

Causa C-228/24**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

26 marzo 2024

Giudice del rinvio:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Lituania)**Data della decisione di rinvio:**

20 febbraio 2024

Ricorrente:

«Nordcurrent group» UAB

Resistente:Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**
(Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della
Repubblica di Lituania)

**DECISIONE
SUL RICORSO DELLA «NORDCURRENT GROUP» UAB DEL 13
DICEMBRE 2023**

[omissis]

La commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania (in prosieguo: la «commissione per il contenzioso tributario») [omissis] [composizione della commissione per il contenzioso tributario] ha esaminato il ricorso della società a responsabilità limitata Nordcurrent group (in prosieguo: la «Nordcurrent» o la «ricorrente») del 13 dicembre 2023 avverso la decisione n. 69-93 del Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ispettorato tributario nazionale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo: l'«ispettorato») del 22 novembre 2023

(in prosieguo: la «decisione impugnata»). I rappresentanti della ricorrente [omissis] [nomi dei rappresentanti della ricorrente e dell'ispettorato] hanno partecipato a distanza all'udienza della commissione per il contenzioso tributario del 9 gennaio 2024.

La commissione per il contenzioso tributario ha constatato quanto segue:

[omissis] [diritto di adire la Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 267 TFUE] Nella sentenza del 21 ottobre 2010 nella causa Nidera Handelscompagnie (C-385/09[, EU:C:2010:627]), la Corte di giustizia ha concluso che la commissione per il contenzioso tributario è un organo giurisdizionale ai sensi dell'articolo 234 CE (e quindi ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea).

Fondamento giuridico

Diritto dell'Unione

- 1 A norma dell'articolo 288[, terzo comma,] del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, la direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi.
- 2 L'obiettivo della direttiva 2011/96/UE¹, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (in prosieguo: la «direttiva 2011/96») è di esentare dalle ritenute alla fonte i dividendi e altre distribuzioni di utili pagati dalle società figlie alle proprie società madri ed eliminare la doppia imposizione su tali redditi a livello di società madre [(considerando 3)].
- 3 Ai sensi [dei considerando 6, 7 e 8] della direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015 (in prosieguo: la «direttiva 2015/121»), che modifica la direttiva 2011/96/UE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi:

«(6) È opportuno che l'applicazione di norme antiabuso sia proporzionata e sia funzionale allo scopo specifico di combattere una costruzione o una serie di costruzioni che non è genuina, vale a dire che non rispecchia la realtà economica.

(7) A tal fine, nel valutare se una costruzione o una serie di costruzioni sia abusiva, è opportuno che le amministrazioni fiscali degli Stati membri intraprendano un'analisi obiettiva di tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

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

(8) È opportuno che gli Stati membri usino la clausola antiabuso per combattere le costruzioni che sono, nella loro totalità, non genuine, ma possono anche esserci casi in cui singole fasi o parti di una costruzione sono, isolatamente considerate, non genuine. Gli Stati membri dovrebbero poter usare la clausola antiabuso anche per combattere tali fasi o parti specifiche, fatte salve le restanti fasi o parti genuine della costruzione. Questo massimizzerebbe l'efficacia della clausola antiabuso garantendone la proporzionalità. L'«approccio nella misura in cui» può essere efficace nei casi in cui le entità interessate siano di per sé genuine ma, ad esempio, le azioni da cui ha origine la distribuzione di utili non siano attribuite in modo genuino a un contribuente stabilito in uno Stato membro, vale a dire allorché la costruzione, in base alla sua forma giuridica, trasferisca la titolarità delle azioni ma le caratteristiche della medesima non rispecchino la realtà economica».

4 L'articolo 1, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2011/96[, come modificata dalla direttiva 2015/121] (in prosieguo: la «norma antiabuso della direttiva 2011/96»), così prevede:

«2. Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

Una costruzione può comprendere più di una fase o parte;

3. Ai fini del paragrafo 2, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica».

5 [I considerando da 4 a 6] della direttiva 2011/96[, nella versione risultante dalla direttiva 2015/121,] prevedono quanto segue: «(4) I raggruppamenti di società di Stati membri diversi possono essere necessari per creare nell'Unione condizioni analoghe a quelle di un mercato interno e per assicurare così il buon funzionamento del mercato interno. Queste operazioni non dovrebbero essere intralciate da particolari restrizioni, svantaggi e distorsioni derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri. Occorre quindi prevedere per questi raggruppamenti norme fiscali che siano neutre nei riguardi della concorrenza al fine di permettere alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato interno, di accrescere la loro produttività e di rafforzare la loro posizione concorrenziale sul piano internazionale.

(5) I raggruppamenti in questione possono risolversi nella creazione di gruppi di società madri e figlie.

(6) (...) Occorreva eliminare questa penalizzazione instaurando un regime comune e facilitare in tal modo il raggruppamento di società a livello dell'Unione».

6 L'articolo 1 della direttiva 2011/96[, come modificata dalla direttiva 2015/121,] così prevede:

«1. Ogni Stato membro applica la presente direttiva:

a) alla distribuzione degli utili percepiti da società di questo Stato membro e provenienti dalle loro filiali di altri Stati membri;

(...)

[4. La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso]».

7 L'articolo 6 della direttiva 2011/96[, come modificata dalla direttiva 2015/121,] così prevede: «Lo Stato membro da cui dipende la società madre non può riscuotere ritenute alla fonte sugli utili che questa società riceve dalla sua società figlia».

Normativa nazionale

8 L'articolo 35, paragrafo 1, della Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (legge della Repubblica di Lituania in materia di imposta sulle società; in prosieguo: la «legge in materia di imposta sulle società») stabilisce che i dividendi percepiti da un'entità lituana dalla detenzione di azioni, quote di capitale o altri diritti in entità estere o da una stabile organizzazione dalla detenzione di azioni, quote di capitale o altri diritti in entità estere ad essa attribuiti sono gravati da un'imposta sulle società con aliquota del 15%, ad eccezione dei casi previsti dai paragrafi 2 e 3 di detto articolo.

9 Ai sensi dell'articolo 35, paragrafo 2, della legge in materia di imposta sulle società: «I dividendi percepiti da un'entità lituana dalla detenzione di azioni, quote di capitale o altri diritti in entità estere o da una stabile organizzazione dalla detenzione di azioni, quote di capitale o altri diritti in entità estere ad essa attribuiti non sono gravati da imposizione qualora tali entità estere siano costituite o altrimenti organizzate in uno Stato dello Spazio economico europeo e i loro utili siano soggetti all'imposta sulle società o a un'imposta equivalente all'imposta sulle società».

10 Ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 6, della legge in materia di imposta sulle società: «Le disposizioni (...) dell'articolo 35, paragrafi 2 e 3, del presente capo sull'esenzione da imposizione dei dividendi non si applica a una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo state poste in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità della direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, non è genuina tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. Una

costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica».

Fatti della controversia principale e argomenti delle parti

- 11 L'ispettorato ha effettuato un accertamento fiscale sulla Nordcurrent e ha concluso, nel verbale di accertamento [omissis] datato 23 maggio 2023, che la Nordcurrent avrebbe dovuto calcolare l'imposta sulle società sui dividendi pari a EUR 3 205 211,53 percepiti nel periodo 2018-2019 a titolo di compensazione dalla Nordcurrent Ltd, la sua società figlia costituita nel Regno Unito (in prosieguo: la «società figlia»), dopo aver riscontrato che, nel periodo in esame, la società figlia aveva carattere di costruzione non genuina e non era stata posta in essere per valide ragioni commerciali. Secondo l'ispettorato, la Nordcurrent ha ottenuto un vantaggio fiscale per aver ricevuto dividendi dalla società figlia, caratterizzata come una costruzione, ossia detta società ha violato l'articolo 35, paragrafo 2, della legge in materia di imposta sulle società e ha evitato il pagamento dell'imposta sulle società sui dividendi percepiti mediante l'esenzione dall'imposta (il vantaggio fiscale) di cui al suddetto articolo. Inoltre, è stato riscontrato che la Nordcurrent aveva ridotto in modo irragionevole il proprio utile imponibile per il periodo 2018-2019, qualificando come deducibili le commissioni pari a EUR 728 762,81 corrisposte alla società figlia del Regno Unito per la distribuzione dei giochi della Nordcurrent. Di conseguenza, la Nordcurrent è stata condannata a pagare EUR 586 722 a titolo di imposta sulle società, interessi di mora pari a EUR 222 028,08 su tale imposta e una multa di EUR 176 017 relativa all'imposta sulle società.
- 12 L'ispettorato ha osservato che, sebbene i dividendi che la Nordcurrent ha percepito dalla società figlia soddisfacessero formalmente le condizioni per l'esenzione dall'imposta sui dividendi, la Nordcurrent aveva in realtà percepito dividendi da una costruzione la cui esistenza era comprovata dai seguenti elementi essenziali:
- Durante il periodo in esame (2018-2019), la società figlia non disponeva delle risorse umane (ad eccezione del dirigente che, oltre a tale società, gestiva altre 7 società) necessarie in considerazione dell'elevato volume di giochi, dell'elevato numero di download (ad esempio, secondo il Google Play Store, uno dei giochi è stato scaricato più di 100 milioni di volte e un altro gioco è stato scaricato più di 10 milioni di volte) e del numero di canali di vendita autorizzati utilizzati (45 dei giochi della ricorrente sono stati distribuiti attraverso 13 canali di vendita autorizzati a nome della società figlia);
 - La società figlia non ha svolto alcuna attività economica reale nel Regno Unito durante il periodo in esame (2018-2019) perché non esisteva un luogo di stabilimento (all'indirizzo della sede legale della società sono state registrate numerose società, segnatamente 97 110, e l'indirizzo è stato fornito dall'apposito

servizio di registrazione delle società del Regno Unito), e non risultavano dati sui beni immobili e altre immobilizzazioni della società, siti web o indirizzi e-mail utilizzati per lo svolgimento delle attività;

– Atteso l'elevato numero di giochi, il numero di clienti, il numero di canali di vendita utilizzati e gli alti volumi di vendita, per l'ispettorato era evidente che l'effettivo svolgimento di tali attività richiedeva anche notevoli risorse umane, come personale finanziario, analisti di dati e altro personale altamente qualificato con conoscenze specifiche, compresi gli specialisti nel campo dell'informatica, e le necessarie risorse materiali, come locali, hardware, software e così via, risorse che non risultavano a disposizione della società figlia. Di conseguenza, è stato accertato che, durante il periodo in esame, la società figlia non ha effettivamente svolto le proprie attività in assenza di risorse umane e di altre risorse e che le attività relative allo sviluppo e alla distribuzione dei giochi sono state svolte dai dipendenti della Nordcurrent, che avevano accesso alle piattaforme pubblicitarie e alle piattaforme di distribuzione dei giochi.

– Durante il periodo in esame, la Nordcurrent era proprietaria dei giochi da essa sviluppati e aggiornati, che venivano distribuiti con il nome della società figlia.

L'identificazione della costruzione si è altresì basata sulle informazioni ottenute dalle autorità fiscali del Regno Unito (relativamente alle risorse umane e materiali della società figlia).

- 13 La Nordcurrent, in disaccordo con le conclusioni dell'ispettorato, ha avviato un contenzioso tributario presentando un ricorso alla commissione per il contenzioso tributario. Con decisione (*omissis*) del 2 ottobre 2023, la commissione per il contenzioso tributario ha ordinato all'ispettorato di riesaminare le osservazioni della Nordcurrent sul verbale di accertamento e di adottare una nuova decisione. Dopo aver riesaminato il ricorso della ricorrente, l'ispettorato ha deciso, con la decisione impugnata, di confermare le conclusioni formulate e gli importi calcolati nel proprio verbale di accertamento. Non condividendo la decisione dell'ispettorato, la Nordcurrent ha presentato un ricorso dinanzi alla commissione per il contenzioso tributario.
- 14 I fatti accertati nel caso di specie dimostrano che le attività della Nordcurrent, sin dalla sua costituzione, hanno riguardato lo sviluppo e la successiva distribuzione di giochi per computer (link al sito web della ricorrente: <https://www.nordcurrent.com>). La Nordcurrent Ltd è stata costituita nel Regno Unito il 1° maggio 2009 da due residenti in qualità di fondatori originari e azionisti di controllo finali del gruppo Nordcurrent. Nel 2011, al fine di concentrare le unità aziendali in un unico gruppo di società che si occupa dello sviluppo e della distribuzione di giochi per computer, le azioni della Nordcurrent Ltd sono state trasferite alla ricorrente e quindi l'intero gruppo di società ha iniziato a operare sotto il nome di Nordcurrent. La Nordcurrent ha detenuto il 100% delle azioni della società figlia fino al 20 dicembre 2019, dopodiché le

azioni sono state trasferite a uno degli azionisti residenti originari. La procedura di liquidazione della società figlia è stata completata il 5 gennaio 2021.

- 15 Secondo la Nordcurrent, quando ha iniziato le sue attività, la società figlia fungeva da distributore di tutti i giochi sviluppati dal gruppo Nordcurrent e da altri sviluppatori di giochi indipendenti in tutto il mondo e su tutte le piattaforme. Nel 2017 alcune funzioni di distribuzione della società figlia sono state trasferite alla Nordcurrent, ossia, dopo l'allineamento con la piattaforma Google, i giochi sono stati trasferiti per la distribuzione tramite l'account della Nordcurrent; nel 2018 il modello aziendale è stato modificato, trasferendo tutti i rischi di perdite sostenute nello sviluppo dei giochi, nel finanziamento di tale sviluppo e nella pubblicità dalla società figlia alla Nordcurrent e, a partire dal 2018, la Nordcurrent è diventata titolare di tutti i diritti sui giochi, mentre la società figlia fungeva solamente da distributore; fino a quando la Nordcurrent non è riuscita a concludere accordi diretti con Apple e con le restanti piattaforme di distribuzione di giochi per computer, la società figlia ha svolto un ruolo di intermediazione (la società figlia ha agito come intermediario tra la Nordcurrent e le piattaforme di distribuzione dei giochi e tra la Nordcurrent e gli inserzionisti dei giochi, ricevendo in cambio una commissione); a partire dalla fine del 2019 le funzioni relative alla distribuzione dei giochi e all'acquisto di pubblicità non sono più state svolte attraverso la società figlia, che si è pertanto deciso di liquidare. In base alle disposizioni di un contratto del 1° dicembre 2018, la ricorrente, dopo aver ricevuto dalla società figlia i resoconti delle vendite, delle spese pubblicitarie sostenute e delle commissioni dovute alla società figlia, ha emesso le fatture a quest'ultima e gli importi ivi indicati sono stati inclusi dalla Nordcurrent nella base imponibile dell'imposta sulle società in Lituania per gli anni 2018 e 2019.
- 16 La Nordcurrent era in disaccordo con le conclusioni dell'ispettorato in merito all'identificazione di una costruzione e ha sottolineato che la costituzione della società figlia e le attività da essa svolte hanno generato reali benefici commerciali per la Nordcurrent e che le risorse della società figlia erano in linea con le risorse necessarie per tali attività. La società figlia del Regno Unito era necessaria come canale di vendita, ossia, poiché non vi era alcuna possibilità di vendere giochi dalla Lituania nei periodi di riferimento (precedentemente a tali periodi, non vi era alcuna possibilità di distribuire giochi direttamente dalla Lituania tramite Google o Apple e tali circostanze erano al di fuori del controllo della ricorrente). Data la natura e i cambiamenti nelle attività della società figlia, i locali fisici erano necessari solo inizialmente e non lo sono stati durante il successivo periodo di attività. In particolare, precedentemente al periodo 2010-2011, quando la società figlia distribuiva giochi su supporti fisici, aveva contratti con magazzini di spedizione nel Regno Unito. Nel periodo successivo, quando è iniziata la distribuzione dei giochi elettronici, la società figlia non ha più avuto bisogno di locali fisici. Di conseguenza, le decisioni e il coinvolgimento del dirigente della società figlia erano sufficienti perché quest'ultima potesse stipulare contratti standard per la distribuzione di giochi (Google, Apple e così via) e la vendita di pubblicità, semplicemente per accettazione. L'amministratrice della società figlia ha svolto la funzione affidatale dagli azionisti di gestire e facilitare la

distribuzione mondiale dei giochi sviluppati dal gruppo. Per tale funzione, l'amministratrice, la signora V. T., è pienamente competente e in grado di gestire le vendite del gruppo. Inoltre, non era necessario che la società figlia avesse un sito web quando distribuiva solo i giochi sviluppati da altri soggetti, né vi era alcuna necessità oggettiva che il dirigente avesse un indirizzo e-mail separato (diverso) quando utilizzava lo stesso nome. La ricorrente ha inoltre sostenuto che la società figlia non era una costruzione anche per il fatto che essa aveva generato introiti su base regolare (solo durante il periodo in esame, ha generato EUR 166 762 000 di introiti dall'attività di distribuzione di giochi), e la società figlia era anche soggetta a controlli da parte delle autorità fiscali del Regno Unito e di una società di revisione indipendente, che non hanno sollevato alcun dubbio sull'effettivo svolgimento delle sue attività.

Motivazione del rinvio pregiudiziale

- 17 Secondo la Nordcurrent, la decisione dell'ispettorato si è discostata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia con riferimento alla valutazione di un vantaggio fiscale. La Nordcurrent sostiene che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, l'ottenimento di un vantaggio fiscale è legato proprio alla creazione di una società intermedia che consente il pagamento di dividendi esenti da imposta tra soggetti giuridici di **giurisdizioni** diverse.
- 18 La commissione per il contenzioso tributario osserva che la Corte di giustizia ha fornito indicazioni interpretative su ciò che costituisce un abuso di diritto e sulle relative prove. Ad esempio, nella sentenza del 26 febbraio 2019 [T Danmark e Y Denmark (cause riunite) C-116/16 e C-117/16, EU:C:2019:135], la Corte di giustizia ha affermato che: «Può essere considerato quale costruzione artificiosa un gruppo di società costituito non per motivi che riflettono la realtà economica bensì caratterizzato da una struttura puramente formale ed avente quale obiettivo principale ovvero uno degli obiettivi principali il conseguimento di un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la ratio della normativa tributaria applicabile. Ciò si verifica, in particolare, quando, grazie ad un'entità interposta inserita all'interno della struttura del gruppo tra la società erogatrice dei dividendi e la società del gruppo che ne è la beneficiaria effettiva, viene evitato il versamento di imposte sui dividendi stessi» (punto 100). «La sussistenza di taluni indizi può dimostrare la sussistenza di un abuso, sempreché si tratti di indizi oggettivi e concordanti. Possono costituire indizi di tal genere, segnatamente, l'esistenza di società interposte prive di giustificazione economica nonché la natura puramente formale della struttura del gruppo societario, della costruzione finanziaria e dei finanziamenti» (punto 114).
- 19 L'ispettorato, nella sua interpretazione sintetica ufficiale (commento) dell'articolo 32, paragrafo 6, della legge in materia d'imposta sulle società, ha dichiarato: «nel caso in cui, dopo aver preso in considerazione tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si constati che una delle fasi di una costruzione potrebbe non essere genuina, vale a dire che non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali

che riflettono la realtà economica, ma l'esistenza di tale costruzione non è legata all'ottenimento di un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità [della direttiva 2011/96] (ossia, il debito tributario e l'importo dell'imposta rimangono invariati dopo l'eliminazione della costruzione non genuina), la misura antiabuso non sarà applicata».

- 20 Dalle circostanze del procedimento risulta evidente che la società figlia nel caso di specie percepiva i redditi che costituivano la fonte dei dividendi di cui trattasi da attività svolte in nome proprio e non sotto forma di dividendi come società intermedia. Di conseguenza, la società figlia in questo caso non era una società intermedia inserita nella struttura del gruppo, bensì una società generatrice di reddito i cui utili venivano distribuiti sotto forma di dividendi alla società madre.
- 21 Dopo aver analizzato le disposizioni interpretative relative al coinvolgimento di un'entità intermedia nella catena di pagamento dei dividendi, la commissione per il contenzioso tributario non è certa che, ai fini della norma antiabuso della direttiva 2011/96, l'ottenimento di un vantaggio fiscale derivante dalla percezione di dividendi esenti da imposta possa essere collegato a una società figlia che non è una società intermedia inserita in una struttura di gruppo e che genera utili che vengono poi distribuiti alla società madre, vale a dire quando non vi sarebbero affatto dividendi (utili) da tassare se la società figlia fosse eliminata.
- 22 Nel procedimento principale, l'ispettorato non mette in dubbio né la costituzione della società figlia né le attività della stessa precedenti al periodo in esame; la valutazione circa la costruzione è stata effettuata durante il periodo in esame (2018-2019), vale a dire che le circostanze relative alla constatazione da parte dell'ispettorato dell'esistenza di una costruzione riguardano solo il momento del pagamento (percezione) dei dividendi esenti da imposta e, pertanto, secondo l'ispettorato, esso non è tenuto a valutare le circostanze della costituzione della società figlia o le circostanze delle sue attività precedenti al periodo in esame. L'ispettorato osserva inoltre che le informazioni ricevute dalle autorità fiscali del Regno Unito non indicano che le risorse umane e materiali della società figlia nel periodo 2015-2017 fossero diverse da quelle individuate nel periodo in esame.
- 23 La Nordcurrent sostiene che le autorità fiscali non hanno debitamente tenuto conto di circostanze estranee al periodo in esame, vale a dire le circostanze relative alla costituzione della società figlia e ai cambiamenti nelle attività che hanno portato a una diminuzione del volume delle sue attività. La società figlia è stata costituita nel Regno Unito per valide ragioni commerciali e ha svolto attività commerciali effettive nel Regno Unito tra il 2009 e il 2019. Le valide ragioni commerciali si basano, in sostanza, sulle ragioni economiche, commerciali e personali che hanno portato alla costituzione della società figlia nel Regno Unito (il Regno Unito era, e continua ad essere, uno dei principali mercati mondiali di videogiochi; i potenziali distributori del Regno Unito richiedevano che le società fossero stabilite e avessero dei conti nel Regno Unito; il Regno Unito era il luogo di studio e residenza dei fondatori, in cui essi avevano una rete di contatti); le condizioni di mercato hanno limitato la capacità della Nordcurrent di distribuire i giochi da essa

sviluppati direttamente dalla Lituania, poiché per molto tempo le società lituane non potevano accedere ad Apple, Google o alle altre principali piattaforme di vendita; i cambiamenti nell'attività sono stati indotti da fattori oggettivi che hanno comportato un declino dell'attività. Venuta meno la necessità di distribuire i giochi sviluppati dalla Nordcurrent e di acquistare pubblicità sui giochi attraverso la società figlia, nel 2019 è stato pertanto deciso di liquidare detta società. Inoltre, la Nordcurrent sostiene che le attività della società figlia precedenti al periodo in esame avrebbero dovuto essere esaminate anche in considerazione del fatto che i dividendi controversi pagati nel 2018 erano stati generati dagli utili della società figlia nel 2016, ossia nel periodo precedente all'inizio del periodo in esame (i dividendi pagati nel 2019 sono stati generati dagli utili del 2018).

- 24 Alla luce delle disposizioni di cui sopra relative alla realizzazione di una costruzione, la commissione per il contenzioso tributario non è certa che, affinché la società figlia stabilita in un altro Stato membro sia qualificata come una siffatta costruzione, si possa statuire che tale costruzione è stata realizzata senza valutare le circostanze relative alla costituzione della società figlia e alle sue attività precedenti al pagamento dei dividendi, nelle quali la costituzione della società figlia è giustificata da valide ragioni commerciali.
- 25 L'ispettorato ha illustrato le disposizioni dell'articolo 69, paragrafo 1, della Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (legge della Repubblica di Lituania sull'amministrazione tributaria) e ha osservato che, in base alla definizione di vantaggio fiscale fornita in tale articolo, sussiste vantaggio fiscale quando l'obiettivo è evitare integralmente il pagamento delle imposte.

Nei suoi commenti sugli aspetti relativi al vantaggio fiscale della norma antiabuso [della direttiva 2011/96] («la costruzione è stata posta in essere con lo scopo principale o uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale», «l'ottenimento di un vantaggio fiscale è in contrasto con l'oggetto o la finalità della direttiva»), l'ispettorato ha ritenuto che il fatto di beneficiare di un vantaggio fiscale attraverso l'uso della costruzione (la società figlia, che presentava le caratteristiche di una costruzione non genuina) abbia raggiunto uno scopo che è contrario alla direttiva 2011/96. Secondo l'ispettorato, la Nordcurrent ha ottenuto un vantaggio fiscale per il solo fatto di aver beneficiato dell'esenzione dall'imposta prevista dall'articolo 35, paragrafo 2, della legge in materia d'imposta sulle società (il che comporta il mancato pagamento dell'imposta sulle società). L'ispettorato ha osservato che, in relazione a questioni riguardanti il pagamento dei dividendi, la Corte di giustizia ha statuito che autorizzare la realizzazione di costruzioni finanziarie finalizzate unicamente al conseguimento dei vantaggi fiscali risultanti dalla direttiva 90/435 non sarebbe coerente con tali obiettivi e, al contrario, falsando le condizioni di concorrenza pregiudicherebbe il buon funzionamento del mercato interno ([sentenza del 26 febbraio 2019, T Danmark e Y Denmark,] cause riunite C-116/16 e C-117/16[, EU:C:2019:135], punto 79).

- 26 La Nordcurrent non condivide la posizione dell'ispettorato secondo cui il fatto di beneficiare dell'esenzione dall'imposta sui dividendi di cui all'articolo 35, paragrafo 2, della legge in materia d'imposta sulle società costituisce di per sé un vantaggio fiscale ottenuto dalla Nordcurrent, indipendentemente dall'entità e dal tipo di imposta che il contribuente è stato (o meno) effettivamente in grado di risparmiare. Tale posizione dell'ispettorato implica il ricorso alla presunzione che il contribuente abbia ottenuto un vantaggio fiscale ricevendo i dividendi da un'entità estera ai sensi dell'articolo 35, paragrafo 2, della legge in materia d'imposta sulle società. La Nordcurrent sostiene che l'esenzione dall'imposizione sui dividendi percepiti, in assenza di un'effettiva elusione o risparmio fiscale, non è in contrasto con l'oggetto o la finalità della direttiva 2011/96. La Nordcurrent sostiene inoltre che non sussiste alcun vantaggio fiscale perché la società figlia ha prodotto reddito nel Regno Unito e la Lituania applica un'aliquota dell'imposta sulle società (15%) sugli utili imponibili inferiore a quella del Regno Unito (24%). La società figlia del Regno Unito ha realizzato un utile netto totale di GBP 8 289 930 dalla sua costituzione fino alla liquidazione, su cui ha versato GBP 2 112 598 (EUR 2 670 639) a titolo di imposta sulle società al bilancio del Regno Unito. Secondo la Nordcurrent, sono state pagate più imposte nel Regno Unito rispetto a quanto la Nordcurrent ne avrebbe versate se avesse dovuto pagare le imposte in Lituania (secondo l'ispettorato, per giungere a una conclusione sul luogo in cui sarebbe stato pagato l'importo più elevato dell'imposta sulle società, i redditi e i costi della società dovrebbero prima essere valutati in conformità delle disposizioni della legge lituana relativa all'imposta sulle società, cosa che non è stata fatta).
- 27 Secondo l'ispettorato, il semplice fatto di aver pagato le imposte nel Regno Unito non è un motivo per escludere che una società del Regno Unito sia considerata una costruzione se la società era una costruzione non genuina e non era stata messa in atto per valide ragioni commerciali.
- 28 Alla luce delle disposizioni sopra esposte relative alla disparità di trattamento dei vantaggi fiscali, la commissione per il contenzioso tributario non è certa se, nel caso in cui la società figlia, che assoggetta a tassazione gli utili conseguiti nel suo Stato di stabilimento e poi distribuisce dividendi su tali utili non imponibili nello Stato della società madre, venga qualificata come una costruzione, sia sufficiente constatare che lo scopo principale o uno degli scopi principali della costruzione è ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della direttiva 2011/96. Inoltre, si pone la questione se le circostanze relative al fatto che gli utili realizzati a nome della società figlia fossero soggetti a imposta nello Stato membro di stabilimento debbano essere considerate pertinenti al fine di contestare la constatazione dell'ottenimento di un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità della direttiva 2011/96 o dell'esistenza di una costruzione.
- 29 Le posizioni diverse o contraddittorie sull'interpretazione del diritto dell'Unione e della giurisprudenza della Corte di giustizia si riflettono chiaramente nelle memorie delle parti e nei osservazioni espresse in udienza, e la commissione per il

contenzioso tributario chiede pertanto alla Corte di giustizia di fornire la propria interpretazione in merito all'applicazione della norma antiabuso di cui alla direttiva 2011/96.

- 30 La commissione per il contenzioso tributario osserva che la norma minima comune antiabuso di cui alla direttiva 2011/96 è stata introdotta per evitare l'uso improprio della direttiva 2011/96 e garantire maggiore coerenza nella sua applicazione nei diversi Stati membri ([considerando 5 della] direttiva 2015/121). La Corte di giustizia non si è ancora pronunciata sull'attuazione delle disposizioni della norma antiabuso di cui alla direttiva 2011/96 nei casi in cui si debba decidere se sia possibile applicare un'esenzione dall'imposta a livello del beneficiario dei dividendi (la società madre) in relazione ai dividendi corrisposti da una società figlia registrata in uno Stato membro.
- 31 [*omissis*] [informazioni estranee alle questioni pregiudiziali sottoposte].
- 32 Le risposte a tali questioni sono essenziali e necessarie per risolvere la controversia tributaria tra la Nordcurrent e l'ispettorato che è all'esame della commissione per il contenzioso tributario, poiché è l'interpretazione delle disposizioni di legge di cui trattasi a determinare la fondatezza della tassazione della Nordcurrent e se l'ispettorato sia legittimato a calcolare l'importo dell'imposta sulle società dovuta dalla Nordcurrent.
- 33 La commissione per il contenzioso tributario ritiene altresì che un rinvio alla Corte di giustizia nella fase precontenziosa dell'esame della controversia tributaria sia opportuno nell'ottica di una celere definizione delle controversie in materia tributaria.

La commissione per il contenzioso tributario [*omissis*] [riferimento alle disposizioni di diritto processuale] dispone quanto segue:

1. Si sottopongono alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se, in circostanze come quelle del caso di specie, sia conforme agli obiettivi della norma antiabuso di cui alla direttiva 2011/96 una prassi nazionale in base alla quale a una società madre in uno Stato membro non è concessa l'esenzione dall'imposizione sui dividendi in relazione ai dividendi percepiti da una società figlia stabilita in un altro Stato membro, per il motivo che tale società figlia è qualificata come una costruzione, in circostanze in cui la società figlia non è una società intermedia e gli utili distribuiti a titolo di dividendi sono stati generati da attività svolte in nome della società figlia, cosicché l'eliminazione della società figlia comporterebbe l'assenza di utili o del pagamento di dividendi.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia conforme agli obiettivi della norma antiabuso di cui alla direttiva 2011/96 una prassi nazionale in base alla quale, ai fini della qualificazione come costruzione di

una società figlia stabilita in un altro Stato membro, viene effettuata una valutazione delle circostanze al momento del pagamento dei dividendi, qualora la costituzione della società figlia sia giustificata da ragioni commerciali.

- 3) Se la norma antiabuso di cui alla direttiva 2011/96 possa essere interpretata nel senso che, qualora una società madre abbia percepito dividendi da una società figlia stabilita in un altro Stato membro e qualificata come costruzione, tale qualificazione sia di per sé sufficiente per concludere che la società madre, attraverso l'applicazione dell'esenzione dall'imposta sui dividendi, ha ottenuto un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità [della direttiva 2011/96]. Inoltre, se le circostanze relative al fatto che gli utili realizzati da una società figlia che è stata qualificata come costruzione erano soggetti all'imposta sulle società nello Stato membro di stabilimento in conformità delle norme nazionali in vigore in tale Stato membro debbano essere considerate pertinenti al fine di contestare la constatazione dell'ottenimento di un vantaggio fiscale o dell'esistenza di una costruzione.

2. [omissis]

[formulazione procedurale standard e composizione della commissione per il contenzioso tributario].