

Causa C-251/06

Firma ING. AUER - Die Bausoftware GmbH

contro

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

«Imposte indirette — Raccolta di capitali — Trasferimento della sede di una società — Soppressione dell'imposta sui conferimenti riscossa su una società»

Conclusioni dell'avvocato generale M. Poiares Maduro, presentate il 21 giugno 2007

Sentenza della Corte (Quarta Sezione) 8 novembre 2007

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte indirette sulla raccolta di capitali — Imposta sui conferimenti gravante sulle società di capitali

[Direttiva del Consiglio 69/335, artt. 3, n. 1, lett. a), 4, n. 1, lett. g), n. 3, lett. b), e 7, n. 2]

L'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), della direttiva 69/335, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla direttiva 85/303 e dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea, dev'essere interpretato nel senso che la rinuncia di uno Stato membro alla riscossione dell'imposta sui conferimenti non osta a che una società rientrante in una delle categorie menzionate all'art. 3, n. 1, lett. a), di tale direttiva sia qualificata come società di capitali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. g), della citata direttiva in caso di trasferimento della sede della sua direzione effettiva da tale Stato membro verso un altro Stato membro in cui l'imposta venga tuttora riscossa.

Infatti, l'art. 3, n. 1, della direttiva 69/335 elenca in via tassativa e uniforme per tutti gli Stati membri le società che devono essere qualificate come società di capitali ai sensi della direttiva stessa. Di conseguenza, dal momento che una società riveste l'una o l'altra delle forme giuridiche previste al suddetto art. 3, n. 1, si deve ritenere che essa costituisca una società di capitali ai sensi della direttiva 69/335 e non può quindi essere assoggettata all'imposta sui conferimenti in caso di trasferimento della sede della sua direzione effettiva da uno Stato membro verso un altro, per il fatto che non sarebbe considerata una società di capitali nello Stato membro d'origine. Pertanto, la circostanza che uno Stato membro abbia esercitato la facoltà prevista all'art. 7, n. 2, sopprimendo l'imposta sui conferimenti non implica che, in caso di trasferimento della sede della direzione effettiva di una società di capitali da tale Stato membro verso un altro Stato membro, quest'ultimo possa automaticamente assoggettare tale operazione alla detta imposta.

Tuttavia, una siffatta interpretazione non può condurre a favorire comportamenti caratterizzati dalla realizzazione di situazioni create artificialmente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Spetta al giudice del rinvio verificare se le circostanze della causa principale racchiudano elementi obiettivi che costituiscono una siffatta pratica abusiva.

(v. punti 21, 28-29, 35, 45-47 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

8 novembre 2007 (*)

«Imposte indirette – Raccolta di capitali – Trasferimento della sede di una società – Soppressione dell'imposta sui conferimenti riscossa su una società»

Nel procedimento C-251/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte ai sensi dell'art. 234 CE, dall'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria), con decisione 31 maggio 2006, pervenuta in cancelleria il 6 giugno 2006, nella causa tra

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

e

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. G. Arestis, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), dai sigg. E. Juhász e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 29 marzo 2007,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, dai sigg. J. Wiedlroither e G. Aigner, Rechtsanwälte;
- per il governo austriaco, dalla sig.ra C. Persendorfer nonché dai sigg. G. Glega e J. Bauer, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dalle sig.re I. Pouli e M. Tassopoulou, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, dal sig. M. Muñoz Pérez, in qualità di agente;
- per il governo polacco, dalla sig.ra E. O?miecka-Tamecka, in qualità di agente;

– per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra M. Afonso e dal sig. W. Mölls, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 giugno 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), nonché dell'art. 7, n. 2, della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23), e dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21 e GU 1995, L 1, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Firma ING. AUER–Die Bausoftware GmbH (in prosieguo: la «ING. AUER – Die Bausoftware») e il Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (ufficio delle imposte della Freistadt Rohrbach Urfahr) in merito ad un ordine di pagamento, emesso da quest'ultimo, di un'imposta sui conferimenti per un importo pari a EUR 104 680,20.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, nn. 1 e 2, della direttiva 69/335 così dispone:

«1. Le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti sono tassabili unicamente nello Stato membro sul territorio del quale si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento in cui hanno luogo dette operazioni.

2. Allorché la sede della direzione effettiva di una società di capitali si trova in un paese terzo e la sua sede statutaria in uno Stato membro, le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti sono tassabili nello Stato membro in cui si trova la sede statutaria».

4 L'art. 3 della direttiva 69/335 recita:

«1. Sono considerate società di capitali, ai sensi della presente direttiva:

a) le società di diritto belga, danese, tedesco, spagnolo, francese, ellenico, irlandese, italiano, lussemburghese, olandese, portoghese e del Regno Unito, denominate:

(...)

– 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;

le società di diritto austriaco denominate:

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

(...)

2. Per l'applicazione della presente direttiva, è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro. Tuttavia, gli Stati membri possono non considerare queste ultime come tali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti».

5 Ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 3, della direttiva 69/335:

«1. Sono sottoposte all'imposta sui conferimenti le operazioni seguenti:

a) la costituzione di una società di capitali;

(...)

c) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura;

(...)

g) il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva di una società, associazione o persona giuridica che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in quest'ultimo Stato membro, mentre non lo è nell'altro Stato membro;

(...)

3. Non si considera costituzione di società ai sensi del paragrafo 1, lettera a), qualsiasi modifica dell'atto costitutivo o dello statuto di una società di capitali ed in particolare:

(...)

b) il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in ciascuno di detti Stati membri;

(...)».

6 L'art. 7, nn. 1 e 2, della direttiva 69/335 dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 9 e che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%.

(...)

2. Gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'unica aliquota non superiore all'1% le operazioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1».

Le normative nazionali

La normativa austriaca

7 Il fondamento normativo per la riscossione di un'imposta sui conferimenti in Austria è rappresentato dalla parte I della legge sull'imposta sulla circolazione dei capitali (Kapitalverkehrsteuergesetz) 16 ottobre 1934 (deutsches RGBl. I. S 1058/1934), come modificata dalla legge 12 gennaio 1999 (BGBl. I, 28/1999; in prosieguo: il «KVG»).

8 Ai sensi dell'art. 2 del KVG:

«Sono soggetti all'imposta sui conferimenti:

(...)

5. Il trasferimento della direzione o della sede statutaria di una società di capitali straniera verso l'Austria se la società di capitali attraverso questo trasferimento diventa austriaca. Ciò non vale se la società di capitali prima del trasferimento della direzione o della sede statutaria veniva considerata come società di capitali ai fini della riscossione dell'imposta sui conferimenti in uno Stato membro dell'Unione europea;

(...)».

9 L'art. 4, nn. 1 e 2, del KVG elenca le società di capitali e le società ad esse equiparate ai fini della riscossione dell'imposta sui conferimenti. Costituiscono, segnatamente, società di capitali, conformemente all'art. 4, n. 1, punto 2, del KVG, le società a responsabilità limitata («Gesellschaften mit beschränkter Haftung»).

La normativa tedesca

10 L'art. 4, n. 1, punto 2, della legge sul miglioramento della disciplina generale dei mercati finanziari (legge di sostegno ai mercati finanziari) [Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktbeförderungsgesetz)] 22 febbraio 1990 (BGBl. 1990 I, pag. 266) ha abrogato la legge relativa all'imposta sulla circolazione dei capitali (Kapitalverkehrsteuergesetz) 17 novembre 1972 (BGBl. 1972 I, pag. 2130), sopprimendo così l'imposta sui conferimenti a decorrere dal 1° gennaio 1992.

Controversia principale e questioni pregiudiziali

11 Il 9 settembre 1999 una società che si era costituita il 28 luglio dello stesso anno veniva iscritta nel registro delle imprese della Repubblica d'Austria con la denominazione sociale «Bausoftware GmbH» (in prosieguo: la «Bausoftware»). Unico socio ne era la Nemetschek AG (in prosieguo: la «Nemetschek»), società di diritto tedesco. La sede della direzione effettiva della Bausoftware si trovava in Germania.

12 Il 16 settembre 1999 la Nemetschek versava un contributo di ATS 102 milioni alla Bausoftware. Con contratto di cessione del 22 settembre 1999 la gestione dell'impresa individuale non registrata «ING. AUER "Die Bausoftware"», con sede a Mondsee (Repubblica d'Austria), veniva conferita alla Bausoftware.

13 Il conferimento veniva approvato dall'assemblea generale della Bausoftware svoltasi lo stesso giorno.

14 La stessa assemblea nominava il sig. Auer, residente in Austria, amministratore delegato aggiunto della Bausoftware e attribuiva a quest'ultimo un diritto speciale di amministrazione sull'impresa. Infine, veniva cambiato il nome della società, che diveniva ING. AUER– Die Bausoftware.

15 In seguito ad un'ispezione presso tale società, il Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, con decisione 6 giugno 2005, ordinava a quest'ultima di pagare un'imposta sui conferimenti per un importo di EUR 104 680,20, pari all'1% del valore dei diritti sociali, a motivo del trasferimento della sede della direzione effettiva dalla Germania all'Austria, conformemente alle disposizioni del KVG.

16 Investito dell'appello interposto dalla ING. AUER- Die Bausoftware avverso tale decisione, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (commissione tributaria indipendente, sezione di Linz), decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, nel caso in cui la sede della direzione effettiva di una società, associazione o persona giuridica venga trasferita da uno Stato membro che, prima della costituzione di quest'ultima, abbia soppresso l'imposta sui conferimenti in un altro Stato membro che, in quel momento, applica tale imposta, il fatto che il primo Stato abbia rinunciato ad applicare l'imposta sui conferimenti attraverso l'abrogazione del corrispondente fondamento normativo di diritto interno osti alla qualificazione di tale società, associazione o persona giuridica come società di capitali "per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti", ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. g), (...) e dell'art. 4, n. 3, lett. b), della [direttiva 69/335].

2) Se l'art. 7, n. 2, della [direttiva 69/335/CEE] vieti allo Stato membro in cui una società di capitali trasferisce la sede della propria direzione effettiva di applicare, in occasione di tale trasferimento, l'imposta sui conferimenti relativa alle operazioni descritte all'art. 4, n. 1, lett. a) e g), della direttiva (...) nel caso in cui le operazioni abbiano avuto luogo nel periodo in cui la società di capitali aveva la sede della propria direzione effettiva in uno Stato membro che, prima della sua costituzione come società di capitali, abbia rinunciato ad applicare l'imposta sui conferimenti mediante l'abrogazione del corrispondente fondamento normativo di diritto interno».

Sulle questioni pregiudiziali

17 Con le questioni pregiudiziali sollevate, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se la rinuncia di uno Stato membro alla riscossione dell'imposta sui conferimenti osti a che una società sia qualificata come società di capitali «per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti», ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva 69/335, in caso di trasferimento della sede della sua direzione effettiva da tale Stato membro verso un altro Stato membro in cui l'imposta venga tuttora riscossa.

18 In via preliminare occorre precisare che non è oggetto di esame da parte della Corte il problema se l'iscrizione nel registro delle imprese della Repubblica d'Austria della Bausoftware, il 9 settembre 1999, e il versamento di ATS 102 milioni in suo favore da parte della Nemetschek il 16 settembre 1999, possano essere considerati una costituzione di società di capitali o un aumento del capitale sociale di una società di capitali ed essere soggetti, in quanto tali, all'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. a), o lett. c), della direttiva 69/335.

19 Peraltro, emerge da una costante giurisprudenza che, nell'ambito di un procedimento ex art. 234 CE, basato sulla netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale (sentenze 15 novembre 1979, causa 36/79, Denkavit Futtermittel, Racc. pag. 3439, punto 12, e 15 maggio

2003, causa C-282/00, RAR, Racc. pag. I-4741, punto 46). Pertanto, l'esame della Corte si basa sulla constatazione del giudice del rinvio secondo cui i fatti esposti ai punti 11-14 della presente sentenza costituiscono un trasferimento della sede della direzione effettiva da uno Stato membro all'altro.

20 Dall'ordinanza di rinvio risulta che la società ricorrente nella causa principale è una società a responsabilità limitata di diritto austriaco.

21 Risulta dall'art. 3, n. 1, lett. a), terzo trattino, della direttiva 69/335, il cui testo è riportato al punto 4 della presente sentenza, che tale articolo elenca in via tassativa e uniforme per tutti gli Stati membri le società che hanno la qualità di società di capitali ai sensi della direttiva 69/335.

22 Inoltre, l'art. 4, n. 1, della suddetta direttiva determina quali sono le operazioni soggette ad imposta sui conferimenti.

23 Per quanto riguarda il trasferimento della sede della direzione effettiva, l'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva 69/335 stabilisce che «il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva di una società, associazione o persona giuridica che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in quest'ultimo Stato membro, mentre non lo è nell'altro Stato membro» è sottoposto segnatamente all'imposta sui conferimenti.

24 Invece, conformemente all'art. 4, n. 3, lett. b), di tale direttiva «il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in ciascuno di detti Stati membri» non rappresenta una costituzione di una società di capitali ai sensi del n. 1, lett. a), dello stesso articolo.

25 Ne consegue che, affinché un'operazione del genere possa essere soggetta all'imposta sui conferimenti nello Stato membro di destinazione, la società interessata non dev'essere considerata, per la riscossione della detta imposta, come una società di capitali nello Stato membro d'origine.

26 Gli Stati membri che hanno presentato osservazioni alla Corte sostengono che, dal momento che una società non è stata tassata a titolo d'imposta sui conferimenti nello Stato membro d'origine in ragione della soppressione, da parte di quest'ultimo, della detta imposta, la stessa società non è considerata, ai fini della riscossione dell'imposta sui conferimenti, come una società di capitali in tale Stato, soddisfacendo così le condizioni poste all'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva 69/335.

27 Tuttavia, una siffatta analisi non può essere condivisa, salvo privilegiare la qualifica di società di capitali accolta dall'ordinamento interno rispetto a quella che discende dalla direttiva 69/335.

28 Infatti, come esposto al punto 21 della presente sentenza, l'art. 3, n. 1, della direttiva 69/335 elenca in via tassativa e uniforme per tutti gli Stati membri le società che devono essere qualificate come società di capitali ai sensi della direttiva stessa.

29 Di conseguenza, dal momento che una società riveste l'una o l'altra delle forme giuridiche previste al suddetto art. 3, n. 1, si deve ritenere che essa costituisca una società di capitali ai sensi della direttiva 69/335 e non può quindi essere assoggettata all'imposta sui conferimenti in caso di trasferimento della sede della sua direzione effettiva da uno Stato membro verso un altro, per il fatto che essa non sarebbe considerata una società di capitali nello Stato membro d'origine.

30 Si deve aggiungere che una siffatta divergenza di qualificazione, che rende applicabile l'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva 69/335, è invece possibile qualora si tratti di società menzionate all'art. 3, n. 2, di quest'ultima.

31 Infatti, pur disponendo che «per l'applicazione della direttiva [69/335], è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro», detta norma consente tuttavia agli Stati membri di non considerare come tali, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti, le società, associazioni o persone giuridiche così assimilate.

32 Il margine discrezionale così riconosciuto agli Stati membri, che non sussiste per quanto riguarda le società menzionate al n. 1 del detto articolo, può quindi condurre a che una determinata entità sia qualificata come società di capitali in uno Stato membro, mentre essa non lo è in un altro. Nel caso di una siffatta divergenza di qualificazione, il trasferimento della sede della direzione effettiva dell'entità in questione ricadrebbe nell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva 69/335.

33 Per di più, la Corte ha già dichiarato che il fatto di privilegiare il criterio dell'assoggettamento nello Stato membro d'origine rispetto a quello della qualificazione come società di capitali previsto all'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva 69/335 è contrario a quanto disposto da quest'ultima, in quanto consentirebbe un'imposizione a titolo di imposta sui conferimenti in casi in cui tale direttiva 69/335 non lo prevede (v., in tal senso, sentenza 7 giugno 2007, causa C-178/05, Commissione/Grecia, non ancora pubblicata nella Raccolta, punti 26-30).

34 Risulta inoltre dalla giurisprudenza della Corte che, se è vero che, conformemente all'art. 7, n. 2, della direttiva 69/335, gli Stati membri sono liberi di esentare dall'imposta sui conferimenti i conferimenti in società, da una siffatta esenzione non può derivare la facoltà in capo a un altro Stato membro di imporre i detti conferimenti (v., in tal senso, sentenza 12 gennaio 2006, causa C-494/03, Senior Engineering Investments, Racc. pag. I-525, punto 43).

35 Pertanto, il fatto che uno Stato membro abbia esercitato la facoltà prevista al detto art. 7, n. 2, sopprimendo l'imposta sui conferimenti non implica che, in caso di trasferimento della sede della direzione effettiva di una società di capitali da tale Stato membro verso un altro Stato membro, quest'ultimo possa automaticamente assoggettare tale operazione alla detta imposta.

36 Discende da quanto precede che l'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), della direttiva 69/335 dev'essere interpretato nel senso che la rinuncia di uno Stato membro alla riscossione dell'imposta sui conferimenti non osta a che una società rientrante in una delle categorie menzionate all'art. 3, n. 1, lett. a), di tale direttiva sia qualificata come società di capitali per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. g), della citata direttiva in caso di trasferimento della sede della sua direzione effettiva da tale Stato membro verso un altro Stato membro in cui l'imposta venga tuttora riscossa.

37 Data tale interpretazione, occorre aggiungere che durante il procedimento dinanzi alla Corte è stata sollevata la questione dell'eventuale evasione fiscale che deriverebbe dall'utilizzazione abusiva delle disposizioni della direttiva 69/335 così interpretata.

38 Al riguardo, benché formalmente il giudice del rinvio abbia limitato le sue questioni all'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), nonché dell'art. 7, n. 2, della direttiva 69/335, ciò non osta a che la Corte gli fornisca tutti gli elementi interpretativi di diritto comunitario che possono essergli utili per dirimere la controversia sottopostagli, a prescindere dal fatto che vi abbia fatto o no riferimento nel formulare le sue questioni (v., in tal senso, sentenze 12 dicembre 1990, causa C-241/89, SARPP, Racc. pag. I-4695, punto 8; 4 marzo 1999, causa C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Racc. pag. I-1301, punto 16, e 26 aprile 2007, causa C-392/05, Alevizos, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 64).

39 Occorre quindi esaminare se l'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), della direttiva 69/335 fornita al punto 36 della presente sentenza possa contribuire ad un'utilizzazione abusiva del diritto comunitario al fine di eludere le disposizioni di una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale.

40 Si deve anzitutto rilevare che la direttiva 69/335 non contiene alcuna norma specificamente destinata a prevenire il rischio di evasione fiscale.

41 Tuttavia, la Corte ha già dichiarato che l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (v. sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 69).

42 La protezione offerta dal diritto comunitario non riguarda quindi le situazioni in cui un soggetto giuridico, persona fisica o giuridica, intende avvalersi in modo abusivo o fraudolento delle norme comunitarie al solo fine di sottrarsi alla normativa di uno Stato membro.

43 Certo, la circostanza che una società sia stata creata in un determinato Stato membro al fine di beneficiare di una normativa più vantaggiosa non è di per sé sufficiente a constatare l'esistenza di un impiego abusivo della normativa comunitaria.

44 Tuttavia, la costituzione di una società in uno Stato membro nell'ambito di costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, finalizzata a eludere l'imposta normalmente dovuta va al di là della protezione che la direttiva 69/335 deve garantire a favore delle società in essa menzionate.

45 Ne consegue che gli effetti derivanti dall'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), della direttiva 69/335 fornita al punto 36 della presente sentenza non devono favorire i comportamenti caratterizzati dalla realizzazione di situazioni create artificialmente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

46 Spetta quindi al giudice del rinvio verificare se le circostanze della causa principale racchiudano elementi obiettivi che costituiscono una siffatta pratica abusiva.

47 In queste circostanze, si devono risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dichiarando che l'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), della direttiva 69/335 dev'essere interpretato nel senso che la rinuncia di uno Stato membro alla riscossione dell'imposta sui conferimenti non osta a che una società rientrante in una delle categorie menzionate all'art. 3, n. 1, lett. a), di tale direttiva sia qualificata come società di capitali per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. g), della citata direttiva in caso di trasferimento della sede della sua direzione effettiva da tale Stato membro verso un altro Stato membro in cui l'imposta venga tuttora riscossa. Tuttavia, una siffatta interpretazione non può condurre a favorire comportamenti caratterizzati

dalla realizzazione di situazioni create artificialmente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Spetta al giudice del rinvio verificare se le circostanze della causa principale racchiudano elementi obiettivi che costituiscono una siffatta pratica abusiva.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

L'art. 4, nn. 1, lett. g), e 3, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE e dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea, dev'essere interpretato nel senso che la rinuncia di uno Stato membro alla riscossione dell'imposta sui conferimenti non osta a che una società rientrante in una delle categorie menzionate all'art. 3, n. 1, lett. a), di tale direttiva sia qualificata come società di capitali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. g), della citata direttiva in caso di trasferimento della sede della sua direzione effettiva da tale Stato membro verso un altro Stato membro in cui l'imposta venga tuttora riscossa. Tuttavia, una siffatta interpretazione non può condurre a favorire comportamenti caratterizzati dalla realizzazione di situazioni create artificialmente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Spetta al giudice del rinvio verificare se le circostanze della causa principale racchiudano elementi obiettivi che costituiscono una siffatta pratica abusiva.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.