

Asunto C-228/24

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

26 de marzo de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania)

Fecha de la resolución de remisión:

20 de febrero de 2024

Parte recurrente:

Nordcurrent group UAB

Parte recurrida:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Estatal Tributaria del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS
(Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania)**

RESOLUCIÓN

**SOBRE EL RECURSO INTERPUESTO POR NORDCURRENT GROUP
UAB EL 13 DE DICIEMBRE DE 2023**

[*omissis*]

La Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės [*omissis*] [composición de ese órgano jurisdiccional] ha examinado el recurso presentado por la sociedad de responsabilidad limitada Nordcurrent group (en lo sucesivo, «Nordcurrent» o «recurrente») el 13 de diciembre de 2023 contra la Decisión n.º 69-93 de la Inspección Estatal Tributaria del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania, de 22 de noviembre de 2023 (en lo sucesivo, «Decisión

impugnada»). Los representantes de la recurrente [*omissis*] [nombres de los representantes de la recurrente y de la Inspección] participaron de forma remota en la vista celebrada por la Mokestinių ginčų komisija el 9 de enero de 2024.

La Mokestinių ginčų komisija ha declarado lo siguiente:

[*omissis*] [potestad para plantear la petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 TFUE]. En su sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09[EU:C:2010:627]), el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que la Mokestinių ginčų komisija posee el carácter de órgano jurisdiccional, en el sentido del artículo 234 CE (y, por consiguiente, en el sentido del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 1 De conformidad con el artículo 288[, párrafo tercero,] del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.
- 2 El objetivo de la Directiva 2011/96/UE,¹ de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (en lo sucesivo, «Directiva 2011/96») es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz [(considerando 3)].
- 3 Con arreglo a [los considerandos 6, 7 y 8 de] la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (en lo sucesivo, «Directiva 2015/121»):

«(6) La aplicación de normas contra las prácticas abusivas debe ser proporcionada y tener como objetivo específico hacer frente a un arreglo o a una serie de arreglos que hayan sido falseados, esto es, que no reflejen la realidad económica.

(7) Para ello, cuando se evalúe si un arreglo o una serie de arreglos constituyen una práctica abusiva, las administraciones tributarias de los Estados miembros han

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

de llevar a cabo un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias pertinentes.

(8) Si bien los Estados miembros deben invocar la cláusula contra prácticas abusivas para hacer frente a arreglos que hayan sido falseados en su totalidad, también pueden darse casos en los que solo se hayan falseado determinadas fases o partes de un arreglo. Los Estados miembros deben poder invocar la cláusula contra prácticas abusivas también para hacer frente a esas fases y partes concretas, sin perjuicio de las demás fases y partes del arreglo que no se hayan falseado. Con ello se maximizaría la eficacia de la cláusula contra prácticas abusivas, a la vez que se garantiza su proporcionalidad. La premisa “en la medida en que” puede resultar eficaz en casos en los que las entidades de que se trate sean reales en cuanto tales, pero en los que, por ejemplo, se falsee la atribución, a un contribuyente establecido en un Estado miembro, de acciones de las que se derive la distribución de beneficios; es decir, cuando el arreglo, por su forma jurídica, transmita la propiedad de las acciones pero, por sus características, no refleje la realidad económica».

- 4 El artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96[, en su versión modificada por la Directiva 2015/121,] (en lo sucesivo, «norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96») establece lo siguiente:

«2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva.

Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.»

- 5 A tenor de [los considerandos 4 a 6 de] la Directiva 2011/96[, en su versión modificada por la Directiva 2015/121]: «(4) Los grupos de sociedades de Estados miembros diferentes pueden ser necesarios para crear en la Unión condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el buen funcionamiento de dicho mercado interior. No se deben dificultar estas operaciones con restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Por consiguiente, es necesario establecer para esos grupos de sociedades de Estados miembros diferentes unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.

(5) Los grupos en cuestión pueden desembocar en la creación de grupos de sociedades matrices y filiales.

(6) [...] Era conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común, y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión.»

6 Según el artículo 1 de la Directiva 2011/96[, en su versión modificada por la Directiva 2015/121]:

«1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

(a) a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado miembro y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;

[...]

[4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.]»

7 De conformidad con el artículo 6 de la Directiva 2011/96[, en su versión modificada por la Directiva 2015/121]: «El Estado miembro del que dependa la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial.»

Derecho nacional

8 El artículo 35, apartado 1, de la Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Ley de la República de Lituania del Impuesto de Sociedades) (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto de Sociedades») dispone que los dividendos que una sociedad lituana perciba por ser titular de acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras o que reciba un establecimiento permanente por las acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras que le hayan sido atribuidos tributarán por el impuesto de sociedades a un tipo del 15 %, salvo en los casos previstos en los apartados 2 y 3 de ese artículo.

9 Según el artículo 35, apartado 2, de la Ley del Impuesto de Sociedades: «Los dividendos que una sociedad lituana perciba por ser titular de acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras o que reciba un establecimiento permanente por las acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras que le hayan sido atribuidos no tributarán cuando tales entidades extranjeras hayan sido constituidas o establecidas en un Estado del Espacio Económico Europeo y sus beneficios estén sujetos al impuesto de sociedades o a otro tributo equivalente».

10 Según el artículo 32, apartado 6, de la Ley del Impuesto de Sociedades: «Lo dispuesto en el [...] artículo 35, apartados 2 y 3, de este capítulo en relación con la no tributación de los dividendos no se aplicará a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales

la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la Directiva 2011/96/UE, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte. Un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.»

Hechos del litigio principal y alegaciones de las partes

- 11 La Inspección realizó una inspección fiscal a Nordcurrent y, en su acta de inspección [*omissis*] emitida el 23 de mayo de 2023 llegó a la conclusión de que Nordcurrent debería haber liquidado el impuesto de sociedades en relación con los dividendos por importe de 3 205 211,53 euros que recibió en el ejercicio 2018-2019 mediante compensación de Nordcurrent Ltd, su filial constituida en Reino Unido (en lo sucesivo, «Filial»), al considerar que, durante el período examinado, la Filial tenía naturaleza de arreglo falseado y que no se había establecido por razones comerciales válidas. Según la Inspección, Nordcurrent había obtenido una ventaja fiscal al recibir dividendos de la Filial, que se considera un arreglo, es decir, que infringió el artículo 35, apartado 2, de la Ley del Impuesto de Sociedades y eludió el pago de dicho impuesto sobre los dividendos que había recibido acogiéndose a la exención (la ventaja fiscal) prevista en ese artículo. Además, declaró que Nordcurrent había reducido excesivamente sus beneficios imponibles del ejercicio 2018-2019 al calificar como deducción admisible la comisión por importe de 728 762,81 euros pagada a la Filial británica por la distribución de los juegos de Nordcurrent. En consecuencia, ordenó a Nordcurrent que pagara 586 722 euros en concepto de liquidación complementaria del impuesto de sociedades y 222 028,08 euros por los intereses de demora devengados por ese importe, y le impuso una sanción económica por importe de 176 017 euros.
- 12 La Inspección señaló que, aunque los dividendos que Nordcurrent había recibido de la Filial cumplían formalmente los requisitos para acogerse a la exención del gravamen de los dividendos, en la práctica Nordcurrent había recibido dividendos de un arreglo cuya existencia quedaba acreditada por los siguientes elementos básicos:
 - Durante el período examinado (2018-2019), la Filial carecía de los recursos humanos (a excepción del administrador que, además de esa sociedad, gestionaba otras siete más) necesarios habida cuenta del elevado número de juegos, de descargas (por ejemplo, según Google Play Store, uno de los juegos había sido descargado más de cien millones de veces y otro más de diez millones de veces) y del número de canales de ventas con licencia utilizados (cuarenta y cinco juegos de la recurrente se habían distribuido a través de trece canales de venta con licencia a nombre de la Filial).

– La Filial no ejerció ninguna actividad económica real en el Reino Unido durante el período examinado (2018-2019) porque no tenía oficinas (un gran número de sociedades, concretamente 97 110, figuraban inscritas en el domicilio social de la sociedad, domicilio que había sido facilitado por el servicio de registro de sociedades del Reino Unido que se ocupa específicamente de las direcciones) y no hay datos disponibles sobre bienes inmuebles u otros activos fijos tangibles, páginas web o direcciones de correo electrónico que se utilicen para desarrollar algún tipo de actividad.

– Dado el elevado número de juegos, el número de clientes, el número de canales de ventas utilizados y el elevado volumen de ventas, la Inspección consideró evidente que ejercer efectivamente esas actividades requería también unos recursos humanos significativos, como personal de finanzas, analistas de datos y otro personal altamente cualificado con conocimientos específicos, incluidos especialistas en el ámbito de la tecnología de la información, y los recursos materiales necesarios, como locales, equipos informáticos, programas informáticos, etc., de los que la Filial carecía. Por consiguiente, determinó que, en el período examinado, la Filial no había ejercido ninguna actividad efectiva al carecer de recursos humanos o de otro tipo y que las tareas relacionadas con el desarrollo y la distribución de juegos fue llevada a cabo por los trabajadores de Nordcurrent, que tenían acceso a las plataformas publicitarias y de distribución de juegos.

– Durante el período examinado Nordcurrent era propietaria de los juegos que desarrolló y actualizó, y que se distribuían en nombre de la Filial.

La apreciación de la existencia de un arreglo también se basó en la información obtenida de las autoridades tributarias del Reino Unido (sobre los recursos humanos y materiales de la Filial).

- 13 Al no estar de acuerdo con las conclusiones de la Inspección, Nordcurrent interpuso un recurso en materia tributaria mediante escrito presentado ante la Mokestinių ginčų komisija. Mediante resolución de [omissis] de 2 de octubre de 2023, la Mokestinių ginčų komisija ordenó a la Inspección que volviera a examinar las observaciones de Nordcurrent sobre el acta de inspección y que adoptara una nueva decisión. Tras examinar de nuevo el recurso de la recurrente, la Inspección decidió ratificar, mediante la Decisión impugnada, todas las conclusiones alcanzadas y todos los importes determinados en su acta de inspección. Nordcurrent interpuso recurso ante la Mokestinių ginčų komisija por no estar de acuerdo con esta Decisión de la Inspección.
- 14 Los hechos considerados probados en este asunto demuestran que, desde su constitución, Nordcurrent ha ejercido actividades relacionadas con el desarrollo y posterior distribución de juegos informáticos sencillos (vínculo a la página web de la recurrente: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd fue constituida en Reino Unido el 1 de mayo de 2009 por dos residentes en su condición de fundadores iniciales y máximos accionistas mayoritarios del grupo de sociedades

Nordcurrent. En 2011, con el fin de aglomerar todas las unidades de negocio en un único grupo de sociedades activo en el desarrollo y distribución de los juegos informáticos, las acciones de Nordcurrent Ltd se transmitieron a la recurrente y de ese modo todo el grupo de sociedades comenzó a operar con el nombre Nordcurrent. Nordcurrent fue titular del 100 % de las acciones de la Filial hasta el 20 de diciembre de 2019 fecha en la que esas acciones se transmitieron a uno de los accionistas residentes iniciales. El proceso de disolución de la Filial se concluyó el 5 de enero de 2021.

- 15 Según Nordcurrent, cuando inició sus actividades, la Filial era la distribuidora de todos los juegos desarrollados por el grupo Nordcurrent y de otros desarrolladores de juegos independientes en todo el mundo y en todas las plataformas. En 2017, algunas de las funciones de distribución de la Filial se transfirieron a Nordcurrent es decir, tras alinearse con la plataforma de Google, los juegos se transmitieron para su distribución a través de la cuenta Nordcurrent. En 2018, se modificó el modelo de negocio y se transfirieron todos los riesgos derivados de las pérdidas resultantes del desarrollo de juegos, de la financiación de ese desarrollo y de la publicidad de la Filial hacia Nordcurrent y, desde 2018, Nordcurrent pasó a ser titular de todos los derechos sobre los juegos, mientras que la Filial permaneció exclusivamente como distribuidora. Hasta que Nordcurrent logró celebrar ciertos contratos directamente con Apple y las demás plataformas de distribución de juegos informáticos, la Filial actuó como intermediaria (entre Nordcurrent y las plataformas de distribución de juegos y entre Nordcurrent y los publicistas de juegos, a cambio de una comisión). A partir de finales de 2019, las funciones relativas a la distribución de juegos y a la adquisición de espacio publicitario dejaron de realizarse a través de la Filial y se acordó su disolución. Conforme a las disposiciones de un contrato de 1 de diciembre de 2018, la recurrente, tras recibir informes de la Filial sobre las ventas, los costes de publicidad incurridos y las comisiones pagaderas a la Filial, emitió unas facturas a la Filial y Nordcurrent incluyó los importes de estas en la base imponible del impuesto de sociedades en Lituania correspondiente a los ejercicios 2018 y 2019.
- 16 Nordcurrent no está de acuerdo con la conclusión de la Inspección en cuanto a la existencia de un arreglo e insiste en que la constitución de la Filial y sus actividades generaron beneficios comerciales reales para Nordcurrent y que los recursos de dicha Filial se ajustaban a los recursos que se precisan para el desarrollo de esas actividades. La Filial del Reino Unido era necesaria como canal de venta porque no era posible vender juegos desde Lituania durante los períodos pertinentes (antes de esos períodos no se podían distribuir juegos directamente desde Lituania a través de Google o Apple y esas circunstancias escapaban al control de la recurrente). Dada la naturaleza y cambios en las actividades de la Filial, las instalaciones físicas solo resultaron necesarias al principio, pero no durante los períodos subsiguientes de desarrollo de la actividad. Más concretamente, antes del período 2010-2011, cuando la Filial distribuía juegos en soporte físico, esta tenía contratos con almacenes consignatarios en Reino Unido. Durante el período posterior, cuando comenzaron a distribuirse juegos electrónicos, la Filial ya no necesitaba ningún tipo de local físico. Por

consiguiente, las decisiones y la intervención de la administradora de la Filial eran suficientes para que esta celebrara contratos tipo de distribución de juegos (Google, Apple, etc.) y para la venta de publicidad, simplemente por aceptación. La administradora de la Filial desempeñaba la tarea que le habían encomendado los accionistas, gestionando y facilitando la distribución en todo el mundo de juegos desarrollados por el grupo. Para esa función, la administradora, Sra. V. T., es plenamente competente y capaz de gestionar las ventas del grupo. Además, no era necesario que la Filial contara con un sitio web para distribuir únicamente los juegos desarrollados por otras entidades ni era objetivamente necesario que la administradora tuviera una dirección de correo electrónico independiente (y distinta) al usar el mismo nombre. La recurrente aduce además que la Filial no era un arreglo debido asimismo al hecho de que había generado ingresos periódicamente (solo durante el período examinado generó ingresos por valor de 166 762 000 euros procedentes de la distribución de juegos) y de que además la Filial estaba sujeta a auditoría por las autoridades tributarias británicas y por un auditor independiente, que no habían formulado ninguna observación sobre la ejecución efectiva de sus actividades.

Motivación de la petición de decisión prejudicial

- 17 Según Nordcurrent, la decisión de la Inspección se aparta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en lo que respecta a la apreciación de una ventaja fiscal. Nordcurrent aduce que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la obtención de una ventaja fiscal está precisamente vinculada a la constitución de una sociedad intermedia que permita el pago de dividendos fiscalmente exentos entre personas jurídicas de distintas jurisdicciones.
- 18 La Mokestinių ginčų komisija señala que el Tribunal de Justicia ha proporcionado una interpretación orientativa sobre lo que constituye abuso del Derecho y sobre la prueba de su existencia. Por ejemplo, en su sentencia de 26 de febrero de 2019, [T Danmark e Y Denmark (C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135)], el Tribunal de Justicia declaró que: «Puede considerarse que constituye un escenario artificial un grupo de sociedades que no ha sido creado por razones que obedezcan a la realidad económica y que, dotado de una estructura puramente formal, persigue, como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable. Corresponde a tal definición el supuesto en que, utilizando una entidad instrumental intercalada, en la estructura del grupo, entre la sociedad que satisface los dividendos y la entidad del grupo beneficiaria efectiva de estos, se elude el pago del impuesto sobre los dividendos» (apartado 100). «La concurrencia de cierto número de indicios puede acreditar la existencia de un abuso de Derecho, siempre que estos sean objetivos y concordantes. Tales indicios pueden consistir, en particular, en la existencia de sociedades instrumentales carentes de justificación económica, así como en el carácter puramente formal de la estructura del grupo de sociedades, de las operaciones financieras y de los préstamos» (apartado 114).

- 19 La Inspección, en su interpretación sumaria oficial (comentario) del artículo 32, apartado 6, de la Ley del Impuesto de Sociedades, ha señalado lo siguiente: «Si una vez tenidos en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes se determina que una de las fases de un arreglo puede haber sido falseada, es decir, que no ha sido llevada a cabo por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica, pero la existencia de ese arreglo no está vinculada a la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de [la Directiva 2011/96] (es decir, que la responsabilidad fiscal y la cuota del impuesto permanecen inalteradas tras excluir el arreglo falseado), no se aplicará la medida antiabusos».
- 20 De las circunstancias del litigio se desprende claramente que, en este caso, la Filial obtenía los ingresos que constituían la fuente de los dividendos de que se trata de actividades que ejercía en su propio nombre y no en concepto de dividendos como sociedad interpuesta. Por consiguiente, en este caso la Filial no es una sociedad interpuesta encastrada en la estructura del grupo, sino una sociedad generadora de ingresos cuyos beneficios se distribuyeron a la matriz en forma de dividendos.
- 21 Tras analizar las disposiciones de interpretación relativas a la participación de una sociedad intermedia en la cadena de pagos de dividendos, la Mokestinių ginčų komisija alberga dudas sobre si, a efectos de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96, la obtención de una ventaja fiscal por la percepción de dividendos fiscalmente exentos puede vincularse a una filial que no es una sociedad interpuesta encastrada en la estructura del grupo y que genera beneficios que posteriormente se distribuyen a la matriz, es decir, que, en caso de eliminarse esa filial, no habría dividendos (beneficio) que gravar en absoluto.
- 22 En el litigio principal, la Inspección tampoco pone en tela de juicio la constitución de la Filial o sus actividades antes del período examinado. La existencia del arreglo se apreció con respecto al período examinado (2018-2019), es decir, que las circunstancias que llevaron a la Inspección a concluir que existe un arreglo únicamente guardan relación con el momento del pago (percepción) de dividendos fiscalmente exentos y, por lo tanto, según la Inspección, dicha entidad no está obligada a apreciar las circunstancias que rodearon la constitución de la Filial o sus actividades antes del período examinado. La Inspección señala asimismo que la información recibida de las autoridades tributarias del Reino Unido no indica que los recursos humanos y materiales de la Filial entre 2015 y 2017 fueran distintos de los identificados durante el período examinado.
- 23 Nordcurrent arguye que las autoridades tributarias no han tenido debidamente en cuenta determinadas circunstancias producidas fuera del período examinado, es decir, las que rodearon la constitución de la Filial y los cambios en sus actividades que dieron lugar a una reducción del volumen de estas. La Filial fue constituida en Reino Unido por razones comerciales válidas y desarrolló actividades comerciales efectivas en Reino Unido entre 2009 y 2019. Las razones comerciales válidas consisten, en esencia, en las razones económicas, de negocio y personales que

dieron lugar a la constitución de la Filial en Reino Unido (Reino Unido era por aquel entonces —y sigue siendo— uno de los mercados líderes a nivel mundial de videojuegos. Los distribuidores potenciales en el Reino Unido precisaban de sociedades que estuvieran constituidas en Reino Unido y que tuvieran cuentas allí. Reino Unido era el lugar de formación, residencia y contactos de los fundadores). Las condiciones del mercado limitaban la capacidad de Nordcurrent para distribuir directamente desde Lituania los juegos que desarrollaba dado que durante mucho tiempo las sociedades en Lituania no tenían acceso a Apple, Google u otras grandes plataformas de venta. Los cambios en su actividad se debieron a factores objetivos que dieron lugar a una reducción de la actividad. Una vez que dejó de ser necesario distribuir los juegos desarrollados por Nordcurrent y comprar publicidad para los juegos a través de la Filial, se decidió disolverla en 2019. Además, Nordcurrent arguye que las actividades de la Filial antes del período examinado deberían haberse analizado también teniendo en cuenta el hecho de que los dividendos en cuestión, que se pagaron en 2018, resultaron de los beneficios obtenidos por la Filial en 2016, es decir, un momento anterior al inicio del período examinado (los dividendos pagados en 2019 derivaron de los beneficios obtenidos en 2018).

- 24 A la luz de las disposiciones antes expuestas relativas al establecimiento de un arreglo, la Mokestinių ginčų komisija alberga dudas sobre si puede aplicarse la calificación de arreglo en cuanto tal a la Filial constituida en otro Estado miembro sin apreciar las circunstancias que rodearon su constitución y sus actividades antes del momento del pago de los dividendos, momento en el que su constitución estaba justificada por razones comerciales válidas.
- 25 La Inspección destacó las disposiciones del artículo 69, apartado 1, de la Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Ley de la República de Lituania de Administración Tributaria) y señaló que, conforme a la definición de ventaja fiscal que figura en ese artículo, existe ventaja fiscal cuando el objetivo es evitar el pago de impuestos en general.

En sus comentarios sobre los aspectos relativos a las ventajas fiscales de la norma contra las prácticas abusivas [de la Directiva 2011/96] («el arreglo se ha establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal», «la ventaja fiscal desvirtúa el objeto o la finalidad de la Directiva»), la Inspección entendió que obtener una ventaja fiscal haciendo uso de un arreglo (la Filial, que responde a las características de un arreglo falseado) hizo posible una finalidad que va en contra de la Directiva 2011/96. Según la Inspección, Nordcurrent simplemente obtuvo una ventaja fiscal porque se acogió a la exención fiscal prevista en el artículo 35, apartado 2, de la Ley del Impuesto de Sociedades (que da lugar a que no se pague el impuesto de sociedades). La Inspección señaló que el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con cuestiones relacionadas con el pago de dividendos, que autorizar la creación de estructuras financieras cuyo único fin es disfrutar de las ventajas fiscales que se derivan de la aplicación de la Directiva 90/435 no sería congruente con tales objetivos y, por el contrario, sería perjudicial para el buen

funcionamiento del mercado interior, al falsear la competencia ([sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark,] asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16[, EU:C:2019:135], apartado 79).

- 26 Nordcurrent no está de acuerdo con la postura de la Inspección en el sentido de que acogerse a la exención fiscal de los dividendos prevista en el artículo 35, apartado 2, de la Ley del Impuesto de Sociedades constituya, en sí, una ventaja fiscal obtenida por Nordcurrent, con independencia del importe y del tipo de impuesto que, de modo efectivo, el contribuyente haya podido (o no) ahorrarse. Esa postura de la Inspección implica presuponer que el contribuyente ha obtenido una ventaja fiscal al recibir dividendos de una entidad extranjera con arreglo al artículo 35, apartado 2, de la Ley del Impuesto de Sociedades. Nordcurrent aduce que la exención fiscal de los dividendos percibidos, sin que en la práctica exista evasión fiscal o ahorro, no desvirtúa el objeto o la finalidad de la Directiva 2011/96. Nordcurrent arguye asimismo que no existe ventaja fiscal porque la Filial arrojara beneficios en Reino Unido y Lituania grave los beneficios imponibles a un tipo del impuesto de sociedades inferior (15 %) al que aplica el Reino Unido (24 %). La Filial del Reino Unido obtuvo un beneficio neto total de 8 289 930 libras esterlinas desde su constitución y hasta su disolución, por los cuales pagó 2 112 598 libras esterlinas (2 670 639 euros) en concepto de impuesto de sociedades a la Hacienda Pública del Reino Unido. Según Nordcurrent, pagó más impuestos en Reino Unido de los que habría pagado en Lituania si hubiera tenido que pagar impuestos allí (según la Inspección, para poder llegar a una conclusión sobre el mayor importe de la cuota del impuesto de sociedades en la que se habría incurrido, deben apreciarse, en primer lugar, los ingresos y costes de la sociedad conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto de Sociedades, ejercicio que no se ha realizado).
- 27 En opinión de la Inspección, el mero hecho de haber pagado impuestos en Reino Unido no constituye un motivo para excluir que la sociedad del Reino Unido pueda calificarse de arreglo en caso de que esta constituya un arreglo falseado que no se haya establecido por razones comerciales válidas.
- 28 A la luz de las estipulaciones antes indicadas en relación con el distinto tratamiento de las ventajas fiscales, la Mokestinių ginčų komisija duda sobre si, para poder calificar de arreglo una Filial que paga impuestos sobre los beneficios que ha obtenido en su Estado de constitución y a continuación paga dividendos con cargo a esos beneficios que no tributan en el Estado de la matriz, basta con determinar que el propósito principal o uno de los propósitos principales del arreglo es la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la Directiva 2011/96. Además, se suscita la cuestión de si, a efectos de impugnar la conclusión de que se ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la Directiva o de que existe un arreglo, debe considerarse relevante el hecho de que los beneficios obtenidos en nombre de la Filial estaban sujetos a tributación en el Estado miembro de constitución.

- 29 Las diferentes posturas, a veces incluso contradictorias, en cuanto a la interpretación del Derecho de la Unión y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia están claramente reflejadas en las alegaciones de las partes y en las opiniones manifestadas en la vista, por lo que la Mokestinių ginčų komisija solicita al Tribunal de Justicia que proporcione su interpretación en lo que respecta a la aplicación de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96.
- 30 La Mokestinių ginčų komisija señala que la norma común mínima contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 se introdujo para evitar un uso indebido de dicha Directiva y para garantizar una mayor coherencia en su aplicación en diferentes Estados miembros ([considerando 5] la Directiva 2015/121). El Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre la aplicación de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 en asuntos en los que debe determinarse si puede aplicarse una exención fiscal al receptor de los dividendos (la matriz) con respecto a los dividendos que le ha abonado una filial constituida en un Estado miembro.
- 31 [*omissis*] [información que no guarda relación con las cuestiones prejudiciales planteadas].
- 32 Las respuestas a estas cuestiones resultan esenciales y necesarias para resolver la controversia fiscal entre Nordcurrent y la Inspección de que conoce la Mokestinių ginčų komisija, dado que la interpretación de las disposiciones jurídicas de que se trata determinará si está justificado gravar los dividendos de Nordcurrent y si la Inspección actuó correctamente al calcular el importe del impuesto de sociedades a cargo de Nordcurrent.
- 33 La Mokestinių ginčų komisija también considera que es conveniente plantear la petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia en la fase previa al procedimiento en cuanto al fondo, para imprimir celeridad al análisis de las controversias tributarias.

La Mokestinių ginčų komisija [*omissis*] [remisión a disposiciones procesales] ordena lo siguiente:

1. Se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

1. En circunstancias como las del presente asunto, ¿es compatible con los objetivos de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz de un Estado miembro no puede acogerse a una exención fiscal con respecto a los dividendos que ha recibido de una filial establecida en otro Estado miembro debido a que esa filial ha sido calificada de arreglo, cuando dicha filial no es una sociedad interpuesta y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en su nombre, de modo que si se eliminara dicha filial no habría ningún beneficio ni ningún pago de dividendos?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿es compatible con los objetivos de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual, para calificar de arreglo en cuanto tal a una filial establecida en otro Estado miembro deben apreciarse las circunstancias existentes en el momento del pago, si la constitución de la filial estaba justificada por razones comerciales?

3. ¿Puede interpretarse la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 en el sentido de que, cuando una matriz ha recibido dividendos de una filial que está establecida en otro Estado miembro y que ha sido calificada de arreglo, esa calificación es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la matriz, al acogerse a una excepción fiscal sobre los dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de [la Directiva 2011/96]? Además, ¿deben considerarse pertinentes, a efectos de impugnar la conclusión de que se ha obtenido una ventaja fiscal o de que existe un arreglo, las circunstancias relativas al hecho de que los beneficios obtenidos por una filial que ha sido calificada de arreglo estuvieran sujetos a tributación en el Estado miembro de constitución de conformidad con la normativa nacional vigente en ese Estado miembro?

2. [omissis]

[Menciones procesales tipo y composición de la Mokestinių ginčų komisija]