

Affaire C-228/24

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

26 mars 2024

Juridiction de renvoi :

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Lituanie)

Date de la décision de renvoi :

20 février 2024

Partie requérante :

UAB « Nordcurrent group »

Partie défenderesse :

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS
VYRIAUSYBĖS**

**(Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de
Lituanie)**

**DÉCISION
SUR LE RECOURS INTRODUIT PAR UAB « NORDCURRENT GROUP »
LE 13 DÉCEMBRE 2023**

[OMISSIS – date et références]

La Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie, ci-après la « commission des litiges fiscaux ») [OMISSIS – composition] a examiné le recours introduit par la société à responsabilité limitée « Nordcurrent group » (ci-après « Nordcurrent » ou la « requérante ») le 13 décembre 2023 contre la décision n° 69-93 de la Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (inspection fiscale nationale près le ministère des Finances de la République de Lituanie, ci-après l'« inspection ») du 22 novembre

2023 (ci-après la « décision attaquée »). Les représentants de la requérante [OMISSIS – noms et prénoms] et de l'administration fiscale nationale [OMISSIS – noms et prénoms] ont participé à distance à l'audience de la commission des litiges fiscaux qui s'est tenue le 9 janvier 2024.

La commission des litiges fiscaux a constaté ce qui suit :

[OMISSIS – résumé de l'article 267 TFUE] Dans l'arrêt du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la commission des litiges fiscaux était une juridiction au sens de l'article 234 CE (donc également au sens de l'article 267 TFUE).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

% 參 * □ 媼 □ 唵 □ 啉 □ 燻 * 血 軋 ☿ 颯 H 佂 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ En vertu de l'article 288, [troisième alinéa,] TFUE, la directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens.

% 參 * □ 媼 □ 唵 □ 啉 □ 燻 * 血 軋 ☿ 颯 H 佂 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ La directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 2011, L 345, p. 8) ¹, a pour objectif d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère (considérant 3).

% 參 * □ 媼 □ 唵 □ 啉 □ 燻 * 血 軋 ☿ 颯 H 佂 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ La directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015, modifiant la directive 2011/96 (JO 2015, L 21, p. 1), précise (considéranants 6 à 8) :

« (6) L'application des règles anti-abus devrait être proportionnée et avoir pour objectif spécifique de lutter contre un montage ou une série de montages non authentique, c'est-à-dire qui ne reflète pas la réalité économique.

(7) À cet effet, lorsqu'elles évaluent le caractère abusif ou non d'un montage ou d'une série de montages, les administrations fiscales des États membres devraient procéder à une analyse objective de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

(8) Même si les États membres devraient utiliser la disposition anti-abus pour s'attaquer à des montages qui, dans leur intégralité, ne sont pas authentiques, il

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

peut aussi arriver que seules certaines étapes ou parties d'un montage ne soient pas authentiques. Les États membres devraient également pouvoir recourir à la disposition anti-abus pour s'attaquer à ces étapes ou parties spécifiques, sans préjudice des autres étapes ou parties authentiques du montage. Cela permettrait d'optimiser l'efficacité de la disposition anti-abus tout en garantissant son caractère proportionné. L'approche partielle peut être efficace dans des cas où les entités concernées en tant que telles sont authentiques, mais où, par exemple, des parts à l'origine de la distribution des bénéfices ne sont pas attribuées de manière authentique à un contribuable établi dans un État membre, c'est-à-dire si le montage, de par sa forme juridique, transfère la propriété des parts mais que ses caractéristiques ne correspondent pas à la réalité économique. »

∞*□婁□念□醇□燻*血軋× 颯H佂J儀J勻*□堀∴ L'article 1^{er}, paragraphes 2 et 3, de la directive 2011/96 (ci-après la « disposition anti-abus de la directive 2011/96 ») énonce :

« 2. Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

3. Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. »

5 Les considérants 4 à 6 de la directive 2011/96 déclarent : « (4) Les regroupements de sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans l'Union des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi le bon fonctionnement d'un tel marché intérieur. Ces opérations ne devraient pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions découlant en particulier des dispositions fiscales des États membres. Il importe, par conséquent, de prévoir pour ces regroupements des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché intérieur, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international.

(5) Les regroupements en question peuvent aboutir à la création de groupes de sociétés mères et filiales.

(6) ... Il convenait d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle de l'Union. »

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ L'article 1^{er} de la directive 2011/96 dispose :

« 1. Chaque État membre applique la présente directive :

a) aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres ;

...

4. [La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus.] »

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ L'article 6 de la directive 2011/96 prévoit : « L'État membre dont relève la société mère ne peut percevoir de retenue à la source sur les bénéfices que cette société reçoit de sa filiale. »

Le droit national

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ Le Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (loi de la République de Lituanie relative à l'impôt sur les sociétés) (ci-après la « loi relative à l'impôt sur les sociétés ») énonce à son article 35, paragraphe 1, que, « [s]auf dans les cas prévus aux paragraphes 2 et 3 du présent article, les dividendes perçus par une entité lituanienne au titre d'actions, de parts du capital social ou d'autres droits qu'elle détient dans une entité étrangère, ou perçus par un établissement stable au titre d'actions, de parts du capital social ou d'autres droits qui lui ont été attribués dans une entité étrangère, sont imposés, au titre de l'impôt sur les sociétés, au taux de 15 %. ... »

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ L'article 35, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés dispose : « Les dividendes perçus par une entité lituanienne au titre d'actions, de parts du capital social ou d'autres droits qu'elle détient dans une entité étrangère qui est immatriculée ou constituée d'une autre manière dans un État membre de l'Espace économique européen et dont les bénéfices sont imposés au titre de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent, ou perçus par un établissement stable au titre d'actions, de parts du capital social ou d'autres droits qui lui ont été attribués dans une telle entité étrangère, sont exonérés de l'impôt. »

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ L'article 32, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés prévoit : « Les dispositions relatives à l'exonération des dividendes figurant à... l'article 35, paragraphes 2 et 3, de la présente section ne s'appliquent pas à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant

le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. Un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. »

Les faits à l'origine du litige et l'argumentation des parties

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燻* 血 刺 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ L'inspection a procédé à un contrôle fiscal de Nordcurrent ; dans son rapport de contrôle fiscal [OMISSIS – références], dressé le 23 mai 2023, elle a conclu que Nordcurrent devait acquitter l'impôt sur les sociétés sur les dividendes, d'un montant de 3 205 211,53 euros, reçus au cours des années 2018 et 2019 par voie de compensation de sa filiale Nordcurrent Ltd (ci-après la « filiale ») constituée au Royaume-Uni, après avoir constaté que, au cours de la période sur laquelle portait le contrôle (ci-après la « période en cause »), la filiale avait le caractère d'un montage non authentique qui n'avait pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables. Selon l'inspection, ayant reçu des dividendes de sa filiale qualifiée de montage, Nordcurrent avait obtenu un avantage fiscal, c'est-à-dire enfreint l'article 35, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, et, faisant usage de l'exonération fiscale (allègement fiscal) prévue à cet article, échappé à l'impôt sur les sociétés en ce qui concernait les dividendes reçus. L'inspection a en outre constaté que Nordcurrent avait réduit de façon injustifiée les bénéfices imposables des années 2018 et 2019 en en déduisant des commissions, d'un montant de 728 762,81 euros, versées à la filiale britannique pour la distribution de jeux de Nordcurrent. Pour cette raison, elle a imposé à Nordcurrent un redressement au titre de l'impôt sur les sociétés à hauteur de 586 722 euros, majoré des intérêts de retard d'un montant de 222 028,08 euros, et lui a infligé une pénalité de 176 017 euros.

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燻* 血 刺 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ L'inspection a indiqué que, même si les dividendes reçus par Nordcurrent de sa filiale répondaient formellement aux conditions d'exonération des dividendes, Nordcurrent avait dans les faits reçu ces dividendes d'un montage, dont l'existence était démontrée par les éléments suivants :

- au cours de la période en cause (2018/19), la filiale ne disposait (à l'exception d'une directrice, qui dirigeait encore 7 autres entreprises) pas des ressources humaines nécessaires, compte tenu du grand nombre de jeux, du grand nombre de personnes ayant téléchargé des jeux (par exemple, selon les données de la boutique d'applications « Google Play », l'un des jeux a été téléchargé plus de 100 millions de fois, un autre jeu plus de 10 millions de fois) ainsi que du nombre de canaux de distribution autorisés utilisés (45 jeux de la requérante ont été distribués, au nom de la filiale, à travers 13 canaux de distribution autorisés) ;

– au cours de la période en cause (2018/19), la filiale n’avait pas d’activité économique véritable au Royaume-Uni, car il n’y avait pas de lieu auquel cette activité était exercée (un grand nombre d’entreprises, à savoir 97 110, étaient enregistrées, à travers un service de domiciliation au Royaume-Uni, à l’adresse auquel se trouvait le siège de la société), il n’y avait pas d’informations concernant des actifs immobiliers et autres immobilisations corporelles, un site internet ou des adresses électroniques de la société que celle-ci aurait utilisés pour exercer son activité ;

– compte tenu du grand nombre de jeux, du nombre de clients, du nombre de canaux de distribution utilisés et de l’important volume des ventes, l’inspection a considéré qu’il était manifeste que, pour exercer cette activité effectivement, il fallait des ressources humaines significatives, à savoir du personnel financier, des analystes de données et autre personnel hautement qualifié possédant des connaissances spécifiques, y compris des spécialistes du secteur des technologies de l’information, ainsi que de ressources matérielles, à savoir des locaux, du matériel informatique, des logiciels, etc., ce dont la filiale ne disposait pas. L’inspection a par conséquent constaté que, au cours de la période en cause, la filiale, ne possédant ni ressources humaines ni d’autres ressources, n’a pas effectivement exercé d’activité, l’activité de création et de distribution des jeux était exercée par le personnel de Nordcurrent, qui avait accès aux plateformes de promotion et aux plateformes de distribution de jeux ;

– au cours de la période en cause, Nordcurrent était titulaire du droit de propriété sur les jeux créés et mis à jour par elle, qui étaient distribués au nom de la filiale.

La qualification de montage repose également sur des informations (sur les ressources humaines et matérielles de la filiale) obtenues de l’administration fiscale britannique.

% 參 * □ 嫻 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ Étant en désaccord avec les conclusions de l’inspection, Nordcurrent a saisi la commission des litiges fiscaux d’un recours, ce qui a fait naître le litige fiscal. Par décision [OMISSIS – références] du 2 octobre 2023, la commission des litiges fiscaux a renvoyé le dossier devant l’inspection pour que celle-ci examine à nouveau les observations de Nordcurrent sur le rapport de contrôle et statue à nouveau. À l’issue de son réexamen de la réclamation de la requérante, l’inspection a adopté la décision attaquée, confirmant les conclusions du rapport de contrôle de l’inspection et le montant du redressement. En désaccord avec la décision de l’inspection, Nordcurrent a introduit un recours devant la commission des litiges fiscaux.

% 參 * □ 嫻 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ Il ressort des faits que, dès la création de la société, l’activité de Nordcurrent avait pour objet la création de jeux d’ordinateur (adresse du site internet de la requérante : <https://www.nordcurrent.com>), à laquelle s’est ajoutée par la suite la distribution de ces jeux. Nordcurrent Ltd a été créée au Royaume-Uni le 1^{er} mai 2009, les

fondateurs initiaux étaient deux personnes résidant dans ce pays, les détenteurs de parts du groupe Nordcurrent, qui exerçaient le contrôle ultime sur celui-ci. Au cours de l'année 2011, afin de concentrer les activités au sein d'un seul groupe de sociétés de création et de distribution de jeux d'ordinateur, les parts de Nordcurrent Ltd ont été cédées à la requérante et tout le groupe a ainsi commencé d'exercer ses activités sous le nom « Nordcurrent ». Jusqu'au 20 décembre 2019, Nordcurrent détenait 100 % des parts de la filiale ; ensuite, les parts ont été cédées à l'un des détenteurs de parts initiaux, résidant au Royaume-Uni. La filiale a fait l'objet d'une procédure de liquidation, qui a été clôturée le 5 janvier 2021.

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ Selon les déclarations de Nordcurrent, la filiale avait initialement pour objet de distribuer, à travers le monde et sur toutes les plateformes, les jeux créés par toutes les entreprises du groupe Nordcurrent ainsi que par des développeurs indépendants. Au cours de l'année 2017, les fonctions de distribution de la filiale ont été partiellement transférées à Nordcurrent, c'est-à-dire que, après conclusion d'un accord avec la plateforme Google, les jeux étaient transférés à travers le compte de Nordcurrent en vue de leur distribution ; au cours de l'année 2018, l'organisation des activités a été modifiée, tous les risques liés à la création des jeux, au financement de cette création et aux dépenses publicitaires étaient transférés de la filiale à Nordcurrent, c'est Nordcurrent qui détenait à partir de 2018 tous les droits sur les jeux, la filiale restant uniquement en charge de leur distribution ; jusqu'à ce que Nordcurrent parvint à conclure des contrats directs avec Apple et les autres plateformes de distribution de jeux d'ordinateur, la filiale jouait un rôle d'intermédiaire (la filiale agissait en tant qu'intermédiaire entre Nordcurrent et les plateformes de distribution de jeux, recevant pour cela une commission de Nordcurrent et des publicitaires) ; à partir du début de l'année 2019, plus aucune activité de distribution de jeux et d'achat de publicités n'était exercée à travers la filiale et il a été décidé de liquider la société. En vertu d'un contrat conclu le 1^{er} décembre 2018, la requérante a établi, après avoir reçu de la filiale des rapports reprenant les ventes, les dépenses publicitaires et les commissions dues à la filiale, des factures adressées à la filiale, dont les montants étaient inclus par Nordcurrent dans la base d'imposition déclarée en Lituanie au titre de l'impôt sur les sociétés pour 2018 et 2019.

% 參* □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 軋 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ En désaccord avec la conclusion de l'inspection constatant l'existence d'un montage, Nordcurrent a souligné que la création de la filiale et l'activité exercée par celle-ci représentaient pour Nordcurrent un réel avantage commercial et que les ressources dont disposait la filiale correspondaient à ceux nécessaires pour exercer ce type d'activité. Il fallait une filiale au Royaume-Uni comme canal de distribution, car, au cours de la période en cause, il n'était pas possible de vendre des jeux depuis la Lituanie (jusqu'à la période en cause, il n'existait pas de possibilité de distribuer des jeux directement depuis la Lituanie par l'intermédiaire de Google ou d'Apple, circonstance indépendante de la volonté de la requérante). Compte tenu de la nature et de l'évolution de l'activité exercée par la filiale, des locaux physiques n'étaient nécessaires à cette activité qu'au début, ils ne l'étaient plus par la suite.

Concrètement, antérieurement à 2010-2011, quand la filiale distribuait des jeux sur des supports physiques, elle avait des contrats avec des entrepôts au Royaume-Uni. Par la suite, alors que la distribution de jeux se faisait désormais par voie électronique, la filiale n'avait plus besoin de locaux physiques. Par conséquent, il suffisait, pour conclure des contrats standards de distribution de jeux (Google, Appel, etc.) et d'achat de publicités, que la directrice de la filiale prenne les décisions et accomplisse les processus y nécessaires. La directrice de la filiale remplissait la mission dont elle avait été chargée par les détenteurs de parts – créer les conditions nécessaires à la distribution, à l'échelle mondiale, des jeux créés par le groupe et gérer cette distribution. Pour s'acquitter de cette mission, la directrice, V. T., avait toutes les compétences et possibilités pour gérer les ventes du groupe. En outre, la filiale, qui avait pour seule fonction de distribuer des jeux créés par d'autres, n'avait pas besoin d'un site internet, tout comme il n'y avait pas la moindre nécessité objective que la directrice ait une adresse de courrier électronique distincte (différente) alors que c'était le même nom qui était utilisé. La requérante a ajouté qu'une autre raison pour laquelle la filiale n'était pas un montage était que celle-ci avait généré de façon constante des revenus (au cours de la seule période en cause, les revenus générés par l'activité de distribution de jeux s'élevaient à 166 762 milliers d'euros); en outre, la filiale avait fait l'objet de contrôles par l'administration fiscale britannique et une entreprise d'audit indépendante, qui n'avaient pas exprimé de doutes quant à l'exercice effectif d'une activité.

Motivation du renvoi préjudiciel

% 參* □ 媧 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 剗 兕 颯 H 佶 J 儀 J 勻* □ 堀 :: Nordcurrent soutient que, dans la décision attaquée, l'inspection s'est écartée de la jurisprudence de la Cour concernant l'appréciation de l'avantage fiscal. Selon Nordcurrent, en vertu de la jurisprudence de la Cour, l'obtention d'un avantage fiscal implique notamment la création d'une société relais, qui permet de distribuer des dividendes exonérés entre personnes morales constituées dans des pays différents.

% 參* □ 媧 □ 恣 □ 醇 □ 燿* 血 剗 兕 颯 H 佶 J 儀 J 勻* □ 堀 :: La commission des litiges fiscaux observe que la Cour a fourni des orientations en ce qui concerne les actes constitutifs d'un abus de droit et les preuves y afférentes. Par exemple, la Cour a précisé dans l'arrêt du 26 février 2019, T Danmark et Y Denmark (C-116/16 et C-117/16, EU:C:2019:135): « Peut être considéré comme étant un montage artificiel un groupe de sociétés qui n'est pas mis en place pour des motifs qui reflètent la réalité économique, a une structure purement formelle et a pour principal objectif ou pour l'un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. Tel est le cas notamment lorsque, grâce à une entité relais insérée dans la structure du groupe entre la société qui verse des dividendes et la société du groupe qui en est le bénéficiaire effectif, le paiement d'impôts sur les dividendes est évité » (point 100). « La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et

concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts » (point 114).

% 參 * □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兪 颯 H 佶 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ Dans le commentaire explicatif résumé officiel de la loi relative à l'impôt sur les sociétés publié par l'inspection, il est indiqué, concernant l'article 32, paragraphe 6, de cette loi : « Dans le cas où, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, il est constaté que l'une des étapes du montage est susceptible d'être non authentique, c'est-à-dire n'a pas été mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique, mais que l'existence de ce montage n'implique pas l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive 2011/96/UE (c'est-à-dire que l'obligation fiscale et le montant dû demeurent inchangés si l'on fait abstraction du montage non authentique), la mesure de lutte contre les abus fiscaux n'est pas appliquée ».

% 參 * □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兪 颯 H 佶 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ Il ressort des faits de la présente affaire que les revenus qui ont donné lieu à la distribution des dividendes litigieux ont été perçus par la filiale non pas en qualité de société relais et sous forme de dividendes, mais provenaient de l'activité exercée en son propre nom. En l'occurrence, la filiale n'était donc pas une société relais insérée dans la structure du groupe, mais une société générant des revenus dont les bénéfices étaient distribués, sous la forme de dividendes, à la société mère.

% 參 * □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兪 颯 H 佶 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ À l'issue de son examen des dispositions d'interprétation concernant l'existence d'une entité relais dans la chaîne de versement des dividendes, la commission des litiges fiscaux s'interroge sur le point de savoir si, aux fins de la disposition anti-abus de la directive 2011/96, on peut considérer qu'il y a obtention d'un avantage fiscal résultant de la perception de dividendes exonérés s'agissant d'une filiale qui n'est pas une société relais intégrée dans la structure du groupe et qui génère des bénéfices qui sont ultérieurement distribués à la société mère, c'est-à-dire dans un cas où, si l'on faisait abstraction de la filiale, il n'y aurait pas de dividendes (bénéfices) susceptibles de faire l'objet d'une imposition.

% 參 * □ 媚 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兪 颯 H 佶 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ Dans la présente affaire, l'inspection ne remet en cause ni la création de la filiale, ni l'activité exercée par celle-ci avant la période en cause ; l'appréciation aux fins de vérifier l'existence d'un montage porte sur la période en cause (les années 2018 et 2019), c'est-à-dire que les conclusions de l'inspection constatant un montage sont uniquement afférentes à la situation existant à l'époque du paiement (de la réception) des dividendes exonérés, raison pour laquelle, soutient l'inspection, elle n'est pas tenue d'évaluer les circonstances entourant la création de la filiale ou celles dans lesquelles la filiale exerçait son activité antérieurement à la période en cause. L'inspection observe en outre que, selon les informations reçues de l'administration fiscale britannique, rien ne permet de penser que les ressources

humaines et matérielles dont la filiale disposait au cours des années 2015 à 2017 étaient différentes de celles constatées pour la période en cause.

% 參* □ 媼 □ 恣 □ 醇 □ 燻* 血 剗 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ Nordcurrent fait valoir que c'est à tort que l'administration fiscale a refusé de tenir compte de circonstances qui ne s'étaient pas produites au cours de la période en cause, c'est-à-dire des éléments relatifs à la création de la filiale et à l'évolution de son activité qui ont entraîné une réduction de l'ampleur de cette activité. La filiale britannique a été créée pour des motifs commerciaux valables et a, entre 2009 et 2019, exercé une activité commerciale bien réelle au Royaume-Uni. Les motifs commerciaux valables résident en substance en les raisons économiques, commerciales et personnelles qui ont conduit à la création de la filiale au Royaume-Uni (le Royaume-Uni était et est toujours l'un des premiers marchés pour les jeux vidéo au monde ; les distributeurs au Royaume-Uni potentiels exigeaient un établissement et des comptes au Royaume-Uni ; c'est au Royaume-Uni que les fondateurs avaient fait leurs études, résidaient et avaient des contacts) ; les conditions du marché limitaient les possibilités pour Nordcurrent de distribuer les jeux qu'elle créait directement depuis la Lituanie, étant donné que, pendant une longue période, les entreprises lituaniennes ne pouvaient pas accéder à Apple, à Google ou aux autres plateformes de distribution d'une certaine envergure ; l'évolution de l'activité résultait de facteurs objectifs, qui ont entraîné une réduction de l'ampleur de l'activité. La nécessité de distribuer les jeux créés par Nordcurrent et de faire de la publicité par l'intermédiaire de la filiale ayant disparu, la décision de liquider la société a été prise au cours de l'année 2019. Nordcurrent soutient en outre qu'il faut également examiner l'activité exercée par la filiale avant la période en cause, étant donné que les dividendes litigieux versés au cours de l'année 2018 provenaient des bénéfices réalisés par la filiale en 2016, c'est-à-dire antérieurement à la période en cause (les dividendes versés en 2019 l'ont été au titre de l'année 2018).

% 參* □ 媼 □ 恣 □ 醇 □ 燻* 血 剗 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ À la lumière des dispositions relatives à la mise en place d'un montage examinées ci-dessus, la commission des litiges fiscaux se demande si, s'agissant de qualifier de montage une filiale établie dans un autre État membre, il est possible de retenir cette qualification sans tenir compte des circonstances entourant la création de la filiale ou de celles dans lesquelles la filiale exerçait son activité antérieurement à la période de versement des dividendes, alors qu'il a été constaté que la création de la filiale repose sur des motifs commerciaux valables.

% 參* □ 媼 □ 恣 □ 醇 □ 燻* 血 剗 兕 颯 H 佂 J 儀 J 勻* □ 堀 ∴ L'inspection a rappelé le libellé de l'article 69, paragraphe 1, du Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (loi de la République de Lituanie sur l'administration de la fiscalité) et que ce même article définissait la notion d'avantage fiscal, un avantage fiscal consistant à... échapper entièrement au paiement de l'impôt...

S'agissant des aspects de la règle anti-abus de la directive 2011/96 qui sont relatifs à l'avantage fiscal (le « montage [...] a] été mis en place pour obtenir, à titre

d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal », l'obtention de l'« avantage fiscal [va] à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la [...] directive [2011/96] », l'inspection considère que le fait de bénéficier d'un allègement fiscal en recourant à un montage (la filiale, qui présente les caractéristiques d'un montage non authentique) revient à d'atteindre un objectif allant à l'encontre de la directive 2011/96. Selon l'inspection, Nordcurrent a bénéficié d'un avantage fiscal du seul fait qu'elle a fait usage de l'exonération fiscale prévue à l'article 35, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (exonération en raison de laquelle l'impôt sur les sociétés n'a pas été payé). L'inspection observe que, appelée à se prononcer sur des questions relatives au versement de dividendes, la Cour a considéré qu'autoriser la création de montages financiers ayant pour seul but, ou but principal, de bénéficier des avantages fiscaux résultant de l'application de la directive 90/435 ne serait pas cohérent avec de tels objectifs et, au contraire, porterait atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur en faussant les conditions de concurrence (arrêt du 26 février 2019, T Danmark et Y Denmark, C-116/16 et C-117/16, EU:C:2019:135, point 79).

% 參 * □ 嫻 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兪 颯 H 佶 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ Nordcurrent conteste la position de l'inspection, selon laquelle le seul fait de bénéficier de l'exonération des dividendes prévue à l'article 35, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés constitue un avantage fiscal, peu important le montant et la nature de l'impôt économisé (ou non) par le contribuable. Cette position de l'inspection revient à présumer que le contribuable qui a reçu d'une entité étrangère des dividendes relevant de l'article 35, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés a bénéficié d'un avantage fiscal. Selon Nordcurrent, s'il n'y a pas de réelle évasion ou économie fiscale, l'exonération des dividendes reçus ne va pas à l'encontre de l'objet et de la finalité de directive 2011/96. L'absence d'avantage fiscal résulte selon Nordcurrent également du fait que la filiale au Royaume-Uni réalisait des bénéfices et que le taux de l'impôt sur les sociétés auquel les bénéfices imposables sont soumis en Lituanie (15 %) est inférieur à celui appliqué au Royaume-Uni (24 %). Entre sa création et sa liquidation, la filiale au Royaume-Uni a réalisé, au total, un bénéfice net de 8 289 930 GBP, au titre duquel elle a versé au Trésor public britannique un montant de 2 112 598 GBP (2 670 639 euros) à titre d'impôt sur les sociétés. Nordcurrent affirme que le montant versé au Royaume-Uni est ainsi supérieur au montant qui aurait été dû si Nordcurrent aurait dû acquitter l'impôt elle-même en Lituanie (selon l'inspection, pour pouvoir se prononcer sur le point de savoir où le montant de l'impôt sur les sociétés aurait plus élevé, il faut d'abord évaluer les revenus et les dépenses de l'entreprise au regard de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, ce qui n'a pas été fait).

% 參 * □ 嫻 □ 恣 □ 醇 □ 燻 * 血 軋 兪 颯 H 佶 J 儀 J 勻 * □ 堀 ∴ L'inspection affirme que le seul fait que l'impôt a été payé au Royaume-Uni n'est pas un élément interdisant de qualifier l'entreprise britannique de montage si la société a le caractère d'un montage non authentique, mis en place pour des motifs qui ne sont pas des motifs commerciaux valables.

% 參* 媾 唵 噶 燿* 血 軋 兕 飈 H 佂 J 儀 J 勻* 堀 :: Eu égard aux dispositions précitées relatives au traitement différencié de l'avantage fiscal, la commission des litiges fiscaux s'interroge sur le point de savoir si, dans l'hypothèse où une filiale qui acquitte dans son État d'établissement l'impôt dû sur les bénéfices qu'elle réalise et distribue ultérieurement, au titre de ces bénéfices, des dividendes qui sont exonérés de l'impôt dans l'État de la société mère est qualifiée de montage, il suffit de constater que l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux du montage était d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive 2011/96. La question se pose par ailleurs de savoir si le fait que les bénéfices réalisés au nom de la filiale ont donné lieu au paiement de l'impôt dans son État d'établissement est considéré comme pertinent s'agissant de réfuter l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive 2011/96 ou l'existence d'un montage.

% 參* 媾 唵 噶 燿* 血 軋 兕 飈 H 佂 J 儀 J 勻* 堀 :: Les positions différentes ou contradictoires existant quant à l'interprétation du droit de l'Union et de la jurisprudence de la Cour se reflètent clairement dans les pièces déposées par les parties et opinions exprimées par elles au cours de l'audience ; la commission des litiges fiscaux demande dès lors à la Cour de l'éclairer sur l'application de la disposition anti-abus de la directive 2011/96.

% 參* 媾 唵 噶 燿* 血 軋 兕 飈 H 佂 J 儀 J 勻* 堀 :: La commission des litiges fiscaux note que la disposition anti-abus commune minimale de la directive 2011/96 a été introduite en vue d'éviter tout usage abusif de cette directive et faire en sorte qu'elle soit appliquée de façon plus cohérente dans les différents États membres (considérant 5 de la directive 2015/121). La Cour ne s'est pas encore prononcée sur la mise en œuvre de la disposition anti-abus de la directive 2011/96 en cas d'application d'une exonération, au niveau du bénéficiaire des dividendes (société-mère), des dividendes distribués par une filiale immatriculée dans un [autre] État membre.

% 參* 媾 唵 噶 燿* 血 軋 兕 飈 H 佂 J 儀 J 勻* 堀 :: [OMISSIS – précision dépourvue de pertinence aux fins des questions préjudicielles]

% 參* 媾 唵 噶 燿* 血 軋 兕 飈 H 佂 J 儀 J 勻* 堀 :: Les réponses à ces questions sont essentielles et nécessaires pour trancher le litige fiscal entre Nordcurrent et l'inspection pendant devant la commission des litiges fiscaux, étant donné que c'est de l'interprétation des règles analysées que dépendent le caractère bien-fondé de l'imposition de Nordcurrent et le pouvoir de l'inspection de procéder à un redressement fiscal de la société au titre de l'impôt sur les sociétés.

% 參* 媾 唵 噶 燿* 血 軋 兕 飈 H 佂 J 儀 J 勻* 堀 :: La commission des litiges fiscaux considère par ailleurs que la saisine de la Cour au stade de l'examen précontentieux du litige fiscal est utile à un règlement efficace des litiges fiscaux.

La commission des litiges fiscaux [OMISSIS – renvoi aux dispositions procédurales] décide :

1. de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel des questions suivantes :

1) Dans des circonstances telles que celles en cause dans la présente affaire, une pratique nationale suivant laquelle une société mère se voit, dans son État membre, refuser l'exonération des dividendes reçus d'une filiale établie dans un autre État membre, au motif que cette filiale est constitutive d'un montage, alors que la filiale n'est pas une société relais et que les bénéfices distribués sous forme de dividendes ont été réalisés dans le cadre de l'activité exercée au nom de la filiale, de sorte que, si l'on faisait abstraction de la filiale, il n'y aurait pas de bénéfices ni versement de dividendes, est-elle conforme aux objectifs de la disposition anti-abus de la directive 2011/96 ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, une pratique nationale suivant laquelle c'est la situation existant à l'époque du versement des dividendes qui est prise en compte pour qualifier de montage la filiale établie dans un autre État membre, alors que la création de la filiale reposait sur des motifs commerciaux valables, est-elle conforme aux objectifs de la disposition anti-abus de la directive 2011/96 ?

3) La disposition anti-abus de la directive 2011/96 peut-elle être interprétée en ce sens que, lorsqu'une société mère a reçu des dividendes d'une filiale qualifiée de montage, établie dans un autre État membre, cette seule qualification suffit pour constater que, en bénéficiant d'une exonération des dividendes, la société mère a obtenu un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet et de la finalité de la directive 2011/96 ? En outre, le fait que l'impôt sur les sociétés a été acquitté dans l'État d'établissement de la filiale, conformément à la réglementation en vigueur dans cet État, sur les bénéfices réalisés par la filiale qualifiée de montage revêt-il une pertinence s'agissant de réfuter l'obtention d'un avantage fiscal ou l'existence d'un montage ?

2. [OMISSIS – suspension de la procédure]

[OMISSIS – mentions de procédure, composition de la commission des litiges fiscaux]