

Processo C-228/24**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

26 de março de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Comissão dos Litígios Fiscais junto do Governo da República da Lituânia)

Data da decisão de reenvio:

20 de fevereiro de 2024

Demandante:

«Nordcurrent group» UAB

Demandada:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS
(Comissão dos Litígios Fiscais junto do Governo da República da Lituânia)**

**DECISÃO
RELATIVA À RECLAMAÇÃO DO «NORDCURRENT GROUP» UAB
DE 13 DE DEZEMBRO DE 2023**

[...]

A Comissão dos Litígios Fiscais junto do Governo da República da Lituânia (a seguir «Comissão dos Litígios Fiscais») [...] [composição da Comissão dos Litígios Fiscais] examinou a reclamação apresentada pela sociedade de responsabilidade limitada Nordcurrent group (a seguir «Nordcurrent» ou «demandante»), em 13 de dezembro de 2023, da Decisão n.º 69-93 da Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspeção Nacional dos Impostos do Ministério das Finanças da República da Lituânia; a seguir «Inspeção Nacional dos Impostos»), de 22 de novembro de 2023 (a seguir

«decisão impugnada»). Os representantes da demandante [...] [nomes dos representantes da demandante e da Inspeção Nacional dos Impostos] participaram à distância na sessão da Comissão dos Litígios Fiscais, que teve lugar em 9 de janeiro de 2024.

A Comissão dos Litígios Fiscais considera o seguinte:

[...] [direito de apresentar um pedido ao Tribunal de Justiça ao abrigo do artigo 267.º TFUE] No seu Acórdão de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09[, EU:C:2010:627]), o Tribunal de Justiça concluiu que a Comissão dos Litígios Fiscais tem a natureza de um órgão jurisdicional, na aceção do artigo 234.º CE (e, por conseguinte, na aceção do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia).

Base jurídica

Direito da União

- 1 Em conformidade com o artigo 288.º [terceiro parágrafo] do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.
- 2 O objetivo da Diretiva 2011/96/UE¹, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (a seguir «Diretiva 2011/96») é isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respetivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe [(considerando 3)].
- 3 Por força [dos considerandos 6, 7 e 8] da Diretiva (UE) 2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015 (a seguir «Diretiva 2015/121»), que altera a Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes:

«(6) A aplicação de normas contra práticas abusivas deverá ser proporcional e deverá ter por finalidade específica o combate a uma montagem ou série de montagens que não seja genuína, isto é, que não reflita a realidade económica.

(7) Para tal, ao avaliar se uma montagem ou uma série de montagens constitui uma prática abusiva, as administrações fiscais dos Estados-Membros deverão efetuar uma análise objetiva de todos os factos e circunstâncias relevantes.

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0096-20150217>

(8) Sendo certo que os Estados-Membros deverão utilizar a cláusula contra práticas abusivas no combate a montagens que são, na sua totalidade, não genuínas, poderá haver casos em que diferentes etapas ou partes de uma montagem sejam, isoladamente, não genuínas. Os Estados-Membros deverão poder utilizar a cláusula contra práticas abusivas também para combater essas etapas ou partes específicas, sem prejuízo das restantes etapas ou partes genuínas da montagem, o que irá otimizar a eficácia dessa cláusula garantindo simultaneamente a sua proporcionalidade. A orientação proposta com a expressão “na medida em que” pode ser eficaz nos casos em que as entidades assim visadas sejam genuínas mas em que, por exemplo, as participações que dão lugar a distribuições de lucros não sejam genuinamente atribuídas a um contribuinte que esteja estabelecido num Estado-Membro, ou seja, se a montagem baseada na sua forma jurídica transferir a titularidade das participações mas as suas características não refletirem a realidade económica.»

- 4 O artigo 1.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 2011/96[, conforme alterada pela Diretiva 2015/121,] (a seguir «norma contra práticas abusivas da Diretiva 2011/96») prevê:

«2. Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que [frustre] o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.

Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.

3. Para efeitos do n.º 2, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.»

- 5 [Os considerandos 4 a 6] da Diretiva 2011/96[, conforme alterada pela Diretiva 2015/121,] afirmam: «(4) Os agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes podem ser necessários para criar, na União, condições análogas às de um mercado interno e para garantir assim o bom funcionamento desse mercado interno. Essas operações não deverão ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções decorrentes em especial das disposições fiscais dos Estados-Membros. Importa, por conseguinte, estabelecer, para esses agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes, regras fiscais neutras no que se refere à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado interno, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional.

(5) Os agrupamentos em questão podem levar à criação de grupos de sociedades-mães e afiliadas.

(6) [...] Tornava-se necessário eliminar essa penalização através da instituição de um regime comum e facilitar assim os agrupamentos de sociedades à escala da União.»

6 O artigo 1.º da Diretiva 2011/96[, conforme alterada pela Diretiva 2015/121,] prevê:

«1. Os Estados-Membros aplicam a presente diretiva:

a) À distribuição dos lucros obtidos por sociedades desse Estado-Membro e provenientes das suas afiliadas de outros Estados-Membros;

[...]

[4. A presente diretiva não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal.]»

7 O artigo 6.º da Diretiva 2011/96[, conforme alterada pela Diretiva 2015/121,] prevê: «O Estado-Membro de que depende a sociedade-mãe não pode aplicar uma retenção na fonte sobre os lucros que esta sociedade recebe da sua afiliada.»

Direito nacional

8 O artigo 35.º, n.º 1, da Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Lei da República da Lituânia relativa ao imposto sobre as sociedades; a seguir «Lei relativa ao imposto sobre as sociedades») prevê que os dividendos recebidos por uma entidade lituana, provenientes da detenção de participações, partes do capital ou de outros direitos em entidades estrangeiras, ou por um estabelecimento estável, provenientes da detenção de participações, partes do capital ou de outros direitos em entidades estrangeiras que lhe sejam atribuídos, estão sujeitos a uma taxa de imposto sobre as sociedades de 15 %, exceto nos casos previstos nos n.ºs 2 e 3 deste artigo.

9 Em conformidade com o artigo 35.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades: «Os dividendos recebidos por uma entidade lituana, provenientes da detenção de participações, partes do capital ou de outros direitos em entidades estrangeiras, ou por um estabelecimento estável, provenientes da detenção de participações, partes do capital ou de outros direitos em entidades estrangeiras que lhe sejam atribuídos, não estão sujeitos a tributação quando essas entidades estrangeiras estejam constituídas ou estabelecidas de outro modo num Estado do Espaço Económico Europeu e os respetivos lucros estejam sujeitos ao imposto sobre as sociedades ou a um imposto equivalente ao imposto sobre as sociedades.»

10 Em conformidade com o artigo 32.º, n.º 6, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades: «As disposições do [...] artigo 35.º, n.ºs 2 e 3, do presente capítulo relativas à não tributação de dividendos não se aplicam a uma montagem ou série

de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte. Considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.»

Factos do litígio no processo principal e argumentos das partes

- 11 A Inspeção Nacional dos Impostos efetuou uma inspeção tributária da Nordcurrent e concluiu, no relatório da inspeção [...] de 23 de maio de 2023, que a Nordcurrent devia ter calculado o imposto sobre as sociedades sobre os dividendos de 3 205 211,53 euros, recebidos relativamente ao período 2018-2019 a título de compensação da sociedade Nordcurrent Ltd, a sua sociedade afiliada constituída no Reino Unido (a seguir «sociedade afiliada»), após constatar que, durante o período em análise, a sociedade afiliada tinha a natureza de montagem que não era genuína e não tinha sido posta em prática por razões comerciais válidas. Segundo a Inspeção Nacional dos Impostos, a Nordcurrent obteve uma vantagem fiscal ao receber dividendos da sociedade afiliada, que se caracteriza como uma montagem, ou seja, violou o artigo 35.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades e evitou o pagamento do imposto sobre as sociedades sobre os dividendos recebidos através da isenção fiscal (a vantagem fiscal) prevista neste artigo. Além disso, verificou-se que a Nordcurrent tinha reduzido injustificadamente o seu lucro tributável relativo ao período de 2018-2019, qualificando de deduções admissíveis a comissão de 728 762,81 euros paga à sociedade afiliada do Reino Unido pela distribuição dos jogos Nordcurrent. Consequentemente, a Nordcurrent foi condenada ao pagamento de 586 722 euros a título de imposto sobre as sociedades, juros de mora no valor de 222 028,08 euros sobre esse imposto sobre as sociedades e uma coima de 176 017 euros relativa ao imposto sobre as sociedades.
- 12 A Inspeção Nacional dos Impostos observou que, embora os dividendos recebidos pela Nordcurrent da sociedade afiliada preenchessem formalmente os requisitos de isenção fiscal dos dividendos, a Nordcurrent tinha efetivamente recebido dividendos de uma montagem cuja existência foi demonstrada pelos seguintes elementos essenciais:
- Durante o período em análise (2018-2019), a sociedade afiliada não dispôs dos recursos humanos (exceto no que respeita ao gerente que, além desta sociedade, geriu sete outras sociedades) necessários tendo em conta o elevado volume de jogos, o elevado número de descarregamentos (por exemplo, de acordo com a Google Play Store, um dos jogos foi descarregado mais de 100 milhões de vezes e outro jogo foi descarregado mais de 10 milhões de vezes) e o número de

canais de venda autorizados utilizados (45 dos jogos da demandante foram distribuídos por 13 canais de venda autorizados em nome da sociedade afiliada);

– A sociedade afiliada não exerceu nenhuma atividade económica real no Reino Unido durante o período em análise (2018-2019), porque não havia nenhum local de estabelecimento (um grande número de sociedades estavam registadas na sede da sociedade, a saber, 97 110 sociedades, sendo o endereço fornecido pelo serviço de registo específico de endereços das sociedades no Reino Unido), nem dados disponíveis sobre os bens imóveis e outros ativos fixos tangíveis, sítios Web ou endereços de correio eletrónico da sociedade utilizados para o exercício de atividades;

– Tendo em conta o grande número de jogos, o número de clientes, o número de canais de venda utilizados e o elevado volume de vendas, a Inspeção Nacional dos Impostos considerou evidente que o exercício efetivo dessas atividades também exigia recursos humanos significativos, como pessoal financeiro, analistas de dados e outro pessoal altamente qualificado que possuísse conhecimentos específicos, incluindo especialistas no domínio das tecnologias da informação, bem como os recursos materiais necessários, como instalações, equipamento informático, *software*, entre outros, que não estavam à disposição da sociedade afiliada. Por conseguinte, verificou-se que, durante o período em análise, a sociedade afiliada não exerceu efetivamente as suas atividades, na falta de recursos humanos e outros, e que as atividades relacionadas com o desenvolvimento e a distribuição de jogos foram exercidas pelos trabalhadores da Nordcurrent, que tinham acesso às plataformas publicitárias e às plataformas de distribuição de jogos.

– Durante o período em análise, a Nordcurrent deteve a propriedade dos jogos desenvolvidos e por ela atualizados, que foram distribuídos em nome da sociedade afiliada.

A qualificação como montagem também se baseou em informações obtidas junto das autoridades fiscais do Reino Unido (relativas aos recursos humanos e materiais da sociedade afiliada).

- 13 A Nordcurrent não concordou com as conclusões da Inspeção Nacional dos Impostos e instaurou um litígio em matéria fiscal, apresentando uma reclamação à Comissão dos Litígios Fiscais. Por Decisão [...] de 2 de outubro de 2023, a Comissão dos Litígios Fiscais ordenou à Inspeção Nacional dos Impostos que reexaminasse as observações da Nordcurrent relativas ao relatório de inspeção e adotasse uma nova decisão. Após o reexame da reclamação da demandante, a Inspeção Nacional dos Impostos decidiu, através da decisão impugnada, confirmar as conclusões efetuadas e os montantes calculados no relatório da inspeção da Inspeção Nacional dos Impostos. A Nordcurrent não concordou com a decisão da Inspeção Nacional dos Impostos e apresentou uma reclamação à Comissão dos Litígios Fiscais.

- 14 Os factos provados no processo demonstram que as atividades da Nordcurrent, desde o seu estabelecimento, têm estado relacionadas com o desenvolvimento e a posterior distribuição de jogos de computador casuais (ligação para o sítio Web da demandante: <https://www.nordcurrent.com>). A Nordcurrent Ltd foi estabelecida no Reino Unido em 1 de maio de 2009, tendo por fundadores iniciais dois residentes e acionistas com controlo em última instância do grupo de sociedades Nordcurrent. Em 2011, para concentrar as unidades de negócio num único grupo de sociedades que se dedicasse ao desenvolvimento e à distribuição de jogos de computador, as participações da Nordcurrent Ltd foram transferidas para a demandante e, assim, todo o grupo de sociedades começou a exercer a sua atividade em nome da Nordcurrent. A Nordcurrent deteve 100 % das participações da sociedade afiliada até 20 de dezembro de 2019, data após a qual as participações foram transferidas para um dos acionistas residentes iniciais. O processo de liquidação da sociedade afiliada foi concluído em 5 de janeiro de 2021.
- 15 Segundo a Nordcurrent, quando iniciou as suas atividades, a sociedade afiliada era a distribuidora de todos os jogos desenvolvidos pelo grupo de sociedades Nordcurrent, bem como por outros criadores de jogos independentes em todo o mundo e em todas as plataformas. Em 2017, algumas das funções de distribuição da sociedade afiliada foram transferidas para a Nordcurrent, ou seja, após o alinhamento com a plataforma Google, foram transferidos jogos para distribuição através da conta da Nordcurrent; em 2018, o modelo de negócio foi alterado, transferindo todos os riscos de perdas incorridas no desenvolvimento de jogos, no financiamento deste desenvolvimento e na publicidade da sociedade afiliada para a Nordcurrent, e, a partir de 2018, a Nordcurrent tornou-se titular de todos os direitos sobre os jogos, ao passo que a sociedade afiliada continuou a ser simplesmente a distribuidora; até a Nordcurrent ter conseguido celebrar acordos diretos com a Apple e as outras plataformas de distribuição de jogos de computador, a sociedade afiliada atuou como intermediária (a sociedade afiliada atuava como intermediária entre a Nordcurrent e as plataformas de distribuição de jogos e entre a Nordcurrent e os anunciantes de jogos, recebendo uma comissão como contrapartida); a partir de finais de 2019, as funções relacionadas com a distribuição dos jogos e a compra de publicidade deixaram de ser desempenhadas através da sociedade afiliada e foi decidido liquidar esta última. Em conformidade com as disposições de um contrato de 1 de dezembro de 2018, a demandante, após ter recebido relatórios de vendas da sociedade afiliada sobre as vendas, os custos de publicidade incorridos e as comissões devidas à sociedade afiliada, emitiu faturas à sociedade afiliada, e os montantes indicados nas mesmas foram incluídos pela Nordcurrent na matéria coletável do imposto sobre as sociedades na Lituânia relativo aos anos de 2018 e 2019.
- 16 A Nordcurrent não concordou com a conclusão da Inspeção Nacional dos Impostos relativa à qualificação como uma montagem e sublinhou que o estabelecimento da sociedade afiliada e as atividades que esta exercia geravam benefícios comerciais reais para a Nordcurrent e que os recursos da sociedade afiliada estavam em conformidade com os recursos necessários para essas

atividades. A sociedade afiliada do Reino Unido era necessária como canal de venda, ou seja, uma vez que não existia qualquer possibilidade de vender jogos a partir da Lituânia durante os períodos em causa (antes dos períodos em causa, não havia nenhuma possibilidade de distribuir diretamente jogos a partir da Lituânia através da Google ou da Apple e estas circunstâncias estavam fora do controlo da demandante). Tendo em conta a natureza e as alterações das atividades da sociedade afiliada, as instalações físicas só foram necessárias inicialmente e já não durante o período de atividade seguinte. Mais precisamente, antes do período de 2010-2011, quando a sociedade afiliada distribuía jogos em suporte físico, tinha contratos com armazéns de remessa no Reino Unido. Durante o período seguinte, quando os jogos eletrónicos começaram a ser distribuídos, a sociedade afiliada deixou de necessitar de quaisquer instalações físicas. Por conseguinte, as decisões e a intervenção da gerente da sociedade afiliada foram suficientes para que esta última celebrasse contratos-tipo de distribuição de jogos (Google, Apple, entre outros) e de venda de publicidade, por simples aceitação. A administradora da sociedade afiliada desempenhou a função que lhe foi confiada pelos acionistas de gerir e facilitar a distribuição a nível mundial dos jogos desenvolvidos pelo grupo. Para esta função, a administradora, V. T., é plenamente competente e capaz de gerir as vendas do grupo. Além disso, não era necessário que a sociedade afiliada tivesse um sítio Web para distribuir apenas os jogos desenvolvidos por outras entidades, nem havia uma necessidade objetiva de a gerente ter um endereço de correio eletrónico distinto (diferente) quando utilizava o mesmo nome. A demandante alegou ainda que a sociedade afiliada não era uma montagem também devido ao facto de a mesma ter gerado regularmente receitas (só durante o período em análise, gerou 166 762 000 euros de receitas provenientes da atividade de distribuição de jogos) e que a sociedade afiliada foi também objeto de auditorias por parte das autoridades fiscais do Reino Unido e de uma empresa de auditoria independente, as quais não suscitaram nenhuma preocupação quanto ao exercício efetivo das suas atividades.

Fundamentos do pedido de decisão prejudicial

- 17 Segundo a Nordcurrent, a decisão da Inspeção Nacional dos Impostos afastou-se da jurisprudência do Tribunal de Justiça no que se refere à determinação de uma vantagem fiscal. A Nordcurrent alega que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a obtenção de uma vantagem fiscal está ligada precisamente à criação de uma sociedade interposta que permite o pagamento de dividendos isentos de imposto entre pessoas coletivas de diferentes jurisdições.
- 18 A Comissão dos Litígios Fiscais observa que o Tribunal de Justiça forneceu orientações interpretativas sobre o que constitui um abuso de direito e a respetiva prova. Por exemplo, no seu Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, proferido nos processos [T Danmark e Y Denmark (apensos) C-116/16 e C-117/16[, EU:C:2019:135)], o Tribunal de Justiça declarou que: «Um grupo de sociedades que não seja constituído por razões que reflitam a realidade económica, que tenha uma estrutura puramente formal e que tenha como principal

objetivo ou como um dos seus principais objetivos a obtenção de uma vantagem fiscal que contrarie o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável pode ser considerado uma montagem artificial. É esse o caso, nomeadamente, quando, através de uma entidade interposta inserida na estrutura do grupo entre a sociedade que paga os dividendos e a sociedade do grupo que é a beneficiária efetiva destes, é evitado o pagamento do imposto sobre os dividendos» (n.º 100). «O facto de estar reunido um certo número de indícios pode demonstrar a existência de um abuso de direito, desde que esses indícios sejam objetivos e concordantes. Podem constituir tais indícios, nomeadamente, a existência de sociedades interpostas sem justificação económica, bem como o carácter puramente formal da estrutura do grupo de sociedades, da montagem financeira e dos empréstimos» (n.º 114).

- 19 A Inspeção Nacional dos Impostos, no resumo da sua interpretação oficial (comentário) do artigo 32.º, n.º 6, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades, declarou: «no caso de, após ter em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, se verificar que uma das fases de uma montagem pode não ser genuína, ou seja, não foi posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica, mas a existência dessa montagem não está ligada à obtenção de uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade [da Diretiva 2011/96] (ou seja, a obrigação fiscal e o montante do imposto permanecem inalterados após a extinção da montagem não genuína), a medida contra práticas abusivas não será aplicada.»
- 20 Resulta das circunstâncias do processo que a sociedade afiliada no caso em apreço recebia as receitas que constituíam a fonte dos dividendos em causa de atividades exercidas em seu próprio nome e não sob a forma de dividendos como sociedade interposta. Por conseguinte, a sociedade afiliada no caso vertente não era uma sociedade interposta integrada na estrutura do grupo, mas uma sociedade geradora de receitas cujos lucros eram distribuídos sob a forma de dividendos à sociedade-mãe.
- 21 Após ter analisado as disposições interpretativas relativas à participação de uma entidade interposta na cadeia de pagamento de dividendos, a Comissão dos Litígios Fiscais tem dúvidas quanto à questão de saber se, para efeitos da norma contra práticas abusivas da Diretiva 2011/96, a obtenção de uma vantagem fiscal resultante do recebimento de dividendos isentos de imposto pode estar relacionada com uma sociedade afiliada que não é uma sociedade interposta integrada numa estrutura de grupo e que gera lucros que são posteriormente distribuídos à sociedade-mãe, ou seja, nos casos em que não existiriam quaisquer dividendos (lucros) tributáveis se a sociedade afiliada fosse extinta.
- 22 No processo principal, a Inspeção Nacional dos Impostos não questiona nem o estabelecimento da sociedade afiliada nem as suas atividades anteriores ao período em análise; a apreciação da montagem foi efetuada durante o período em análise (2018-2019), ou seja, as circunstâncias relativas à conclusão pela Inspeção Nacional dos Impostos da existência de uma montagem dizem apenas respeito ao

momento do pagamento (recebimento) dos dividendos isentos de imposto e, por conseguinte, segundo a Inspeção Nacional dos Impostos, a mesma não é obrigada a apreciar as circunstâncias do estabelecimento da sociedade afiliada nem as circunstâncias das suas atividades anteriores ao período em análise. A Inspeção Nacional dos Impostos observa ainda que as informações recebidas das autoridades fiscais do Reino Unido não dão a entender que os recursos humanos e materiais da sociedade afiliada no período de 2015-2017 fossem diferentes dos identificados durante o período em análise.

- 23 A Nordcurrent sustenta que as autoridades fiscais não tiveram devidamente em conta as circunstâncias ocorridas fora do período em análise, ou seja, as circunstâncias relativas ao estabelecimento da sociedade afiliada e às alterações das suas atividades que conduziram a uma redução do volume das suas atividades. A sociedade afiliada foi estabelecida no Reino Unido por razões comerciais válidas e exerceu atividades comerciais genuínas no Reino Unido entre 2009 e 2019. As razões comerciais válidas baseiam-se, em substância, nas razões económicas, empresariais e pessoais que conduziram ao estabelecimento da sociedade afiliada no Reino Unido (o Reino Unido era, e continua a ser, um dos principais mercados mundiais de jogos de vídeo; os potenciais distribuidores no Reino Unido exigiram que as sociedades estivessem estabelecidas e tivessem contas no Reino Unido; o Reino Unido era o local de estudo, residência e contacto dos fundadores); as condições do mercado limitavam a capacidade da Nordcurrent para distribuir os jogos que desenvolvia diretamente a partir da Lituânia, uma vez que, durante muito tempo, as sociedades da Lituânia não conseguiam aceder à Apple, à Google ou a outras plataformas de venda de maior dimensão; as alterações da sua atividade deveram-se a fatores objetivos que conduziram a uma diminuição da atividade. Depois de ter deixado de existir a necessidade de distribuir os jogos desenvolvidos pela Nordcurrent e de adquirir publicidade para os jogos através da sociedade afiliada, foi decidido liquidar a sociedade afiliada em 2019. Além disso, a Nordcurrent alega que as atividades da sociedade afiliada anteriores ao período em análise deveriam ter sido reexaminadas tendo também em consideração o facto de os dividendos em causa pagos em 2018 serem provenientes dos lucros da sociedade afiliada em 2016, ou seja, o período anterior ao início do período em análise (os dividendos pagos em 2019 resultaram dos lucros de 2018).
- 24 Tendo em conta as disposições enunciadas, *supra*, relativas à colocação em prática de uma montagem, a Comissão dos Litígios Fiscais tem dúvidas quanto à questão de saber se, para que uma sociedade afiliada estabelecida noutro Estado-Membro possa ser qualificada de montagem, se pode considerar que esta montagem foi posta em prática sem apreciar as circunstâncias relativas ao estabelecimento da sociedade afiliada e às suas atividades anteriores ao momento do pagamento dos dividendos, em que o estabelecimento da sociedade afiliada é justificado por razões comerciais válidas.
- 25 A Inspeção Nacional dos Impostos enunciou as disposições do artigo 69.º, n.º 1, da Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Lei da República

da Lituânia relativa à Administração Tributária) e observou que, em conformidade com a definição de vantagem fiscal prevista neste artigo, surge uma vantagem fiscal quando o objetivo consiste em evitar o pagamento do imposto na sua totalidade.

Nos seus comentários sobre os aspetos da vantagem fiscal da norma contra práticas abusivas [da Diretiva 2011/96] («a montagem foi posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal», «a obtenção de uma vantagem fiscal frustra o objeto ou a finalidade da diretiva»), a Inspeção Nacional dos Impostos considerou que o benefício de uma vantagem fiscal através da utilização da montagem (a sociedade afiliada, que apresentava as características de uma montagem não genuína) atingiu um objetivo contrário à Diretiva 2011/96. Segundo a Inspeção Nacional dos Impostos, a Nordcurrent obteve uma vantagem fiscal pelo simples facto de ter beneficiado da isenção fiscal prevista no artigo 35.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades (que resulta no não pagamento do imposto sobre as sociedades). A Inspeção Nacional dos Impostos observou que o Tribunal de Justiça declarou, no âmbito de questões respeitantes ao pagamento de dividendos, que autorizar a criação de montagens financeiras que têm como único objetivo beneficiar das vantagens fiscais resultantes da aplicação da Diretiva 90/435 não seria coerente com tais objetivos e, pelo contrário, atenta contra o bom funcionamento do mercado interno, falseando as condições de concorrência ([Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, T Danmark e Y Denmark,] processos apensos C-116/16 e C-117/16[, EU:C:2019:135], n.º 79).

- 26 A Nordcurrent não concordou com a posição da Inspeção Nacional dos Impostos segundo a qual beneficiar da isenção fiscal dos dividendos prevista no artigo 35.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades constitui, por si só, uma vantagem fiscal obtida pela Nordcurrent, independentemente do montante e do tipo de imposto que o contribuinte (não) conseguiu efetivamente poupar. Esta posição da Inspeção Nacional dos Impostos implica o recurso a uma presunção segundo a qual o contribuinte obteve uma vantagem fiscal ao receber os dividendos de uma entidade estrangeira ao abrigo do artigo 35.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades. A Nordcurrent sustenta que a isenção fiscal dos dividendos recebidos, na falta de evasão ou de poupança fiscal efetiva, não frustra o objeto e a finalidade da Diretiva 2011/96. A Nordcurrent também alega que não existe uma vantagem fiscal, porque a sociedade afiliada era rentável no Reino Unido e a Lituânia aplica uma taxa mais baixa do imposto sobre as sociedades (15 %) aos lucros tributáveis do que o Reino Unido (24 %). A sociedade afiliada do Reino Unido obteve um lucro líquido total de 8 289 930 libras esterlinas desde o seu estabelecimento até à sua liquidação, sobre o qual pagou 2 112 598 libras esterlinas (2 670 639 euros) a título de imposto sobre as sociedades para o orçamento do Reino Unido. Segundo a Nordcurrent, foi pago no Reino Unido um montante de imposto mais elevado do que numa situação em que a Nordcurrent tivesse de pagar o imposto na Lituânia (segundo a Inspeção Nacional dos Impostos, para chegar a uma conclusão quanto à questão de saber em que local teria sido suportado o montante mais elevado do

imposto sobre as sociedades, teria primeiro de se determinar as receitas e os custos da sociedade em conformidade com as disposições da Lei lituana relativa ao imposto sobre as sociedades, o que não foi feito).

- 27 De acordo com a Inspeção Nacional dos Impostos, o simples facto de pagar impostos no Reino Unido não é razão para não qualificar uma sociedade do Reino Unido de montagem se a sociedade for uma montagem não genuína e não tiver sido posta em prática por razões comerciais válidas.
- 28 Tendo em conta as disposições enunciadas, *supra*, relativas à diferença de tratamento das vantagens fiscais, a Comissão dos Litígios Fiscais tem dúvidas quanto à questão de saber se, no caso de a sociedade afiliada, que sujeita a tributação os lucros realizados no seu Estado de estabelecimento e posteriormente paga dividendos sobre esses lucros que não são tributáveis no Estado da sociedade-mãe, ser qualificada como uma montagem, basta considerar que a finalidade principal ou uma das finalidades principais da montagem é obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade da Diretiva 2011/96. Além disso, coloca-se a questão de saber se as circunstâncias relativas ao facto de os lucros realizados em nome da sociedade afiliada estarem sujeitos a tributação no Estado-Membro de estabelecimento devem ser consideradas relevantes para contestar a conclusão de que foi obtida uma vantagem fiscal que frustra o objeto ou a finalidade da Diretiva 2011/96 ou de que existiu uma montagem.
- 29 As posições diferentes ou contraditórias sobre a interpretação do direito da União e da jurisprudência do Tribunal de Justiça encontram-se claramente refletidas nos articulados das partes e nas opiniões expressas na audiência, pelo que a Comissão dos Litígios Fiscais pede ao Tribunal de Justiça que apresente a sua interpretação relativamente à aplicação da norma contra práticas abusivas da Diretiva 2011/96.
- 30 A Comissão dos Litígios Fiscais observa que a norma mínima comum contra práticas abusivas da Diretiva 2011/96 foi introduzida para prevenir utilizações indevidas da Diretiva 2011/96 e para assegurar uma maior coerência na sua aplicação em diferentes Estados-Membros ([considerando 5] da Diretiva 2015/121). O Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre a aplicação das disposições da norma contra práticas abusivas da Diretiva 2011/96 nos casos em que há que decidir se pode ser aplicada uma isenção fiscal em relação ao beneficiário dos dividendos (a sociedade-mãe) no que respeita aos dividendos pagos por uma sociedade afiliada registada num Estado-Membro.
- 31 [...] [informações não relacionadas com as questões prejudiciais].
- 32 As respostas a estas questões são essenciais e necessárias para a resolução do litígio em matéria fiscal entre a Nordcurrent e a Inspeção Nacional dos Impostos que está a ser examinado pela Comissão dos Litígios Fiscais, uma vez que é a interpretação das disposições legais em causa que determina se a tributação da Nordcurrent tem fundamento e se a Inspeção Nacional dos Impostos tem direito a calcular o montante do imposto sobre as sociedades devido pela Nordcurrent.

- 33 A Comissão dos Litígios Fiscais também considera que um reenvio para o Tribunal de Justiça na fase pré-contenciosa do exame do litígio em matéria fiscal é oportuno para um exame célere dos litígios em matéria fiscal.

A Comissão dos Litígios Fiscais [...] [referência às disposições do direito processual] decide o seguinte:

1. Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

1. Em circunstâncias como as do presente processo, é compatível com os objetivos da norma contra práticas abusivas constante da Diretiva 2011/96 uma prática nacional segundo a qual não é concedida a uma sociedade-mãe de um Estado-Membro a isenção fiscal dos dividendos recebidos de uma sociedade afiliada estabelecida noutro Estado-Membro, com o fundamento de que esta sociedade afiliada é qualificada de montagem, quando a sociedade afiliada não seja uma sociedade interposta e os lucros distribuídos a título de dividendos foram gerados por atividades exercidas em nome da sociedade afiliada, de modo que a extinção da sociedade afiliada resultaria numa situação de inexistência de lucros ou de não pagamento de dividendos?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é compatível com os objetivos da norma contra práticas abusivas constante da Diretiva 2011/96 uma prática nacional segundo a qual, para que uma sociedade afiliada estabelecida noutro Estado-Membro possa ser qualificada de montagem, é efetuada uma apreciação das circunstâncias no momento do pagamento dos dividendos, quando o estabelecimento da sociedade afiliada seja justificado por razões comerciais?

3. Pode a norma contra práticas abusivas da Diretiva 2011/96 ser interpretada no sentido de que, quando uma sociedade-mãe tenha recebido dividendos de uma sociedade afiliada estabelecida noutro Estado-Membro tenha sido qualificada de montagem, esta qualificação é, por si só, suficiente para considerar que, através da aplicação da isenção fiscal dos dividendos, a sociedade-mãe obteve uma vantagem fiscal que frustra o objeto ou a finalidade [da Diretiva 2011/96]? Além disso, devem as circunstâncias relativas ao facto de os lucros realizados por uma sociedade afiliada qualificada de montagem terem sido sujeitos ao imposto sobre as sociedades no Estado-Membro de estabelecimento, em conformidade com as disposições de direito nacional em vigor nesse Estado-Membro, ser consideradas relevantes para contestar a conclusão de que foi obtida uma vantagem fiscal ou de que existiu uma montagem?

2. [...]

[fórmulas processuais-tipo e composição da Comissão dos Litígios Fiscais]