CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
M. POIARES MADURO
presentate il 21 giugno 2007 [1]

1. La Sezione di Linz dell'Unabhängiger Finanzsenat [commissione tributaria indipendente (Austria)] ha sottoposto alla Corte di giustizia due questioni pregiudiziali che vertono sull'interpretazione 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 [2]. La causa principale riguarda una società che ha trasferito la propria sede della direzione effettiva da uno Stato membro che non applica l'imposta sui conferimenti ad uno Stato membro che, invece, la applica. Il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se la summenzionata direttiva consenta allo Stato membro di destinazione di qualificare il trasferimento di sede come un'operazione soggetta all'imposta sui conferimenti. La Corte ha avuto modo di pronunciarsi recentemente su un problema quasi identico, nella causa C-178/05, Commissione/Grecia [3].

I — Fatti e domanda pregiudiziale

2. 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». Unico socio era la società per azioni Nemetschek AG, con sede a Monaco di Baviera (Germania). La sede della direzione effettiva della Bausoftware GmbH si trovava in Germania, paese che non applica l'imposta sui conferimenti all'interno del suo territorio.

3. Il 16 settembre 1999, la Nemetschek AG versava un contributo di ATS [scellini austriaci] 102 000 000 alla Bausoftware GmbH. Con contratto di cessione del 22 settembre 1999 la Bausoftware GmbH acquistava l'impresa individuale non registrata «Ing. Auer "Die Bausoftware"», con sede a Mondsee (Austria).

4. Il trasferimento veniva deciso dall'assemblea generale della Bausoftware GmbH nella

1 — Lingua originale: il portoghese.

2 — GU L 249 del 3/10/1969, pag. 25; modificata, da ultimo, dalla direttiva del Consiglio 20 novembre 2006, 2006/98/CE, che adegua talune direttive in materia di fiscalità, a motivo dell'adesione della Bulgaria e della Romania (GU L 363, pag. 129).

3 — Sentenza 7 giugno 2007 (causa C-178/05, Racc. pag. I-4185). V., inoltre, i paragrafi 34-52 delle conclusioni dell'avvocato generale Kokott in tale causa.

riunione del 22 settembre 1999. La stessa assemblea nominava il sig. Auer, residente in Austria, amministratore delegato aggiuntivo e approvava una risoluzione che attribuiva a quest'ultimo un diritto speciale di amministrazione sull'impresa. Infine, veniva cambiato il nome della Bausoftware GmbH in «Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH».

5. Ai sensi dell'art. 2, n. 5, del Kapitalverkehrsteuergesetz (legge austriaca relativa all'imposta sulla circolazione dei capitali; in prosieguo: il «KVG») [4], il trasferimento della direzione di una società straniera in Austria è soggetto all'imposta sui conferimenti se, attraverso tale operazione, la società interessata diventa una società di capitali di diritto austriaco.

6. In seguito all'esecuzione di un'ispezione tributaria da parte del Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, con decisione 6 giugno 2005, l'amministrazione tributaria austriaca ordinava alla Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH (in prosieguo: l'«appellante») di pagare l'imposta sui conferimenti per un importo di euro 104 680.20, pari all'1 % del valore delle azioni societarie.

7. L'appellante ha impugnato la suddetta decisione dinanzi all'Unabhängiger Finanzsenat, che ha sottoposto alla Corte di giustizia 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), della direttiva (...) 69/335/CEE, come modificata dalla direttiva (...) 85/303/CEE e dell'art. 4, n. 3, lett. b), della direttiva (...) 69/335/CEE, come modificata dalla direttiva (...) 85/303/CEE.

2) Se l'art. 7, n. 2, della direttiva (...) 69/335/CEE, come modificata dalla direttiva (...) 85/303/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 (...) 69/335/CEE, come modificata dalla direttiva (...) 85/303/CEE, 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».

4 — BGBl., 629/1994.

II — Valutazione

8. Gli Stati membri che applicano le imposte indirette sulla raccolta di capitali devono conformarsi al regime comune istituito con la direttiva 69/335. Per quanto rileva ai fini del presente procedimento, tale regime opera nel seguente modo.

9. L'art. 2 indica il luogo dell'imposizione. A termini dell'art. 2, n. 1: «[l]e 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 (...)».

10. L'art. 3 spiega che cosa debba intendersi per «società di capitali». L'art. 3, n. 1, lett. a), indica quale tipo di società dev'essere considerata una società di capitali in ciascuno Stato membro. Per esempio, esso stabilisce che le società indicate dall'ordinamento austriaco come «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» sono considerate società di capitali agli effetti dell'applicazione della direttiva. Inoltre, l'art. 3, n. 1, definisce due ulteriori categorie di società di capitali; per esempio, ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. b), costituisce una società di capitali qualsiasi società le cui quote sociali rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa. Infine, l'art. 3, n. 2, prevede che, in via di principio, sia assimilata alle società di capitali ogni altra società che persegue scopi di lucro. Tuttavia, «gli Stati membri possono non considerarl[a] come tal [e] ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti».

11. È verosimile che una società che si è costituita secondo il diritto di uno Stato membro abbia la sede della propria direzione effettiva in un altro Stato membro. Qualora tale società rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 3, n. 1, entrambi gli Stati membri interessati dovranno considerarla una «società di capitali» ai fini dell'applicazione della direttiva. Tuttavia, nel caso in cui la società sia riconducibile alla fattispecie dell'art. 3, n. 2, è possibile che si creino divergenze, ove la stessa società sia considerata una «società di capitali» in uno Stato membro mentre non sia considerata tale nell'altro. Può perciò accadere che una società si sia costituita come «società di capitali» conformemente al diritto di uno Stato membro, ma che non venga trattata come tale qualora abbia la sede della direzione effettiva in uno Stato membro che non la considera una «società di capitali».

12. L'art. 4, n. 1, elenca diversi tipi di operazioni che sono soggette all'imposta sui

conferimenti, tra le quali figura la costituzione di una società di capitali. Inoltre, l'art. 4, n. 1, lett. g), menziona «il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva di una società (...) 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». In altri termini, l'art. 4, n. 1, lett. g) si applica al caso di una società che abbia la sede della direzione effettiva in uno Stato membro per il cui ordinamento essa non costituisce una «società di capitali» e che decida di trasferire tale sede in un altro Stato membro che, al contrario, la assimila ad una «società di capitali». In tale caso, lo Stato membro di destinazione deve applicare alla detta operazione lo stesso trattamento fiscale applicabile alla costituzione di una società di capitali all'interno della sua giurisdizione. Invero, con riguardo al trasferimento della sede della direzione effettiva di una società da uno Stato membro all'altro, l'art. 4, n. 1, lett. g) interviene per correggere eventuali divergenze che potrebbero sorgere per effetto dell'art. 3, n. 2, della direttiva medesima.

13. La direttiva in parola ha perciò stabilito un regime comune per le imposte sulla raccolta di capitali, senza tuttavia obbligare gli Stati membri ad applicare tali imposte. La maggior parte di essi, compresa la Germania, ha anzi abolito tale forma di imposizione, avvalendosi della facoltà conferitale dall'art. 7, n. 2. Invero, nel preambolo della direttiva 85/303, che ha modificato la direttiva 69/335, si afferma che «gli effetti economici dell'imposta sui conferimenti sono sfavorevoli al raggruppamento e allo sviluppo delle imprese», e che la migliore soluzione per ottenere il rilancio degli investimenti consisterebbe nel «sopprimere l'imposta sui conferimenti», ma che, peraltro, «la diminuzione del gettito fiscale che ne deriverebbe risulta inaccettabile per alcuni Stati membri». Di conseguenza, taluni Stati membri continuano a prelevare l'imposta sui conferimenti conformemente al regime comune stabilito dalla direttiva 69/335, mentre altri Stati hanno deciso di non applicare imposte sulla raccolta di capitali [5].

14. Dall'ordinanza di rinvio risulta chiaramente che la società ricorrente nella causa principale rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 3, n. 1, lett. a, della direttiva. Fondamentalmente, il giudice a quo chiede quindi se l'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva 69/335, come modificata dalla direttiva 85/303, ricomprenda l'ipotesi del trasferimento da uno Stato membro all'altro della sede della direzione effettiva di una società che sia una società di capitali ai fini del prelievo dell'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. a), della direttiva, nel caso in cui il primo Stato membro abbia esentato tutte le operazioni dall'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 7, n. 2, della direttiva medesima.

5 — Solo la Grecia, la Spagna, Cipro, il Lussemburgo, l'Austria, la Polonia ed il Portogallo continuano ad applicare l'imposta sui conferimenti. Si veda il comunicato stampa della Commissione del 4 dicembre 2006, IP/06/1673.

15. La direttiva consente di rispondere a tale domanda unicamente in senso negativo. La nozione di «società di capitali» che compare all'art. 4, n. 1, lett. g), della direttiva è definita dal precedente art. 3. L'art. 3, n. 1, fornisce una definizione omnicomprensiva della nozione di «società di capitali». L'art. 7, n. 2, consente agli Stati membri di esentare le società che corrispondono a tale definizione dall'imposta sui conferimenti; tuttavia, come la Corte ha precisato nella sentenza Commissione/Grecia [6], il fatto che uno Stato membro abbia deciso di optare per la non applicazione dell'imposta sui conferimenti è ininfluente al fine di stabilire se una società che abbia la sede della direzione effettiva in tale Stato membro costituisca una «società di capitali» ai sensi dell'art. 3, n. 1, della direttiva [7]. Una società di capitali può pertanto trovarsi nella fortunata condizione di essere esentata dall'imposta sui conferimenti, senza per questo cessare di essere una società di capitali.

16. Tuttavia, l'analisi del problema che il giudice a quo deve affrontare non può concludersi senza rispondere alle preoccupazioni espresse dal governo austriaco in materia di elusione fiscale.

17. La direttiva non contiene disposizioni specifiche che riguardino espressamente la prevenzione dell'elusione fiscale. Tuttavia, l'art. 2, n. 1, prevede che le operazioni assoggettate all'imposta sui conferimenti siano tassabili unicamente nello Stato membro sul territorio del quale si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali. Tale disposizione dev'essere letta alla luce del divieto di avvalersi abusivamente del diritto comunitario, che opera come principio interpretativo generale in tutta la giurisprudenza della Corte [8]. Come la Corte ha dichiarato nella sentenza Halifax, «l'applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario» [9].

18. Così, nella sentenza Cadbury Schweppes [10], che riguardava le disposizioni del Trattato sulla libertà di stabilimento, la Corte ha separato il genuino esercizio del diritto alla libertà di stabilimento dallo stabilimento finalizzato all'unico scopo di trarre vantaggio da un trattamento fiscale piú favorevole in un altro Stato membro. La Corte ha osservato che la libertà di stabilimento intende

6 — Causa C-178/05, cit. supra, alla nota 3.

7 — V., in tal senso, i punti 29-31 della sentenza Commissione/Grecia, cit.; v. anche, per analogia, sentenza 12 gennaio 2003, causa C-494/03, Senior Engineering Investments (Racc. pag. I-525, punto 43).

8 — V. le mie conclusioni del 7 aprile 2005 nella causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609, paragrafi 64 e 71).

9 — Sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, cit. supra, alla nota 8 (punto 69); v., inoltre, le conclusioni dell'avvocato generale Kokott dell'8 febbraio 2007 nella causa C-321/05, Kofoed, tuttora pendente dinanzi alla Corte (paragrafo 57).

10 — Sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04 (Racc. pag. I-7995).

permettere a un cittadino comunitario di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine [11]. Perciò la nozione di stabilimento di cui all'art. 43 CE implica un insediamento effettivo nel territorio dello Stato membro ospitante e lo svolgimento di un'effettiva attività economica in tale Stato e non contempla, invece, le «costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica» [12]. Ne consegue che «i cittadini di uno Stato membro non possono tentare, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, di sottrarsi abusivamente all'impero delle loro leggi nazionali» [13].

19. Lo stesso principio è applicabile con riferimento alla direttiva in esame. L'art. 2 di quest'ultima intende assicurare che le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti siano tassate in un unico Stato membro. Tuttavia, le società non possono avvalersi abusivamente di tale disposizione per sottrarsi all'impero della legge nazionale. La nozione di «sede della direzione effettiva», di cui all'art. 2, n. 1, deve pertanto essere interpretata nel senso che esclude le situazioni create artificiosamente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale [14].

20. Spetta tuttavia al giudice nazionale verificare, sulla base di prove oggettive, se sussistano nella causa di cui è investito gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo [15].

11 — Sentenza Cadbury Schweppes, cit. supra, alla nota 10 (punto 53); v., inoltre, sentenza 16 luglio 1998, causa C-55/94, Gebhard (Racc. pag. I-4165, punto 25).

12 — Sentenza Cadbury Schweppes, cit. supra, alla nota 10 (punto 55).

13 — Ibidem, punto 35. V. anche, per la nozione di «doppia neutralità», le mie conclusioni presentate nella causa definita con sentenza 13 dicembre 2005, causa C-463/03, Marks & Spencer (Racc. pag. I-10837, paragrafo 67).

14 — V., per analogia, sentenze 14 dicembre 2000, causa C-110/99, Emsland/Stärke (Racc. pag. I-11569); 6 aprile 2006, causa C-456/04, Agip Petroli (Racc. pag. I-3395, punto 22), e Halifax e a., cit. supra, alla nota 8 (punti 82 e 86).

15 — Sentenze Agip Petroli, cit. supra (punti 21 e 24), e Halifax e a., cit. alla nota 8, (punto 86).

III — Conclusione

21. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere all'Unabhängiger Finanzsenat nel seguente modo:

«L'art. 4, n. 1, lett. g) della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CE concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, non ricomprende l'ipotesi del trasferimento da uno Stato membro ad un altro della sede della direzione effettiva di una società che sia una società di capitali ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. a), della direttiva. È irrilevante, al riguardo, la circostanza che il primo Stato membro abbia esentato qualsiasi operazione dall'imposta sui conferimenti, in applicazione dell'art. 7, n. 2, della direttiva.

La nozione di "sede della direzione effettiva" di cui all'art. 2, n. 1, interpretata alla luce del divieto di avvalersi abusivamente del diritto comunitario, non è applicabile alle situazioni che siano state create artificiosamente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Spetta al giudice nazionale verificare, sulla base di prove oggettive, se sussistano nella causa di cui è investito gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo».