

Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C-251/06

Firma ING. AUER — Die Bausoftware GmbH

contra

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

«Impuestos indirectos — Concentración de capitales — Traslado de la sede de una sociedad — Supresión del impuesto sobre las aportaciones exigido a las sociedades»

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 21 de junio de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 8 de noviembre de 2007

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales — Impuesto sobre las aportaciones que grava a las sociedades de capital

[Directiva 69/335/CEE del Consejo, arts. 3, ap. 1, letra a), 4, aps. 1, letra g), y 3, letra b), y 7, ap. 2]

El artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), de la Directiva 69/335, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303 y por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea, debe interpretarse en el sentido de que la renuncia por un Estado miembro a la percepción del impuesto sobre las aportaciones no impide que se califique a una sociedad perteneciente a alguna de las categorías mencionadas en el artículo 3, apartado 1, letra a), de dicha Directiva de sociedad de capital a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra g), de esta Directiva, con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva de este Estado miembro a otro Estado miembro donde todavía se percibe este impuesto.

En efecto, el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335 fija, de manera imperativa y uniforme para todos los Estados miembros, qué sociedades deben considerarse sociedades de capital a efectos de dicha Directiva. Por consiguiente, cuando una sociedad adopta alguna de las formas jurídicas previstas en el mencionado artículo 3, apartado 1, dicha sociedad debe ser considerada sociedad de capital en el sentido de la Directiva 69/335 y, por lo tanto, no puede estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva de un Estado miembro a otro, por el hecho de que no se la considere sociedad de capital en el Estado miembro de origen. En consecuencia, la circunstancia de que un Estado miembro haya hecho uso de la facultad prevista en el mencionado artículo 7, apartado 2, suprimiendo el impuesto sobre las aportaciones, no implica que, con motivo del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad de capital desde este Estado miembro a otro, este segundo Estado miembro pueda automáticamente sujetar esta operación a dicho impuesto.

Sin embargo, esta interpretación no puede favorecer conductas caracterizadas por la creación de

montajes artificiales con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en las circunstancias del asunto principal existen elementos objetivos que evidencien esta práctica abusiva.

(véanse los apartados 21, 28, 29, 35 y 45 a 47 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 8 de noviembre de 2007 (*)

«Impuestos indirectos – Concentración de capitales – Traslado de la sede de una sociedad – Supresión del impuesto sobre las aportaciones exigido a las sociedades»

En el asunto C-251/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria), mediante resolución de 31 de mayo de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de junio de 2006, en el procedimiento entre

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

y

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. G. Arestis, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de marzo de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, por los Sres. J. Wiedlroither y G. Aigner, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer y los Sres. G. Glega y J. Bauer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. I. Pouli y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno polaco, por la Sra. E. O?niecka-Tamecka, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. M. Afonso y el Sr. W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de junio de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), y del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171), y por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la sociedad Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (en lo sucesivo, «ING. AUER – Die Bausoftware») y el Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (administración tributaria de Freistadt Rohrbach Urfahr), en relación con el pago, exigido por este último, de un importe de 104.680,20 euros en concepto de impuesto sobre las aportaciones.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, apartados 1 y 2, de la Directiva 69/335 prevé:

«1. Las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán imponibles únicamente en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital en el momento en que se realicen estas operaciones.

2. Cuando la sede de la dirección efectiva de una sociedad de capital se encuentre en un tercer país y su domicilio social en un Estado miembro, las operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones serán gravables en el Estado miembro en que se encuentre el domicilio social.»

4 El artículo 3 de la Directiva 69/335 dispone:

«1. A los efectos de la presente Directiva se entenderá por sociedad de capital:

a) las sociedades de derecho belga, danés, alemán, español, francés, griego, irlandés, italiano, luxemburgués, holandés, portugués y del Reino Unido denominadas, respectivamente:

[...]

– société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada,

société à responsabilité limitée, ??????? ?????????????????? ????????, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

las sociedades de derecho austriaco denominadas:

- “Aktiengesellschaft”
- “Gesellschaft mit beschränkter Haftung”;

[...]

2. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos. Sin embargo, un Estado miembro podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuesto sobre las aportaciones.»

5 A tenor del artículo 4, apartados 1 y 3, de la Directiva 69/335:

«1. Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

a) la constitución de una sociedad de capital;

[...]

c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

[...]

g) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona moral que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, [pero] no lo esté en el otro Estado miembro;

[...]

3. A los efectos de la letra a) del apartado 1 no se considerará constitución la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad de capital y, en particular:

[...]

b) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral, que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en cada uno de tales Estados miembros;

[...].»

6 El artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 69/335 prevé:

«1. Los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones distintas de las contempladas en el artículo 9 que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984.

[...]

2. Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado [1], o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %.»

Derechos nacionales

Derecho austriaco

7 La base jurídica para la recaudación del impuesto sobre las aportaciones en Austria se recoge en la parte I de la Ley del impuesto sobre los movimientos de capitales (Kapitalverkehrsteuergesetz), de 16 de octubre de 1934 (deutsches RGBl. I. S 1058/1934), en su versión modificada por la Ley de 12 de enero de 1999 (BGBl. I, 28/1999; en lo sucesivo, «KVG»).

8 A tenor del artículo 2 de la KVG:

«Estarán sujetos al impuesto sobre las aportaciones:

[...]

5. el traslado a territorio austriaco de la dirección o del domicilio social de una sociedad de capital extranjera, en el caso de que, como consecuencia de dicho traslado, la sociedad pase a ser una sociedad austriaca. Esta regla no se aplica en los supuestos en que la sociedad, antes del traslado de su dirección o domicilio social, esté considerada como sociedad de capital a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones en otro Estado miembro de la Unión Europea;

[...].»

9 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la KVG enumera las sociedades de capital y las sociedades equiparadas a éstas a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones. En particular, conforme al artículo 4, apartado 1, punto 2, de la KVG, son sociedades de capital las sociedades de responsabilidad limitada («Gesellschaften mit beschränkter Haftung»).

Derecho alemán

10 El artículo 4, apartado 1, punto 2, de la Ley para la mejora del marco normativo de los mercados financieros (Ley de fomento de los mercados financieros) [Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz)], de 22 de febrero de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 266), derogó la Ley del impuesto sobre los movimientos de capitales (Kapitalverkehrsteuergesetz), de 17 de noviembre de 1972 (BGBl. 1972 I, p. 2130), y suprimió, en consecuencia, el impuesto sobre las aportaciones con efectos a 1 de enero de 1992.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 El 9 de septiembre de 1999, se inscribió en el Registro Mercantil de la República de Austria con la denominación social «Bausoftware GmbH» (en lo sucesivo, «Bausoftware») una sociedad con fecha de constitución declarada a 28 de julio de 1999. Tenía por único socio a la sociedad alemana Nemetschek AG (en lo sucesivo, «Nemetschek»). La sede de la dirección efectiva de Bausoftware estaba situada en Alemania.

12 El 16 de septiembre de 1999, Nemetschek transfirió 102 millones de ATS a Bausoftware.

Mediante contrato de aportación de 22 de septiembre de 1999, se transfirió a Bausoftware la explotación de la empresa unipersonal no registrada «Ing. Auer “Die Bausoftware”», con sede en Mondsee (República de Austria).

13 Esta transferencia se aprobó en la junta general de Bausoftware celebrada el mismo día.

14 En esta misma junta, se nombró coadministrador de Bausoftware al Sr. Auer, que residía en Austria, y se le concedió un derecho especial de administración. Por último, se sustituyó la denominación de la empresa por la de ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Mediante resolución de 6 de junio de 2005, el Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr giró a esta empresa, tras someterla a inspección, una liquidación en concepto de impuesto sobre las aportaciones por un importe de 104.680,20 euros, correspondiente al 1 % del valor de los derechos sociales, con motivo del traslado de Alemania a Austria de la sede de dirección efectiva y conforme a lo dispuesto en la KVG.

16 En el recurso de apelación interpuesto contra esta resolución por ING. AUER – Die Bausoftware, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Tribunal fiscal independiente, sede de Linz), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Si se traslada la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona jurídica desde un Estado miembro que, antes de su constitución, ha suprimido el impuesto sobre las aportaciones a otro Estado miembro que en esa fecha sí lo percibe, ¿impide el hecho de que el primer Estado miembro haya renunciado a la percepción del impuesto sobre las aportaciones al haber suprimido su base jurídica en el ordenamiento nacional que se califique a dicha sociedad, asociación o persona jurídica de sociedad de capital “a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones” en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra g), [...] y del artículo 4, apartado 3, letra b), de la Directiva [69/335]?

2) ¿Prohíbe el artículo 7, apartado 2, de la Directiva [69/335] al Estado miembro al que una sociedad de capital ha trasladado la sede de su dirección efectiva percibir, con motivo de dicho traslado, el impuesto sobre las aportaciones por las operaciones descritas en el artículo 4, apartado 1, letras a) y g), de la Directiva [69/335], si dichas operaciones tuvieron lugar en un momento en que la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital se encontraba en un Estado miembro que, antes de la constitución de la sociedad de capital, había renunciado a percibir el impuesto sobre las aportaciones al haber suprimido su base jurídica en el ordenamiento nacional?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la renuncia por un Estado miembro a la percepción del impuesto sobre las aportaciones impide que se califique a una sociedad de sociedad de capital «a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones», en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335, con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva de este Estado miembro a otro Estado miembro donde todavía se percibe este impuesto.

18 Con carácter preliminar, debe precisarse que el examen del Tribunal de Justicia no tiene por objeto determinar si la inscripción de Bausoftware en el Registro Mercantil de la República de Austria, el 9 de septiembre de 1999, y el pago de 102 millones de ATS por Nemetschek a favor de aquélla, el 16 de septiembre de 1999, pueden calificarse de constitución de una sociedad de

capital o de aumento del capital social de una sociedad de capital y, por lo tanto, de operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones conforme al artículo 4, apartado 1, letras a) o c), de la Directiva 69/335.

19 Por otro lado, se deriva de reiterada jurisprudencia que, en el marco de un procedimiento interpuesto con arreglo al artículo 234 CE, que se basa en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional (sentencias de 15 de noviembre de 1979, *Denkavit Futtermittel*, 36/79, Rec. p. 3439, apartado 12, y de 15 de mayo de 2003, *RAR*, C?282/00, Rec. p. I?4741, apartado 46). Por consiguiente, el examen del Tribunal de Justicia parte de la interpretación por el órgano jurisdiccional remitente de los hechos expuestos en los apartados 11 a 14 de la presente sentencia como traslado de la sede de dirección efectiva de un Estado miembro a otro.

20 Se deduce de la resolución de remisión que la sociedad de que se trata en el litigio principal es una sociedad austriaca de responsabilidad limitada.

21 Del tenor del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335, reproducido en el apartado 4 de la presente sentencia, se deriva que esta disposición fija, de manera imperativa y uniforme para todos los Estados miembros, qué sociedades tienen la consideración de sociedades de capital a efectos de la Directiva 69/335.

22 Además, el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva determina las operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones.

23 En lo que atañe al traslado de la sede de dirección efectiva, el artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335 establece que está sujeto al impuesto sobre las aportaciones, en particular, «el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona moral que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, [pero] no lo esté en el otro Estado miembro».

24 Sin embargo, conforme al artículo 4, apartado 3, letra b), de esta Directiva, no se considera constitución de una sociedad de capital a los efectos del apartado 1, letra a), del mismo artículo «el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral, que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en cada uno de tales Estados miembros».

25 Se desprende de lo anterior que para que una operación de este tipo pueda quedar sujeta al impuesto sobre las aportaciones en el Estado miembro de destino, la sociedad de que se trate no debe considerarse sociedad de capital en el Estado miembro de origen a efectos de la percepción de dicho impuesto.

26 Los Estados miembros que han presentado observaciones ante el Tribunal del Justicia sostienen que las sociedades que no tributen por el impuesto sobre las aportaciones en el Estado miembro de origen por haber suprimido éste el mencionado impuesto no reciben en este Estado la consideración de sociedades de capital, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, de tal modo que reúnen los requisitos exigidos en el artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335.

27 Sin embargo, no puede acogerse este análisis, ya que supone primar la calificación de sociedad de capital resultante del Derecho interno sobre la derivada de la Directiva 69/335.

28 Como se expone en el apartado 21 de la presente sentencia, el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 69/335 fija, de manera imperativa y uniforme para todos los Estados miembros, qué sociedades deben considerarse sociedades de capital a efectos de dicha Directiva.

29 Por consiguiente, procede estimar que una sociedad que adopta alguna de las formas jurídicas previstas en el mencionado artículo 3, apartado 1, constituye una sociedad de capital en el sentido de la Directiva 69/335 y, por lo tanto, no puede estar sujeta al impuesto sobre las aportaciones con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva de un Estado miembro a otro, por el hecho de que no se la considere sociedad de capital en el Estado miembro de origen.

30 Debe añadirse que, en cambio, esta divergencia en la calificación, que supone la aplicabilidad del artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335, es posible cuando se trata de las sociedades contempladas en el artículo 3, apartado 2, de ésta.

31 Si bien dispone que «a los efectos de la aplicación de la [...] Directiva [69/335], se asimilarán a las sociedades de capital cualesquiera otras sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos», esta disposición permite que los Estados miembros no consideren como tales, para la percepción del impuesto sobre las aportaciones, a estas sociedades, asociaciones o personas jurídicas asimiladas.

32 Por lo tanto, este margen de apreciación de los Estados miembros, que no se reconoce por lo que respecta a las sociedades mencionadas en el apartado 1 de dicho artículo, puede conducir a que una entidad determinada reciba la calificación de sociedad de capital en un Estado miembro pero no en otro. En los casos de divergencia en la calificación, el traslado de la sede de dirección efectiva de la entidad de que se trate queda comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335.

33 Por añadidura, el Tribunal de Justicia ha declarado que primar el criterio de la sujeción en el Estado miembro de origen sobre el de la calificación de sociedad de capital que establece el artículo 4, apartado 1, letra g), de la Directiva 69/335 es contrario a las disposiciones de ésta, dado que permite gravar con el impuesto sobre las aportaciones casos para los que esta Directiva no prevé tal gravamen (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de junio de 2007, Comisión/Grecia, C-178/05, Rec. p. I-0000, apartados 26 a 30).

34 Además, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que si bien los Estados miembros, conforme al artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335, tienen la facultad de eximir del impuesto sobre las aportaciones las aportaciones a sociedades, esta exención no puede tener como consecuencia permitir que otro Estado miembro las grave (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Rec. p. I-525, apartado 43).

35 Por consiguiente, la circunstancia de que un Estado miembro haya hecho uso de la facultad prevista en el mencionado artículo 7, apartado 2, suprimiendo el impuesto sobre las aportaciones, no implica que, con motivo del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad de capital desde este Estado miembro a otro, este segundo Estado miembro pueda automáticamente sujeta esta operación a dicho impuesto.

36 De todo lo expuesto anteriormente resulta que el artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que la renuncia por un Estado

miembro a la percepción del impuesto sobre las aportaciones no impide que se califique a una sociedad perteneciente a alguna de las categorías mencionadas en el artículo 3, apartado 1, letra a), de dicha Directiva de sociedad de capital a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra g), de esta Directiva, con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva de este Estado miembro a otro Estado miembro donde todavía se percibe este impuesto.

37 Partiendo de esta interpretación, procede abordar las alegaciones formuladas en el procedimiento sustanciado ante el Tribunal de Justicia acerca de la eventual evasión fiscal que puede derivarse del uso abusivo de las disposiciones de la Directiva 69/335, si se interpreta en este sentido.

38 A este respecto, aunque, en el plano formal, el órgano jurisdiccional remitente ha limitado sus cuestiones a la interpretación del artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), y del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335, tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia le facilite todos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto de que conoce con independencia de que ese órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de sus cuestiones (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, apartado 8; de 4 de marzo de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Rec. p. I-1301, apartado 16, y de 26 de abril de 2007, Alevizos, C-392/05, Rec. p. I-0000, apartado 64).

39 Por lo tanto, procede examinar si la interpretación del artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), de la Directiva 69/335 que se expone en el apartado 36 de la presente sentencia puede facilitar que se haga un uso abusivo del Derecho comunitario con el fin de eludir disposiciones de una normativa nacional como las controvertidas en el litigio principal.

40 En primer lugar, debe señalarse que la Directiva 69/335 no contiene ninguna norma especialmente destinada a prevenir el riesgo de evasión fiscal.

41 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado que la aplicación de la normativa comunitaria no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véase la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 69).

42 Por consiguiente, la protección que concede el Derecho comunitario no abarca los casos en que un sujeto de Derecho, persona física o jurídica, pretenda ampararse de forma abusiva o fraudulenta en normas comunitarias con la única finalidad de soslayar la legislación de un Estado miembro.

43 Es cierto que el hecho de que se haya constituido una sociedad en un Estado miembro determinado para acogerse a una legislación más ventajosa no basta por sí solo para que se imponga la conclusión de que se ha utilizado de modo abusivo la normativa comunitaria.

44 Sin embargo, la constitución de una sociedad en un Estado miembro en el marco de montajes puramente artificiales y carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente exigible, excede el ámbito de la protección que la Directiva 69/335 debe conceder a las sociedades a las que se aplica.

45 De esta circunstancia se deriva que las consecuencias resultantes de la interpretación del artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), de la Directiva 69/335 que se expone en el apartado

36 de la presente sentencia no deben favorecer conductas caracterizadas por la creación de montajes artificiales con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

46 Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en las circunstancias del asunto principal existen elementos objetivos que evidencien esta práctica abusiva.

47 En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que la renuncia por un Estado miembro a la percepción del impuesto sobre las aportaciones no impide que se califique a una sociedad perteneciente a alguna de las categorías mencionadas en el artículo 3, apartado 1, letra a), de dicha Directiva de sociedad de capital a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra g), de esta Directiva, con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva de este Estado miembro a otro Estado miembro donde todavía se percibe este impuesto. Sin embargo, esta interpretación no puede favorecer conductas caracterizadas por la creación de montajes artificiales con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en las circunstancias del asunto principal existen elementos objetivos que evidencien esta práctica abusiva.

Costas

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 4, apartados 1, letra g), y 3, letra b), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, y por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea, debe interpretarse en el sentido de que la renuncia por un Estado miembro a la percepción del impuesto sobre las aportaciones no impide que se califique a una sociedad perteneciente a alguna de las categorías mencionadas en el artículo 3, apartado 1, letra a), de dicha Directiva de sociedad de capital a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra g), de esta Directiva, con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva de este Estado miembro a otro Estado miembro donde todavía se percibe este impuesto. Sin embargo, esta interpretación no puede favorecer conductas caracterizadas por la creación de montajes artificiales con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en las circunstancias del asunto principal existen elementos objetivos que evidencien esta práctica abusiva.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.