ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 30ής Μαρτίου 2006 *

Στην υπόθεση C-46/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Corte Suprema di Cassazione (Ιταλία) με απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Aro Tubi Trafilerie SpA

κατά

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Aro Tubi Trafilerie SpA, εκπροσωπούμενη από τον G. Bianco,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και τη M. Velardo,

αφού άκουσε την γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 26ης Μαΐου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, κατ' ουσίαν, την ερμηνεία των άρθρων 4, 7 και 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της

17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40), και 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 69/335).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Aro Tubi Trafilerie SpA (στο εξής: Aro Tubi, υπό την ιδιότητας της «απορροφώσας εταιρίας») και του Ministero dell'Economia et delle Finanze ως προς την είσπραξη τελών καταχωρίσεως που εισπράχθηκαν με την ευκαιρία διπλής συγχωνεύσεως, με την οποία η Aro Tubi απορρόφησε δύο εταιρίες, ήτοι, αφενός, τη θυγατρική της Aro Tubi Estrusi et Profilati SpA (στο εξής: Aro Tubi Estrusi, υπό την ιδιότητας της «απορροφωμένης εταιρίας) και, αφετέρου, τη μητρική της εταιρία Fratelli Gaggini SpA (στο εξής: Fratelli Gaggini, υπό την ιδιότητας της «απορροφηθείσας εταιρίας»).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Όπως προκύπτει από την πρώτη και δεύτερη αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία 69/335 τείνει στην προώθηση της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων, αποτελούσας θεμελιώδη ελευθερία η οποία θεωρείται ουσιώδης για τη δημιουργία εσωτερικής αγοράς. Για τον λόγο αυτό αποσκοπεί στην εξαφάνιση των δημοσιονομικών εμποδίων στον τομέα των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ιδίως οι εταιρικές εισφορές.

4 Προς τον σκοπό αυτό, τα άρθρα 1 έως 9 της οδηγίας 69/335 προβλέπουν την είσπραξη εναρμονισμένου φόρου επί των εταιρικών εισφορών (στο εξής: φόρος εισφοράς).

5 Το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 καθορίζει τον κατάλογο των πράξεων επί των οποίων τα κράτη μέλη μπορούν ή οφείλουν, ανάλογα με την περίπτωση, να επιβάλουν αυτόν τον φόρο εισφοράς σε εταιρίες (στο εξής: εταιρικές εισφορές).

6 Έτσι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν τον φόρο εισφοράς στην «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής».

7 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της ιδίας οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν τον φόρο εισφοράς στην «αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από ένα εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων».

8 Το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 καθορίζει τους συντελεστές του φόρου εισφοράς.

9 Ως προς τις συγχωνεύσεις, το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 προέβλεπε, ως είχε αρχικώς, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μειωμένο συντελεστή:

«Μέχρι της ενάρξεως της ισχύος των διατάξεων, οι οποίες θα θεσπισθούν από το Συμβούλιο σύμφωνα με την παράγραφο 2:

[...]

β) ο συντελεστής αυτός μειώνεται κατά 50 % ή και περισσότερο, όταν μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες εισφέρουν το σύνολο της περιουσίας τους ή ένα ή περισσοτέρους τομείς της δραστηριότητός τους σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Η μείωση αυτή προϋποθέτει ότι:

— [...] έναντι των [εισφορών] παρέχονται ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια [...],

— οι εταιρίες, οι οποίες συμμετέχουν στην ανωτέρω πράξη πρέπει να έχουν την έδρα της πραγματικής τους διευθύνσεως ή την καταστατική τους έδρα στο έδαφος ενός κράτους μέλους·

[...]»

10 Ο καθορισθείς με τον τρόπο αυτό συντελεστής τροποποιήθηκε δύο φορές.

11 Αρχικώς, το άρθρο 2 της οδηγίας 73/80 προέβλεπε ότι «[ο]ι μειωμένοι συντελεστές του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ [...] της [...] οδηγίας [69/335] καθορίζονται σε 0 % έως 0,50 % από 1ης Ιανουαρίου 1976».

12 Στη συνέχεια, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 85/303, εφαρμοστέας από την 1η Ιανουαρίου 1986, όριζε ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 αντικαθίστατο από το ακόλουθο κείμενο:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9 οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο.

Η απαλλαγή υπόκειται στους όρους που ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή για τη χορήγηση απαλλαγής, ή, ενδεχομένως, για την επιβολή φορολογικού συντελεστή 0,50 % ή μικρότερου.

[...]»

13 Επομένως, το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 προβλέπει σήμερα, μετά από τις εν λόγω τροποποιήσεις, απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς εάν συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις, ήτοι (i) η εισφορά ολόκληρης της περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, ή ενός ή περισσοτέρων κλάδων της δραστηριότητάς της, σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες, (ii) έναντι της εισφοράς παρέχονται αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια και (iii) η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως ή η καταστατική έδρα των εταιριών που συμμετέχουν στην πράξη βρίσκεται στο έδαφος κράτους μέλους. Γι' αυτού του είδους τις συγχωνεύσεις, ο συντελεστής του φόρου εισφοράς, με το πέρασμα των ετών, κατέβηκε στο μηδέν.

14 Επιπλέον, το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, θεωρούμενο υπό το φως της τελευταίας αιτιολογικής σκέψεως αυτής, προβλέπει την κατάργηση των επιβαρύνσεων που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς (στο εξής: επιβαρύνσεις ομοιάζουσες με τον φόρο εισφοράς).

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

15 Κατά το άρθρο 1 του διατάγματος αριθ. 131/1986 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 26ης Απριλίου 1986 (τακτικό συμπλήρωμα στην *GURI* αριθ. 99, της 30ής Απριλίου 1986), όπως ίσχυε κατά την εποχή των πραγματικών περιστατικών, «το τέλος καταχωρίσεως εφαρμόζεται [...] επί των υποκειμένων υποχρεωτικώς σε καταχώριση δικαιοπραξιών και επί όσων υποβάλλονται εκουσίως προς καταχώριση».

16 Δυνάμει του άρθρου 2, στοιχείο α΄, του διατάγματος αριθ. 131/1986, σε καταχώριση υπόκεινται, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα, οι πράξεις που αναφέρονται στον συνημμένο πίνακα, αν καταρτίστηκαν γραπτώς επί του εδάφους του κράτους.

17 Συναφώς, το άρθρο 4, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, του πρώτου μέρους του εν λόγω πίνακα προβλέπει ότι οι πράξεις συγχωνεύσεως μεταξύ εταιριών υπόκεινται σε αναλογικό τέλος καταχωρίσεως 1 %.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

18 Η Aro Tubi είναι ανώνυμη εταιρία ιταλικού δικαίου, της οποίας όλες τις μετοχές κατείχε άλλη ανώνυμη εταιρία ιταλικού δικαίου, η Fratelli Gaggini. Όσον αφορά την Aro Tubi, αυτή κατείχε το σύνολο των μετοχών μιας τρίτης ανώνυμης εταιρίας ιταλικού δικαίου, της Aro Tubi Estrusi.

19 Με συμβολαιογραφική πράξη της 19ης Δεκεμβρίου 1995, η εταιρία Aro Tubi απορρόφησε, διά συγχωνεύσεως, τη θυγατρική της εταιρία Aro Tubi Estrusi (καλουμένης «μη γνησίας» συγχωνεύσεως).

20 Με την ίδια αυτή πράξη, η Aro Tubi απορρόφησε επιπλέον τη μητρική της εταιρία, τη Fratelli Gaggini (η καλουμένη «αντίστροφη» συγχώνευση). Έτσι, η Aro Tubi απέκτησε την εταιρική περιουσία της Fratelli Gaggini, στην οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων ακίνητα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και σήματα. Οι μέτοχοι της Fratelli Gaggini έλαβαν ως αντιπαροχή το σύνολο των μετοχών της Aro Tubi.

21 Με την ευκαιρία των δύο αυτών συγχωνεύσεων, η Aro Tubi υποχρεώθηκε να καταβάλει, στις 2 Ιανουαρίου 1996, τέλη καταχωρίσεως ανερχόμενα στο 1 % της περιουσίας των δύο απορροφηθεισών εταιριών, της Aro Tubi Estrusi και της Fratelli Gaggini, ήτοι, συνολικώς, 54 761 000 ιταλικές λίρες (LIT).

22 Με αίτηση της 29ης Ιουλίου 1996, η Aro Tubi ζήτησε από το Ufficio Atti Pubblici di Milano την επιστροφή των καταβληθέντων τελών καταχωρίσεως. Κατά της σιωπηρής απορρίψεως της αιτήσεώς της από τις φορολογικές αρχές, η Aro Tubi άσκησε προσφυγή με την οποία αμφισβήτησε το βάσιμο της φορολογικής αυτής επιβαρύνσεως. Η προσφυγή αυτή έγινε αρχικά δεκτή από την Commissione Tributaria Provinciale di Milano, αλλά στη συνέχεια απορρίφθηκε από την Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, κατόπιν ασκήσεως εφέσεως της Amministrazione Finanziaria dello Stato. Η Aro Tubi άσκησε ακολούθως αναίρεση κατά της εν λόγω εφετειακής αποφάσεως.

23 Επειδή έχει αμφιβολίες ως προς τον συμβατό προς το κοινοτικό δίκαιο χαρακτήρα του ιταλικού καθεστώτος που προβλέπει την είσπραξη τέλους καταχωρίσεως με την ευκαιρία συγχωνεύσεως καλουμένης «αντίστροφης», δηλαδή συγχωνεύσεως μέσω απορροφήσεως οσάκις το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της απορροφώσας εταιρίας κατέχει η απορροφωμένη εταιρία, το Corte Suprema di Cassazione αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία στο πλαίσιο της υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιόν του και να υποβάλει στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικά με το αν η οδηγία 69/335 το απαγορεύει.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

24 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οδηγία 69/335 απαγορεύει την είσπραξη, επ' ευκαιρία συγχωνεύσεως καλουμένης «αντίστροφης», δηλαδή συγχωνεύσεως μέσω απορροφήσεως όταν το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της απορροφώσας εταιρίας κατέχει η απορροφωμένη εταιρία, αναλογικού τέλους καταχωρίσεως 1 % επί της αξίας μιας τέτοιας πράξεως.

25 Προς τον σκοπό αυτό πρέπει να εξεταστεί, προκαταρκτικώς, αν το τέλος καταχωρίσεως που αμφισβητείται στο πλαίσιο της κύριας δίκης έχει τα χαρακτηριστικά «φόρου εισφοράς» υπό την έννοια των άρθρων 1 έως 9 της οδηγίας 69/335 ή πρέπει να χαρακτηριστεί ως «επιβάρυνση ομοιάζουσα με τον φόρο εισφοράς» υπό την έννοια του άρθρου 10 της εν λόγω οδηγίας.

26 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, μιας επιβαρύνσεως, ενός φόρου, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου, ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο (βλ. απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime, Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39).

27 Προκειμένου για αναλογικό τέλος 1 %, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, εισπραττόμενο επί της αξίας των εταιρικών εισφορών, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το γενεσιουργό γεγονός αυτού του τέλους έγκειται ασφαλώς στην ίδια την εισφορά και όχι σε μια οποιαδήποτε άλλη προηγούμενη πράξη ή διατύπωση, και έτσι αυτό το τέλος πρέπει, κατ' αρχήν, να χαρακτηριστεί ως «φόρος εισφοράς» και όχι ως «επιβάρυνση που ομοιάζει με τον φόρο εισφοράς» για τους σκοπούς της οδηγίας 69/335 (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Bautiaa και Société française maritime, σκέψη 40).

28 Επομένως, η νομιμότητα του τέλους που αμφισβητείται στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να εξεταστεί από πλευράς των άρθρων 1 έως 9 της οδηγίας 69/335.

29 Πρέπει καταρχάς να υπομνηστεί ότι οι πράξεις επί των οποίων τα κράτη μέλη επιβάλλουν ή μπορούν να επιβάλουν φόρο εισφοράς καθορίζονται από το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 1993, C-280/91, Viessmann, Συλλογή 1993, σ. I-971, σκέψη 12· Bautiaa και Société française maritime, προπαρατέθηκε, σκέψεις 31 και 32, καθώς και της 27ης Οκτωβρίου 1998, C-152/97, Agas, Συλλογή 1998, σ. I-6553, σκέψεις 19 και 20).

30 Η οικεία πράξη στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά συγχώνευση μέσω απορροφήσεως. Αυτή η συγχώνευση θα μπορούσε, κατ' αρχήν, να εξεταστεί υπό το φως είτε του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335, είτε του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, αυτής.

31 Έτσι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 προβλέπει την είσπραξη φόρου εισφοράς λόγω της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής.

32 Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να υποβάλουν στον φόρο εισφοράς την αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων.

33 Κατόπιν συγκρίσεως των δύο αυτών διατάξεων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου», υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335, προϋποθέτει τυπική αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου είτε μέσω εκδόσεως νέων εταιρικών μεριδίων είτε μέσω αυξήσεως της ονομαστικής αξίας των υφισταμένων εταιρικών μεριδίων (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 1982, 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 15, και της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-494/03, Senior Engineering Investments, Συλλογή 2006, σ. I-525, σκέψη 33).

34 Αντιθέτως, και στο μέτρο που η «εταιρική περιουσία» καθορίζεται ως το σύνολο των αγαθών που οι εταίροι έθεσαν στη διάθεση της εταιρίας μαζί με τις προσαυξήσεις τους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 28ης Μαρτίου 1990, C-38/88, Siegen, Συλλογή 1990, σ. I-1447, σκέψη 12), η «αύξηση της εταιρικής περιουσίας» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335 περιλαμβάνει, κατ' αρχήν, οποιαδήποτε μορφή αυξήσεως της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας (προπαρατεθείσα απόφαση Senior Engineering Invest-

ments, σκέψη 34). Έτσι, το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως «αύξηση της εταιρικής περιουσίας» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, για παράδειγμα, μία μεταφορά κερδών (βλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 1992, C-49/91, Weber Haus, Συλλογή 1992, σ. I-5207, σκέψη 10), ένα άτοκο δάνειο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Συλλογή 2002, σ. I-7397, σκέψη 18), μία ανάληψη ζημιών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Siegen, σκέψη 13), την παραίτηση από απαίτηση (βλ. απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1991, C-15/89, Deltakabel, Συλλογή 1991, σ. I-241, σκέψη 12).

35 Στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβητήθηκε ότι η οικεία συγχώνευση δεν είχε ως αποτέλεσμα «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου» της απορροφώσας εταιρίας (Aro Tubi). Η συγχώνευση αυτή δεν μπορεί, επομένως, να εμπίπτει στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335.

36 Εντούτοις, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας.

37 Πράγματι, πρώτον, από την πράξη συγχωνεύσεως προκύπτει ότι η απορροφωμένη εταιρία (Fratelli Gaggini), αφενός, δεν ήταν υπερχρεωμένη και, αφετέρου, δεν κατείχε μόνον τις μετοχές της απορροφώσας εταιρίας (Aro Tubi), αλλά και άλλα στοιχεία ενεργητικού, όπως, μεταξύ άλλων, ακίνητα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και σήματα. Κατά τη συγχώνευση αυτή, τα εν λόγω αγαθά περιήλθαν στην απορροφώσα εταιρία (Aro Tubi). Επομένως, η εν λόγω συγχώνευση είχε ως αποτέλεσμα την «αύξηση της εταιρικής περιουσίας» της τελευταίας.

38 Δεύτερον, λαμβανομένης υπόψη της αυξήσεως αυτής της εταιρικής περιουσίας, η συγχώνευση για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορούσε «να επιφέρει αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων» στην απορροφώσα εταιρία (Aro Tubi). Λόγω της συγχωνεύσεως αυτής, οι μετοχές αυτής έχουν, de facto, μεγαλύτερη αξία.

39 Τρίτον, η εν λόγω συγχώνευση εμφανίζεται ως «παροχή πραγματοποιούμενη από ένα εταίρο» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335.

40 Επομένως, η συγχώνευση για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά εταιρική εισφορά του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335 στην οποία, κατ' αρχήν, μπορεί να επιβληθεί φόρος εισφοράς.

41 Όμως, πρέπει να υπομνηστεί ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 απαλλάσσει του φόρου εισφοράς ορισμένες πράξεις, οι οποίες φορολογούνταν, την 1η Ιουλίου 1984, με συντελεστή ίσο ή κατώτερο του 0,50 %.

42 Πάντως, από τα προϊσχύσαντα κείμενα της διατάξεως αυτής (που αναφέρθηκαν στις σκέψεις 9 και 11 της παρούσας αποφάσεως) προκύπτει ότι, κατά την τελευταία αυτή ημερομηνία, δηλαδή την 1η Ιουλίου 1984, οι συγχωνεύσεις φορολογούνταν με συντελεστή από 0 % έως 0,50 % αν πληρούσαν τρεις προϋποθέσεις, ήτοι (i) την εισφορά του συνόλου της περιουσίας κεφαλαιουχικής εταιρίας, ή ενός ή περισσότερων κλάδων της δραστηριότητάς της, σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες· (ii) την έναντι των εισφορών παροχή αποκλειστικώς εταιρικών μεριδίων και (iii) την έδρα της πραγματικής διευθύνσεως ή την καταστατική έδρα των εταιριών, οι οποίες συμμετέχουν στην πράξη, στο έδαφος κράτους μέλους.

43 Ως προς τη συγχώνευση, για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, πρώτον, μια κεφαλαιουχική εταιρία, η Fratelli Gaggini, εισέφερε το σύνολο της περιουσίας της σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία ήδη υφισταμένη, την Aro Tubi.

44 Δεύτερον, έναντι της εισφοράς αυτής παρασχέθηκαν αποκλειστικώς μετοχές της απορροφώσας εταιρίας (Aro Tubi). Πράγματι, οι ίδιες μετοχές που η Aro Tubi είχε αποκτήσει χάρις στην περιουσία της Fratelli Gaggini (ξανα)δόθηκαν στη συνέχεια στους εταίρους της Fratelli Gaggini.

45 Τρίτον, οι δύο εμπλεκόμενες εταιρίες, η Aro Tubi και η Fratelli Gaggini, έχουν αμφότερες την έδρα τους στην Ιταλία.

46 Συνεπώς, η συγχώνευση για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335. Επομένως, απαλλάσσεται και δεν μπορεί να πληγεί με φόρο εισφοράς.

47 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οδηγία 69/335 απαγορεύει την είσπραξη, επ' ευκαιρία συγχωνεύσεως καλουμένης «αντίστροφης», δηλαδή συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως οσάκις το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της απορροφώσας εταιρίας κατέχει η απορροφωμένη εταιρία, αναλογικού τέλους εγγραφής 1 % επί της αξίας αυτής της πράξεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό απόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν για την κατάθεση προτάσεων ενώπιον του Δικαστηρίου, άλλοι εκτός των εν λόγω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς, και 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, απαγορεύει την είσπραξη, επ' ευκαιρία συγχωνεύσεως καλουμένης «αντίστροφης», δηλαδή συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως οσάκις το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της απορροφώσας εταιρίας κατέχει η απορροφωμένη εταιρία, αναλογικού τέλους εγγραφής 1 % επί της αξίας αυτής της πράξεως.

(υπογραφές)