

Cauza C-251/06

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

împotriva

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulat de

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

„Impozite indirecte — Acumulări de capital — Transferul sediului social al unei societăți — Eliminarea impozitului pe capital aplicat unei societăți”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozitarea indirectă a majorării de capital — Impozit pe capital aplicat societăților de capital

[Directiva 69/335 a Consiliului, art. 3 alin. (1) lit.(a), art. 4 alin. (1) lit. (g) și alin.(3) lit.(b) și art. 7 alin. (2)]

Articolul 4 alineatul (1) litera (g) și alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 privind impozitele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificat prin Directiva 85/303 și prin Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană, trebuie interpretat în sensul că renunțarea unui stat membru la aplicarea impozitului pe capital nu se opune calificării unei societăți care aparține uneia dintre categoriile menționate la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din această directivă drept societate de capital în scopul aplicării impozitului pe capital, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (g) din respectiva directivă, cu ocazia transferului sediului său de administrare din acest stat membru către un alt stat membru, unde acest impozit se aplică încă.

Într-adevăr, articolul 3 alineatul (1) din Directiva 69/335 stabilește, în mod imperativ și uniform pentru toate statele membre, societățile care trebuie considerate societăți de capital în sensul acestei directive. Prin urmare, în cazul în care o societate îmbracă una dintre formele juridice prevăzute la articolul 3 alineatul (1) menționat, aceasta trebuie considerată ca fiind o societate de capital în sensul Directivei 69/335 și nu poate fi, așadar, supus impozitului pe capital cu ocazia unui transfer al sediului său de administrare dintr-un stat membru în altul pentru motivul că nu ar fi considerată o societate de capital în statul membru de origine. Prin urmare, faptul că un stat membru a pus în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 7 alineatul (2), eliminând impozitul pe capital, nu implică, cu ocazia transferului sediului de administrare al unei societăți de capital din acest stat membru către un alt stat membru, faptul că acesta din urmă poate supune în mod automat această operațiune impozitului respectiv.

Totuși, o astfel de interpretare nu poate conduce la favorizarea unor conduite caracterizate prin realizarea de aranjamente artificiale în scopul unic de a obține un avantaj fiscal. Instanța de trimitere are obligația să verifice dacă circumstanțele acțiunii principale cuprind elemente obiective constitutive ale unei astfel de practici abuzive.

(a se vedea punctele 21, 28, 29, 35 și 45-47 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

8 noiembrie 2007(*)

„Impozite indirecte – Acumulări de capital – Transferul sediului social al unei societăți – Eliminarea impozitului pe capital aplicat unei societăți”

În cauza C-251/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria), prin Decizia din 31 mai 2006, primită de Curte la 6 iunie 2006, în procedura

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

împotriva

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii E. Juhász și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 29 martie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, de J. Wiedlroither și G. Aigner, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul austriac, de doamna C. Pesendorfer, precum și de domnii G. Glega și J. Bauer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de doamnele I. Pouli și M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

- pentru guvernul spaniol, de domnul Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul polonez, de doamna O?niecka?Tamecka, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de doamna M. Afonso ?i de domnul W. Mölls, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 21 iunie 2007,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 4 alineatul (1) litera (g) ?i alineatul (3) litera (b), precum ?i a articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind impozitele indirecte aplicate major?rii capitalului (JO L 249, p. 25, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 75) ?i prin Actul privind condi?iile de aderare la Uniunea European? a Republicii Austria, a Republicii Finlanda ?i a Regatului Suediei ?i adapt?rile tratatelor pe care se întemeiaz? Uniunea European? (JO 1994, C 241, p. 21 ?i JO 1995, L 1, p. 1, denumit? în continuare „Directiva 69/335”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (denumit? în continuare „ING. AUER – Die Bausoftware”), pe de o parte, ?i Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (administra?ia financiar? din Freistadt Rohrbach Urfahr), pe de alt? parte, cu privire la reclamarea de c?tre acesta din urm? a unui impozit pe capital de 104 680,20 euro.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Articolul 2 alineatele (1) ?i (2) din Directiva 69/335 prevede:

„(1) Tranzac?iile la care se aplic? taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se taxeaz? numai în statele membre pe al c?ror teritoriu este situat sediul de administrare al unei societ??i de capital în momentul derul?rii acestor tranzac?ii.

(2) Dac? sediul de administrare al unei societ??i de capital este situat într-o ?ar? ter??, iar sediul s?u social este situat într-un stat membru, tranzac?iile la care se aplic? taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] sunt taxate în statul membru în care este situat sediul social.”

4 Articolul 3 din Directiva 69/335 prevede:

„(1) În sensul prezentei directive expresia «societate de capital» desemneaz?:

(a) societ??i aflate sub inciden?a legisla?iei belgiene, germane, franceze, italiene, irlandeze, din Luxemburg ?i ??rile de Jos cunoscute drept:

[...]

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

a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée;

societăți aflate sub incidența legislației austriece cunoscute sub denumirile de:

- «Aktiengesellschaft»,
- «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»;

[...]

(2) În sensul prezentei directive, orice altă societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ este considerată societate de capital. Cu toate acestea, un stat membru are dreptul să nu o considere ca atare în ceea ce privește aplicarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitul pe capital»].”

5 Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (3) din Directiva 69/335:

„(1) Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

(a) înființarea unei societăți de capital;

[...]

(c) o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

[...]

(g) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice care este luat în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru;

[...]

(3) Înființarea în sensul alineatului (1) litera (a) nu include nicio modificare a actului constitutiv sau a statutului unei societăți de capital, în special:

[...]

(b) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare sau a sediului social al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice care este luat în evidență în ambele state membre, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital;

[...]”

6 Articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335 prevede:

„(1) Statele membre scutesc de plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tranzacțiile, altele decât cele menționate la articolul 9, care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %.

[...]

(2) Statele membre pot fie s? scuteasc? de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] toate tranzac?iile, altele dec?t cele men?ionate la alineatul (1), fie s? le supun? impozit?rii cu o cot? unic? de cel mult 1 %.”

Reglement?rile na?ionale

Dreptul austriac

7 Temeiul juridic al aplic?rii unui impozit pe capital ?n Austria ?l reprezint? partea I din Legea privind impozitul pe circula?ia capitalurilor (Kapitalverkehrsteuergesetz) din 16 octombrie 1934 (deutsches RGBL. I. S 1058/1934), astfel cum a fost modificat? prin Legea din 12 ianuarie 1999 (BGBl. I, 28/1999, denumit? ?n continuare „KVG”).

8 Potrivit articolului 2 din KVG:

„Sunt supuse impozitului pe capital:

[...]

5. Transferul sediului de administrare sau al sediului social al unei societ??i de capital str?ine c?tre Austria atunci c?nd, prin acest transfer, aceast? societate devine o societate austriac?. Aceast? regul? nu se aplic? ?n cazul ?n care societatea era considerat?, ?nainte de transferul sediului s?u de administrare sau a sediului s?u social, societate de capital ?n scopul aplic?rii impozitului pe capital ?ntr?un stat membru al Uniunii Europene;

[...]”

9 Articolul 4 alineatele 1 ?i 2 din KVG enumer? societ??ile de capital ?i societ??ile considerate societ??i de capital ?n scopul aplic?rii impozitului pe capital. ?n conformitate cu articolul 4 alineatul 1 punctul 2 din KVG, sunt societ??i de capital, printre altele, societ??ile cu r?spondere limitat? („Gesellschaften mit beschränkter Haftung”).

Dreptul german

10 Articolul 4 alineatul 1 punctul 2 din Legea privind ameliorarea cadrului normativ al pie?elor financiare (lege de sus?inere a pie?elor financiare) [Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz)] din 22 februarie 1990 (BGBl. 1990 I, p. 266) a abrogat Legea privind impozitul pe circula?ia capitalurilor (Kapitalverkehrsteuergesetz) din 17 noiembrie 1972 (BGBl. 1972 I, p. 2130) ?i, prin urmare, a eliminat impozitul pe capital ?ncep?nd cu 1 ianuarie 1992.

Ac?iunea principal? ?i ?ntreb?rile preliminare

11 La 9 septembrie 1999, o societate a c?rei constituire fusese declarat? la 28 iulie 1999 a fost ?nscris? ?n registrul firmelor al Republicii Austria sub numele comercial „Bausoftware GmbH” (denumit? ?n continuare „Bausoftware”). Singura sa asociat? era Nemetschek AG (denumit? ?n continuare „Nemetschek”), societate de drept german. Sediul de administrare al Bausoftware se afla ?n Germania.

12 La 16 septembrie 1999, Nemetschek a efectuat o plat? de 102 milioane ATS ?n beneficiul Bausoftware. Prin contractul de aport din 22 septembrie 1999, exploatarea ?ntreprinderii

individuale neînregistrate „Ing. Auer «Die Bausoftware»”, stabilit? în Mondsee (Republica Austria), a fost adus? ca aport firmei Bausoftware.

13 Acest aport a fost aprobat în cadrul adun?rii generale a Bausoftware, care a avut loc în aceea?i zi.

14 La această adunare, domnul Auer, care î?i avea re?edin?a în Austria, a fost numit cogerant al Bausoftware ?i i s?a acordat un drept special de administrare. În sfâr?it, denumirea societ??ii a fost modificat?, aceasta devenind ING. AUER – Die Bausoftware.

15 În urma unui control efectuat la această societate, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr a reclamat acesteia, prin Decizia din 6 iunie 2005, plata unui impozit pe capital de 104 680,20 euro, reprezentând 1 % din valoarea drepturilor în cadrul societ??ii, în temeiul transferului sediului de administrare din Germania în Austria, în conformitate cu dispozi?iile KVG.

16 Sesizat cu apelul formulat de ING. AUER – Die Bausoftware împotriva acestei decizii, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Camera Independent? a Finan?elor, filiala Linz) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În cazul în care sediul de administrare al unei societ??i, asocia?ii sau persoane juridice este transferat dintr?un stat membru care a eliminat impozitul pe capital înainte de constituirea acestei entit??i c?tre un alt stat membru, care aplic? impozitul pe capital la aceea?i dat?, faptul c? primul stat membru a renun?at la aplicarea impozitului pe capital, desfiin?ându?i temeiul juridic na?ional, se opune calific?rii acestei societ??i, asocia?ii sau persoane juridice drept societate de capital «în scopul aplic?rii impozitului pe capital» în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (g) [...] ?i al articolului 4 alineatul (3) litera (b) din [Directiva 69/335]?

2) Articolul 7 alineatul (2) din [Directiva 69/335] interzice statului membru în care o societate de capital î?i transfer? sediul de administrare s? supun? impozitului pe capital, cu ocazia acestui transfer, opera?iunile descrise la articolul 4 alineatul (1) literele (a) ?i (g) din aceea?i directiv? atunci când aceste opera?iuni au loc în cursul unei perioade în care societatea de capital î?i avea sediul de administrare într?un stat membru care renun?ase, înainte de constituirea acestei societ??i, la aplicarea impozitului pe capital, desfiin?ându?i temeiul juridic na?ional?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

17 Prin intermediul întreb?rilor preliminare, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? renun?area unui stat membru la aplicarea impozitului pe capital se opune calific?rii unei societ??i drept societate de capital „în scopul aplic?rii impozitului pe capital”, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335, cu ocazia transferului sediului s?u de administrare din acest stat membru într?un alt stat membru, unde acest impozit se aplic? înc?.

18 Cu titlu introductiv, trebuie precizat c? nu face obiectul analizei Cur?ii chestiunea dac? înscrierea în registrul firmelor al Republicii Austria a Bausoftware, la 9 septembrie 1999, ?i dac? plata a 102 milioane ATS în beneficiul acesteia, efectuat? de Nemetschek, la 16 septembrie 1999, pot fi calificate drept constituire a unei societ??i de capital sau majorare a capitalului social al unei societ??i de capital ?i, ca atare, s? fie supuse impozitului pe capital, în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) litera (a) sau litera (c) din Directiva 69/335.

19 Pe de alt? parte, dintr?o jurispruden?? constant? reiese c?, în cadrul unei proceduri prev?zute la articolul 234 CE, care este întemeiat pe o separare clar? a func?iilor între instan?ele na?ionale ?i Curte, orice apreciere a situa?iei de fapt din cauz? este de competen?a instan?ei

na?ionale (Hot?rârea din 15 noiembrie 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Rec., p. 3439, punctul 12, ?i Hot?rârea din 15 mai 2003, RAR, C?282/00, Rec., p. I?4741, punctul 46). Astfel, analiza Cur?ii se întemeiaz? pe constatarea instan?ei de trimitere potrivit c?reia faptele expuse la punctele 11-14 din prezenta hot?râre reprezint? un transfer al sediului de administrare dintr?un stat membru în altul.

20 Din decizia de trimitere rezult? c? societatea în cauz? în ac?iunea principal? este o societate cu r?spundere limitat? de drept austriac.

21 Din articolul 3 alineatul (1) din Directiva 69/335, al c?rui text este reprodus la punctul 4 din prezenta hot?râre, rezult? c? această dispozi?ie stabile?te, în mod imperativ ?i uniform pentru toate statele membre, societ??ile având calitatea de societate de capital în sensul Directivei 69/335.

22 Pe de alt? parte, articolul 4 alineatul (1) din această directiv? stabile?te care sunt opera?iunile supuse impozitului pe capital.

23 În ceea ce prive?te transferul sediului de administrare, articolul 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335 prevede c? impozitul pe capital se aplic?, între altele, „mut[?rii] dintr?un stat membru într?un alt stat membru a sediului de administrare al unei societ??i comerciale, firme, asocia?ii sau persoane juridice care este luat? în eviden?? în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplic?rii taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital, dar nu este considerat? astfel în cel?lalt stat membru”.

24 În schimb, potrivit articolului 4 alineatul (3) litera (b) din această directiv?, „mutarea dintr?un stat membru într?un alt stat membru a sediului de administrare sau a sediului social al unei societ??i comerciale, firme, asocia?ii sau persoane juridice care este luat? în eviden?? în ambele state membre, în scopul aplic?rii taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital” nu constituie înfiin?are a unei societ??i de capital în sensul alineatului (1) litera (a) din acela?i articol.

25 Rezult? c?, pentru ca o opera?iune de acest gen s? poat? fi supus? impozitului pe capital în statul membru de destina?ie, societatea în cauz? nu trebuie considerat?, în scopul aplic?rii impozitului men?ionat, o societate de capital în statul membru de origine.

26 Statele membre care au prezentat observa?ii Cur?ii sus?in c?, în cazul în care o societate nu a fost supus? impozitului pe capital în statul membru de origine datorit? elimin?rii acestui impozit de c?tre acest stat, societatea respectiv? nu este considerat?, în scopul aplic?rii impozitului pe capital, o societate de capital în acest stat, îndeplinind astfel condi?iile stabilite la articolul 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335.

27 O astfel de analiz? nu poate totu?i fi urmat?, în caz contrar fiind privilegiat? calificarea de societate de capital re?inut? în dreptul intern în raport cu cea care decurge din Directiva 69/335.

28 Într?adev?r, dup? cum s?a ar?tat la punctul 21 din prezenta hot?râre, articolul 3 alineatul (1) din Directiva 69/335 stabile?te, în mod imperativ ?i uniform pentru toate statele membre, societ??ile care trebuie considerate societ??i de capital în sensul acestei directive.

29 Prin urmare, în cazul în care o societate îmbracă una dintre formele juridice prevăzute la articolul 3 alineatul (1) menționat, aceasta trebuie considerat ca fiind o societate de capital în sensul Directivei 69/335 și nu poate fi, așadar, supus impozitului pe capital cu ocazia unui transfer al sediului său de administrare dintr-un stat membru în altul pentru motivul că nu ar fi considerat o societate de capital în statul membru de origine.

30 Trebuie adăugat că o astfel de divergență de calificare, care face aplicabil articolul 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335, este, în schimb, posibil atunci când este vorba despre societățile menționate la articolul 3 alineatul (2) din aceasta.

31 Într-adevăr, prevăzând totodată că „în sensul [...] directivei [69/335], orice altă societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ este considerat societate de capital”, această dispoziție permite totuși statelor membre să nu considere ca atare, în ceea ce privește aplicarea impozitului pe capital, societățile, asociațiile sau persoanele juridice astfel asimilate.

32 Marja de apreciere recunoscută astfel statelor membre, care nu există în ceea ce privește societățile menționate la alineatul (1) din articolul menționat, poate conduce, așadar, la calificarea unei entități determinate drept societate de capital într-un stat membru, în timp ce în alt stat membru nu este calificat astfel. În cazul unei astfel de divergențe de calificare, transferul sediului de administrare al unei anumite entități ar intra în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335.

33 Mai mult, Curtea a declarat deja că privilegierea criteriului supunerii la plata impozitului în statul membru de origine în raport cu cel al calificării drept societate de capital, prevăzut la articolul 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335, este contrară dispozițiilor acesteia, în măsura în care ar permite aplicarea unui impozit pe capital în cazuri în care directiva menționată nu prevede acest impozit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iunie 2007, Comisia/Grecia, C-178/05, Rep., p. I-4185, punctele 26-30).

34 În plus, din jurisprudența Curții reiese că, dacă statele membre sunt libere, în conformitate cu articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/335, să scutească aporturile într-o societate de impozitul pe capital, o astfel de scutire nu poate avea drept consecință să permită altui stat membru impozitarea respectivelor aporturi de capital (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Rec., p. I-525, punctul 43).

35 Prin urmare, faptul că un stat membru a pus în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 7 alineatul (2), eliminând impozitul pe capital, nu implică, cu ocazia transferului sediului de administrare al unei societăți de capital din acest stat membru către un alt stat membru, faptul că acesta din urmă poate supune în mod automat această operațiune impozitului respectiv.

36 Rezultă din tot ceea ce precedă că articolul 4 alineatul (1) litera (g) și alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul că renunțarea unui stat membru la aplicarea impozitului pe capital nu se opune calificării unei societăți care aparține uneia dintre categoriile menționate la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din această directivă drept societate de capital în scopul aplicării impozitului pe capital, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (g) din respectiva directivă, cu ocazia transferului sediului său de administrare din acest stat membru către un alt stat membru, unde acest impozit se aplică încă.

37 Dat? fiind aceast? interpretare, trebuie ad?ugat c? a fost ridicat? în cursul procedurii în fa?a Cur?ii chestiunea eventualei evaziuni fiscale care ar rezulta din utilizarea abuziv? a dispozi?iilor Directivei 69/335 astfel interpretate.

38 În aceast? privin??, chiar dac? pe plan formal instan?a de trimitere ?i?a limitat întreb?rile la interpretarea articolului 4 alineatul (1) litera (g) ?i alineatul (3) litera (b), precum ?i a articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335, o asemenea împrejurare nu împiedic? Curtea s? îi furnizeze toate elementele de interpretare a dreptului comunitar care pot fi utile pentru solu?ionarea cauzei cu care este sesizat?, indiferent dac? aceast? instan?? s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enun?ul întreb?rilor sale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 decembrie 1990, SARPP, C?241/89, Rec., p. I?4695, punctul 8, Hot?rârea din 4 martie 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C?87/97, Rec., p. I?1301, punctul 16, ?i Hot?rârea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C?392/05, Rep., p. I?3505, punctul 64).

39 Trebuie, a?adar, s? se analizeze dac? interpretarea articolului 4 alineatul (1) litera (g) ?i alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 realizat? la punctul 36 din prezenta hot?râre poate contribui la o utilizare abuziv? a dreptului comunitar în vederea elud?rii dispozi?iilor unei legisla?ii na?ionale precum cele în cauz? în ac?iunea principal?.

40 În primul rând, trebuie subliniat c? Directiva 69/335 nu con?ine nicio norm? menit? în mod specific s? previn? riscul de evaziune fiscal?.

41 Totu?i, Curtea a declarat deja c? aplicarea reglement?rii comunitare nu ar putea fi extins? într-o asemenea m?sur? încât s? acopere practicile abuzive ale agen?ilor economici, ?i anume opera?iunile care nu sunt realizate în cadrul tranzac?iilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prev?zute de dreptul comunitar (a se vedea Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, Rec., p. I?1609, punctul 69).

42 A?adar, protec?ia conferit? de dreptul comunitar nu prive?te situa?ii în care un subiect de drept, persoan? fizic? sau juridic?, inten?ioneaz? s? se prevaleze în mod abuziv sau fraudulos de normele comunitare în scopul unic de a se sustrage autorit??ii legisla?iei unui stat membru.

43 Desigur, împrejurarea c? o societate a fost creat? într?un anumit stat membru în scopul de a beneficia de o legisla?ie mai avantajoas? nu este, ca atare, suficient? pentru a deduce existen?a unei utiliz?ri abuzive a reglement?rii comunitare.

44 Totu?i, înfiin?area unei societ??i într?un stat membru în cadrul unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economic?, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal, dep??e?te protec?ia pe care Directiva 69/335 trebuie s? o confere în favoarea societ??ilor avute în vedere de aceasta.

45 Rezult? c? efectele care decurg din interpretarea articolului 4 alineatul (1) litera (g) ?i alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 expus? la punctul 36 din prezenta hot?râre nu trebuie s? favorizeze conduitele caracterizate prin realizarea de aranjamente artificiale în scopul unic de a ob?ine un avantaj fiscal.

46 Prin urmare, instan?a de trimitere are obliga?ia s? verifice dac? circumstan?ele ac?iunii principale cuprind elemente obiective constitutive ale unei astfel de practici abuzive.

47 În aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile preliminare c? articolul 4 alineatul (1) litera (g) ?i alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul c? renun?area unui stat membru la aplicarea impozitului pe capital nu se opune calific?rii unei societ??i care

aparține uneia dintre categoriile menționate la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din această directivă drept societate de capital în scopul aplicării impozitului pe capital, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (g) din respectiva directivă, cu ocazia transferului sediului său de administrare din acest stat membru către un alt stat membru, unde acest impozit se aplică încă. Totuși, o astfel de interpretare nu poate conduce la favorizarea unor conduite caracterizate prin realizarea de aranjamente artificiale în scopul unic de a obține un avantaj fiscal. Instanța de trimitere are obligația să verifice dacă circumstanțele acțiunii principale cuprind elemente obiective constitutive ale unei astfel de practici abuzive.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Articolul 4 alineatul (1) litera (g) și alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind impozitele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificat prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 și prin Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană, trebuie interpretat în sensul că renunțarea unui stat membru la aplicarea impozitului pe capital nu se opune calificării unei societăți care aparține uneia dintre categoriile menționate la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din această directivă drept societate de capital în scopul aplicării impozitului pe capital, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (g) din respectiva directivă, cu ocazia transferului sediului său de administrare din acest stat membru către un alt stat membru, unde acest impozit se aplică încă. Totuși, o astfel de interpretare nu poate conduce la favorizarea unor conduite caracterizate prin realizarea de aranjamente artificiale în scopul unic de a obține un avantaj fiscal. Instanța de trimitere are obligația să verifice dacă circumstanțele acțiunii principale cuprind elemente obiective constitutive ale unei astfel de practici abuzive.

Semnături

* Limba de procedură: germana.