază majoritatea dispozițiilor din statelor membre referitoare la combaterea abuzurilor [62]. Acest lucru devine clar și la nivelul dreptului Uniunii, de exemplu la articolul 6 alineatul (2) din Directiva 2016/1164, conform căruia un acord este considerat ca nefiind autentic, în măsura în care nu este întreprins din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. În special, instanța națională trebuie să se pronunțe cu privire la acest aspect.

109. Dacă scopul structurii este de a evita impozitarea investitorilor reali, în pofida repartizării formale a dividendelor către societatea-mamă cipriotă, din punct de vedere economic, repartizarea este făcută, în realitate, acționarilor acesteia, și anume societății Y Bermuda (sau eventual societății-mamă a grupului, Y USA). În acest caz, repartizarea către societatea cipriotă nu reflectă realitatea economică, ci doar realitatea legală (formală). Acest din urmă aspect trebuie însă apreciat de instanța națională.

D. Încălcarea libertăților fundamentale (întrebările 6, 7, 9 și 10)

110. Întrucât în speță nu există niciun element pentru neaplicarea interdicției de reținere a impozitului la sursă potrivit articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, nu mai este necesar să se examineze întrebările 6, 7, 9 și 10 adresate de instanța de trimitere.

61 Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 64), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 55), și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 74).

62 În statele membre se ține seama foarte des de conținutul propriu-zis al unui act sau al unei tranzacții, de exemplu în Finlanda, în Ungaria, în Irlanda, în Italia, în Lituania, în Țările de Jos, în Portugalia și în Slovenia.

111. Dacă, în urma aplicării conforme cu dreptul Uniunii a principiilor din dreptul național, instanța de trimitere ajunge la concluzia că există o structură abuzivă, operează, în anumite condiții, impozitarea prin reținere la sursă. În acest caz însă, în speță nu se mai pune această problemă, întrucât impozitarea este consecința unui abuz, iar, potrivit jurisprudenței Curții, justițiabilii nu se pot prevala în mod abuziv de normele dreptului Uniunii [63].

112. Independent de acest aspect, Curtea a hotărât de asemenea că diferența de tratament dintre beneficiarii de dobânzi din țară și cei din străinătate, bazată pe o tehnică de impozitare diferită, nu vizează situații comparabile [64]. Acest lucru este valabil și în privința beneficiarilor de dividende din țară și din străinătate. Chiar dacă s-ar considera că există o situație comparabilă, potrivit jurisprudenței Curții, o restricție a libertății fundamentale ar fi justificată atât timp cât impozitarea din Danemarca prin reținere la sursă a beneficiarului nerezident al dividendelor nu este mai mare decât sarcina fiscală pe care trebuie să o suporte un beneficiar rezident prin plata impozitului pe profit [65].

113. Același lucru este valabil și atunci când, în cazul beneficiarului dividendelor, rata dobânzii sau obligația de plată a impozitului pe profit danez ar fi diferită față de obligația plătitorului de dividende de a reține la sursă impozitul datorat în Danemarca. Acestea nu sunt situații comparabile, întrucât, pe de o parte, este datorat impozit propriu (impozit pe profit) și, pe de altă parte, la beneficiarul dividendelor se reține și se plătește de fapt un impozit străin (impozit pe venit sau pe profit). Generarea și rata dobânzii diferențiate rezultă din tehnica și din funcția diferită a impozitării la sursă (a se vedea punctul 72).

VI. Concluzie

114. Propunem, așadar, să se răspundă la întrebările adresate de Østre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Est, Danemarca) după cum urmează:

„1) La întrebarea 1 trebuie să se răspundă că un stat membru nu se poate întemeia pe articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, în cazul în care a omis să transpună acest articol.

2) În ceea ce privește întrebările 1.1 și 2, trebuie să se răspundă că nici articolul 2 alineatul (2) litera (c) din Legea daneză privind impozitul pe profit și nici vreo clauză dintr-un acord privind dubla impunere, corespunzătoare articolului 10 din Modelul de convenție fiscală al OCDE, nu sunt suficiente pentru a se putea considera că reprezintă transpunerea articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. Acest lucru nu împiedică însă interpretarea și aplicarea conforme cu dreptul Uniunii a principiilor generale din dreptul național, care au drept scop combaterea structurilor artificiale sau abuzurile de drept săvârșite de particulari.

3) La întrebările 3 și 4 trebuie să se răspundă în sensul că o societate-mamă rezidentă într-un alt stat membru care primește dividendele filialei sale trebuie considerată beneficiară a acestor dividende în sensul Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora. Noțiunile din Directiva privind

63 A se vedea numai Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 68), Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punctul 51 și jurisprudența citată).

64 Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punctul 41); aspect confirmat prin Hotărârea din 18 octombrie 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 26).

65 A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 90), și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 42 și urm.).

societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretate în mod autonom în lumina Directivei privind societățile-mamă și filialele și independent de Comentariile privind articolul 10 din Modelul de convenție fiscală din 1977 al OCDE sau dintr-o versiune ulterioară.

4) La întrebarea 5 trebuie să se răspundă că prezumția de abuz depinde de aprecierea globală a tuturor împrejurărilor din cauză; această sarcină revine instanței de trimitere.

   a) În materie fiscală, abuzul de drept poate exista în cazul structurilor artificiale, lipsite de orice realitate economică sau atunci când principalul scop al structurii este evitarea impozitului care ar fi fost generat potrivit scopului legii. În aceste cazuri, administrația fiscală trebuie să dovedească că ar fi existat o creanță fiscală corespunzătoare, în cazul în care structura ar fi fost valabilă, iar persoana impozabilă trebuie să probeze că structura aleasă se bazează pe motive extrafiscale substanțiale.

   b) În cazul evitării impozitării la sursă a plăților de dividende efectuate către societăți rezidente în țări terțe prin intermediul unor societăți din alte state membre, trebuie să se aibă în vedere în primul rând evitarea impozitării dividendelor la beneficiarii reali ai dividendelor. În acest caz, se poate prezuma un abuz de drept dacă, prin structura aleasă a societății, se urmărește să se profite de anumite lipsuri de informații dintre statele implicate, în vederea împiedicării impozitării efective a beneficiarilor reali ai dividendelor.

5) La întrebarea 8 trebuie să se răspundă că, pentru a se putea prezuma abuzul de drept, statul membru care nu vrea să recunoască unei societăți stabilite într-un alt stat membru calitatea de beneficiar al dividendelor trebuie, în principiu, să îl indice pe beneficiarul real. În cazul operațiunilor care au avut loc în străinătate, persoana impozabilă poate avea și ea obligații în acest sens.

6) Având în vedere răspunsurile de mai sus la întrebările 1 și 5, nu mai trebuie să se răspundă la întrebările 6, 7, 9 și 10.”