CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 15 febbraio 2007 [1]

I — Introduzione

1. Nel presente procedimento per inadempimento la Commissione contesta alla Repubblica ellenica di non avere trasposto correttamente la direttiva 69/335/CEE concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [2] (in prosieguo: l'«imposta sui conferimenti»).

2. La Commissione ritiene, in primo luogo, che le disposizioni greche disciplinanti la tassazione del trasferimento in Grecia della sede delle società di capitali violino il disposto della direttiva.

3. La Commissione ritiene, in secondo luogo, che le disposizioni greche in base alle quali le cooperative agricole, le associazioni e i consorzi da esse formati, nonché le imprese armatoriali, le società e i consorzi di navigazione di qualsiasi natura sono esentati dall'imposta sui conferimenti siano incompatibili con la direttiva 69/335.

II — Contesto normativo

A — *Direttiva 69/335*

4. La finalità originaria della direttiva è sancita dal secondo 'considerando':

«considerando che le imposte indirette sulla raccolta di capitali, attualmente in vigore negli Stati membri, e cioè l'imposta sui conferimenti di capitali in società e l'imposta di bollo sui titoli, danno luogo a discriminazioni, a doppie imposizioni e a disparità che ostacolano la libera circolazione dei capitali e

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE, che modifica la direttiva 69/335/CEE concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 156, pag. 23), in prosieguo: la «direttiva 69/335».

che devono pertanto essere eliminate mediante un'opportuna armonizzazione».

5. La finalità ampliata della direttiva ed il contesto della stessa sono enunciati nel secondo e nel terzo 'considerando' della direttiva di modifica 85/303 [3]:

«considerando che gli effetti economici dell'imposta sui conferimenti sono sfavorevoli al raggruppamento e allo sviluppo delle imprese; che tali effetti sono particolarmente negativi nell'attuale congiuntura, la quale impone di attribuire priorità al rilancio degli investimenti.

Considerando che la migliore soluzione per realizzare tali obiettivi consisterebbe nel sopprimere l'imposta sui conferimenti (...)».

6. Il quinto 'considerando' della direttiva di modifica 85/303 affronta la situazione della Grecia successivamente all'adesione della stessa all'Unione europea:

«considerando che al 1° luglio 1984 non esisteva in Grecia un'imposta sui conferimenti; che dunque occorre prevedere la facoltà di introdurre in Grecia un'imposta di questo tipo e di esentare da essa talune operazioni (...)»

La direttiva prevede pertanto alcune norme speciali per la Grecia.

7. L'art. 1 della direttiva 69/335 disciplina sostanzialmente le modalità di applicazione dell'imposta sui conferimenti nei seguenti termini:

«Gli Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità delle disposizioni degli articoli da 2 a 9, in appresso denominata imposta sui conferimenti».

8. L'art. 3, n. 1, designa le società soggette all'imposta sui conferimenti:

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

a) (...)

3 — Cit. alla nota 2.

b) qualsiasi società, associazione o persona giuridica, le cui quote sociali rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa;

c) qualsiasi società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, i cui membri hanno il diritto di cedere senza autorizzazione preventiva le loro quote sociali a terzi e sono responsabili per i debiti della società, associazione o persona giuridica soltanto nei limiti della loro partecipazione».

9. L'art. 3, n. 2, estende mediante una finzione legale l'ambito di applicazione della direttiva a talune società che non sono società di capitali, ma riserva agli Stati membri la facoltà di prevedere un trattamento fiscale diverso delle stesse:

«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».

10. L'art. 4 disciplina le operazioni che gli Stati membri possono ad assoggettare all'imposta sui conferimenti:

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

a) la costituzione di una società di capitali;

(...)

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;

h) il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica la cui sede della direzione effettiva si trova in un paese terzo e 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.

2. (...)

Tuttavia la Repubblica ellenica stabilisce quali tra le operazioni suddette essa assoggetta all'imposta sui conferimenti.

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;

(...)».

11. L'art. 7, nn. 1 e 2, così recita:

«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 %.

(...)

La Repubblica ellenica stabilisce le operazioni che essa esenta dall'imposta sui conferimenti.

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».

12. L'art. 8, inoltre, consente di esentare dall'imposta sui conferimenti le seguenti società di capitali:

«Con riserva dell'art. 7, paragrafo 1, gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti le operazioni di cui all'articolo 4, paragrafi 1 e 2, concernenti:

— le società di capitali che forniscono servizi di pubblica utilità, quali le imprese di trasporto pubblico, portuali, di fornitura di acqua, gas, elettricità, di

cui lo Stato o gli enti locali possiedono almeno la metà del capitale sociale;

— le società di capitali che, conformemente ai loro statuti ed in pratica, perseguono unicamente e direttamente obiettivi culturali, di beneficenza, di assistenza e di educazione».

13. I presupposti sulla base dei quali gli Stati membri possono per il resto discostarsi dalle modalità di applicazione dell'imposta sui conferimenti sono definiti nel seguente modo dall'art. 9:

«Talune categorie di operazioni o di società di capitali possono essere oggetto di esenzioni, riduzioni o maggiorazioni delle aliquote per motivi di equità fiscale o di ordine sociale ovvero per permettere ad uno Stato membro di far fronte a situazioni particolari. Lo Stato membro che intende adottare una siffatta misura, si rivolge alla Commissione in tempo utile e ai fini dell'applicazione dell'art. 102 del trattato».

B — *Normativa nazionale*

14. In Grecia la legge n. 1676/86 traspone la direttiva 69/335. L'art. 17 della legge greca assoggetta all'imposta sui conferimenti le società commerciali, i consorzi di operatori economici, le cooperative di qualsiasi livello, nonché qualunque altra società, persona giuridica o associazione che persegua scopi di lucro.

15. Le operazioni soggette ad imposta, come ad esempio la costituzione di una società di capitali, la trasformazione in una società di capitali o l'aumento del capitale sociale, sono indicate nell'art. 18. Nel secondo paragrafo del detto articolo, alle lett. c) e d), la norma vi assimila il trasferimento da uno Stato membro in Grecia della sede della direzione effettiva di una persona giuridica nell'accezione dell'art. 17, qualora le suddette persone giuridiche non siano soggette ad imposta nel proprio paese di origine. Lo stesso vale per il trasferimento da uno Stato membro in Grecia della sede statutaria di una persona giuridica, la cui direzione effettiva si trovi in un paese terzo.

16. L'art. 18, n. 4, chiarisce per contro che il trasferimento della sede effettiva o della sede statutaria di una persona giuridica nell'accezione dell'art. 17 non costituisce raccolta di capitali — e pertanto non è un'operazione imponibile — ove la persona giuridica sia assoggettata all'imposta nello Stato membro d'origine.

17. L'art. 22, n. 1, della legge greca esenta dall'imposta sui conferimenti le società

cooperative agricole di qualsiasi livello, comprese le associazioni e i consorzi di qualunque tipo da esse formati, alla lett. a), nonché le imprese armatoriali, i consorzi e le società di navigazione di qualsiasi natura, alla lett. b).

18. Le cooperative agricole costituiscono l'oggetto della legge n. 2810/2000, la quale disciplina, fra l'altro, la costituzione, la struttura e l'organizzazione delle suddette società.

III — Procedimento e conclusioni delle parti

19. Dopo il regolare svolgimento della fase precontenziosa, il 19 aprile 2005 la Commissione ha proposto il presente ricorso, con il quale chiede che la Corte voglia:

— dichiarare che la Repubblica ellenica, con le sue disposizioni legislative relative all'applicazione di un'imposta sul trasferimento della sede statutaria o sul trasferimento della sede dell'effettiva direzione, nonché relative all'esenzione dalla stessa imposta di tutte le cooperative agricole di qualsiasi livello e delle associazioni o consorzi di qualunque natura da esse costituiti, nonché delle imprese armatoriali, dei consorzi di navigazione e delle società di navigazione di qualsiasi natura, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza della direttiva 69/335/CEE;

— condannare la Repubblica ellenica alle spese.

20. La Repubblica ellenica chiede che la Corte voglia:

— respingere il ricorso.

21. Il Regno di Spagna, ammesso come interveniente con ordinanza 19 settembre 2005, chiede che la Corte voglia:

— respingere il ricorso e condannare la Commissione alle spese,

— in via subordinata, ove la Corte accerti l'inadempimento, limitare gli effetti della sentenza al futuro.

IV — Valutazione

A — *Ricevibilità*

22. La Grecia non ha dedotto espressamente l'irricevibilità del ricorso. Ciononostante potrebbe far sorgere dubbi sulla ricevibilità l'eccezione del governo greco secondo cui la legge n. 1676/86, che dovrebbe trasporre la direttiva nel diritto nazionale, comprese le disposizioni oggetto dell'odierna controversia, era già stata trasmessa alla Commissione nel settembre 1986 sotto forma di disegno di legge. Sono trascorsi pertanto quasi 18 anni fra la notifica del disegno di legge e la diffida della Commissione 1° aprile 2004. Fino all'introduzione della fase precontenziosa alla base del presente ricorso la Commissione non ha mai denunciato al governo greco eventuali violazioni degli obblighi che le incombono in forza della direttiva.

23. L'art. 226 CE, tuttavia, non prevede alcun termine per la proposizione del ricorso. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, la ricevibilità di un procedimento per inadempimento non dipende dal fatto che la Commissione abbia rispettato un termine fissato per avviare la fase precontenziosa o per presentare il ricorso: piuttosto, essa dispone al riguardo di un potere discrezionale non soggetto al sindacato della Corte [4].

24. La situazione può essere diversa solo ove una durata eccessiva del procedimento precontenzioso aumenti per lo Stato interessato le difficoltà per confutare gli argomenti della Commissione e possa quindi violare i diritti della difesa dello Stato membro [5]. Non è necessario risolvere la questione se un criterio analogo debba valere nel caso in cui non sia il procedimento precontenzioso in sé a durare a lungo, ma il procedimento per inadempimento venga introdotto molto tempo dopo l'adozione del provvedimento controverso. Infatti spetta in ogni caso allo Stato membro dimostrare la ripercussione negativa sui diritti della difesa [6]. Nella fattispecie, tuttavia, il governo greco non ha dedotto che il ritardo nell'avvio del procedimento per inadempimento abbia inciso negativamente sull'organizzazione della propria difesa.

4 — V., fra le altre, sentenze 10 maggio 1995, causa C-422/92, Commissione/Germania (Racc. pag. I-1097, punto 18), caso in cui la proposizione del ricorso era avvenuta più di sei anni dopo l'entrata in vigore della normativa impugnata; 16 maggio 1991, causa C-96/89, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I-2461, punto 15), e 1° giugno 1994, causa C-317/92, Commissione/Germania (Racc. pag. I-2039, punto 4).

5 — Sentenza Commissione/Paesi Bassi (cit. alla nota 4, punto 16).

6 — V. sentenze Commissione/Paesi Bassi (cit. alla nota 4, punti 14-16), 21 gennaio 1999, causa C-207/97, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-275, punti 24 e seg.), e 8 dicembre 2005, causa C-33/04, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-10629, punto 76).

25. Il governo greco ha inoltre dedotto, senza contestare la ricevibilità del ricorso su questo punto, che la mancata reazione della Commissione alla notifica delle disposizioni oggetto della controversia gli ha impedito di avviare la procedura di cui all'art. 9 della direttiva 69/335.

26. In forza dell'art. 9 della direttiva possono essere previste, in presenza di determinate condizioni, eccezioni all'applicazione dell'imposta sui conferimenti. A tal fine lo Stato membro deve consultare in tempo utile la Commissione. La circostanza che l'inattività della Commissione susciti in uno Stato membro l'impressione che non sia necessario procedere a norma dell'art. 9 non può tuttavia comportare l'irricevibilità del procedimento per inadempimento. Il menzionato procedimento, infatti, non mira ad attuare diritti della Commissione da cui essa potrebbe eventualmente decadere impedendo ad uno Stato membro di richiamarsi ad una clausola d'eccezione. Esso è invece finalizzato all'oggettiva constatazione del mancato rispetto del diritto comunitario [7]. Uno Stato membro, peraltro, ha ancora la facoltà, sia durante sia dopo un procedimento di inadempimento, di ottenere una deroga in forza della procedura di cui all'art. 9 della direttiva, coinvolgendo la Commissione.

27. Il ricorso, pertanto, è ricevibile.

7 — V., in particolare, sentenza 4 maggio 2006, causa C-508/03, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-3969, punto 67).

B — *Fondatezza*

28. La Commissione è dell'avviso che la normativa greca violi la direttiva 69/335 sotto tre profili. In primo luogo si pone la questione del criterio di collegamento per la tassazione del trasferimento di sede (in prosieguo sub 1), in secondo luogo dell'esenzione dalla tassa sui conferimenti di determinate imprese, ovvero le cooperative agricole (in prosieguo sub 2 a) e le imprese armatoriali, i consorzi e le società di navigazione (in prosieguo sub 2 b).

1) Criterio di collegamento per la tassazione in caso di trasferimento di sede statutaria o di sede della direzione effettiva

29. La Commissione è dell'avviso che la Repubblica ellenica non abbia trasposto correttamente l'art. 4, n. 1, lett. g) e h), e n. 3, lett. b), della direttiva 69/335. Le suddette disposizioni disciplinano le condizioni relative all'applicazione dell'imposta sui conferimenti al trasferimento da uno Stato membro in un altro della sede statutaria o della sede della direzione effettiva (in prosieguo anche: il «trasferimento di sede»).

30. Secondo la Commissione la direttiva 69/335 stabilisce come criterio decisivo ai fini della questione della tassazione del

trasferimento di sede che la società sia qualificata come società di capitali nello Stato di origine. La normativa greca, invece, farebbe dipendere l'applicazione dell'imposta sui conferimenti in relazione al trasferimento di sede dal fatto che sia stata applicata l'imposta sui conferimenti alla società interessata nello Stato di origine (nel cui caso il trasferimento di sede non verrebbe tassato) o non lo sia stata (nel cui caso il trasferimento di sede verrebbe tassato).

31. Nella propria memoria difensiva il governo greco ha criticato l'interpretazione della normativa greca effettuata dalla Commissione e ha evidenziato che la disciplina greca non attribuisce importanza al fatto che nello Stato di origine sia stata *applicata* un'imposta sui conferimenti, ma piuttosto che la società sia sostanzialmente *soggetta all'imposta sui conferimenti* nello Stato di origine [8]. Qualora una società non sia soggetta all'imposta sui conferimenti nello Stato di origine, il trasferimento di sede della stessa in Grecia verrebbe tassato, mentre ove essa vi fosse soggetta in detto Stato, il trasferimento di sede della stessa non verrebbe tassato. Il governo greco è dell'avviso che questo criterio corrisponda al dettato della direttiva, mentre la Commissione ritiene che neanche il criterio *dell'assoggettabilità all'imposta sui conferimenti* sia compatibile con la direttiva.

8 — È irrilevante che il governo greco abbia dedotto tale differenza per la prima volta nel controricorso, non essendo precluso ad uno Stato membro dedurre argomenti sostanziali solo dopo avere ricevuto il parere motivato, v. sentenza 16 settembre 1999, causa C-414/97, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5585, punto 19).

32. In prosieguo si deve pertanto verificare se il criterio di assoggettabilità all'imposta adottato nella disposizione greca costituisca una regolare trasposizione della direttiva. A tale scopo è necessario interpretare l'art. 4 della direttiva 69/335.

33. In forza dell'art. 4, n. 1, lett. g), è sottoposto all'imposta sui conferimenti 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, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali nello Stato ospitante, mentre non lo è nello Stato di origine. L'art. 4, n. 1, lett. h), dispone un regime parallelo per il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica la cui sede della direzione effettiva si trovi in un paese terzo.

34. L'art. 4, n. 3, lett. b), della direttiva 69/335 sancisce che la seguente operazione, fra le altre, non deve considerarsi come una costituzione di società di capitali soggetta all'imposta sui conferimenti: 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, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in ciascuno di detti Stati membri.

35. Si deve rilevare, innanzi tutto, che il criterio *dell'assoggettabilità all'imposta* utilizzato nella normativa greca non corrisponde al tenore letterale della direttiva 69/335. Il governo greco deduce, tuttavia, che tale criterio comporta risultati identici a quelli ottenuti con il criterio applicato dalla direttiva. Per vagliare questo argomento difensivo, occorre quindi stabilire quando un trasferimento di sede sia soggetto ad imposta sui conferimenti ai sensi della direttiva. Si dovrà poi verificare se il criterio dell'ordinamento greco conduca in tutti i casi a risultati identici.

36. Secondo la lettera dell'art. 4, n. 3, lett. b), è soggetto ad imposta sui conferimenti il trasferimento della sede quando la società interessata *è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali* nello Stato membro ospitante, mentre *non* lo è nello Stato membro d'origine. Presupposto per l'applicazione di tale disposizione, quindi, è una discrepanza nella qualificazione come società di capitali. In tal modo, l'art. 4 rimanda all'art. 3, n. 2, della direttiva, di cui riprende anche la terminologia. L'art. 3, n. 2, enuncia nella prima frase che, per l'applicazione della direttiva, è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro. Nella seconda frase la norma consente agli Stati membri di non *considerare* tali società assimilate *come società di capitali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti.* Poiché, dunque, nel caso delle società assimilate si può pervenire ad una discrepanza nella qualificazione come società di capitali, il loro trasferimento di sede viene disciplinato dall'art. 4, n. 1.

37. Per le società che rientrano nell'art. 3, n. 1, della direttiva 69/335 non è possibile che si giunga ad una discrepanza nella qualificazione come società di capitali. Infatti, al n. 1 le società di capitali sono definite in maniera esaustiva e vincolante per tutti gli Stati membri. In parte sono ivi esplicitamente enumerate, in parte vengono enunciati i presupposti in presenza dei quali le società sono società di capitali ai sensi della direttiva. Non è quindi possibile che in uno Stato membro tali società non siano *considerate come società di capitali* ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti. Secondo l'art. 4, n. 3, lett. b), il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede di una delle società contemplate dall'art. 3, n. 1, non costituisce quindi mai un'operazione imponibile, giacché, in conformità del dettato della direttiva, essa deve essere obbligatoriamente considerata, sia nello Stato di origine sia nello Stato ospitante, come società di capitali.

38. Bisogna concedere al governo greco che il criterio della direttiva ed il criterio dell'«assoggettabilità all'imposta» utilizzato nella normativa greca possono comportare il medesimo risultato in talune circostanze. Ove una società non sia considerata come società di capitali nello Stato d'origine, il trasferimento della sua sede è soggetto

all'imposta sui conferimenti in forza dell'art. 4, n. 1, lett. g) e h). Dal momento che una società non considerata come società di capitali nello Stato di origine non è neanche ivi soggetta all'imposta sui conferimenti, in questa situazione il criterio greco non comporterebbe alcun diverso risultato.

39. La situazione si configura invece diversamente se lo Stato di origine esenta tutte le operazioni dall'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 7, n. 2, della direttiva 69/335, sopprimendo così l'imposta stessa.

40. Se l'assoggettamento ad imposta del trasferimento di sede in tale contesto avvenga in conformità dell'art. 4, n. 1, lett. g) e h), con la conseguenza che esso è soggetto all'imposta sui conferimenti, ovvero dell'art. 4, n. 3, lett. b), risultando quindi non soggetto all'imposta sui conferimenti, dipende parimenti dal fatto che nello Stato di origine la società sia «considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali» [9].

41. Da un lato, si potrebbe sostenere che, in un paese che abbia abolito l'imposta sui conferimenti, una società non è più considerata come società di capitali neanche ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti, poiché appunto non viene riscossa più alcuna imposta sui conferimenti. Secondo questa impostazione si giungerebbe all'applicazione dell'art. 4, n. 1, con conseguente assoggettamento ad imposta del trasferimento di sede.

42. Tale soluzione, però, non convince. Parte infatti dal presupposto che, per procedere alla classificazione come società di capitali, occorra basarsi sulla classificazione ai sensi del diritto nazionale. Tale criterio, tuttavia, non è calzante. L'art. 3 della direttiva stabilisce, piuttosto, in maniera esaustiva quali società debbano essere considerate come società di capitali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti. La qualificazione ai sensi del diritto nazionale risulta importante solamente al fine dell'esercizio della facoltà di escludere talune società che *non* sono società di capitali dall'assimilazione generalizzata alle società di capitali ai sensi dell'art. 3, n. 2. Anche qualora uno Stato membro abbia abolito l'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 7, n. 2, per stabilire quali società debbano essere considerate società di capitali occorre invece far riferimento solamente all'art. 3 della direttiva. Secondo l'impostazione qui accolta, l'assoggettamento ad imposta del trasferimento di sede avviene sostanzialmente in conformità dell'art. 4, n. 3, vale a dire che esso non è soggetto all'imposta sui conferimenti.

43. La tesi qui difesa trova conferma anche nella sentenza della Corte pronunciata nella causa Senior Engineering [10]. Infatti, al fine di

9 — Le disposizioni sul trasferimento di sede non sono state modificate al momento dell'introduzione dell'art. 7, n. 2, ad opera della direttiva di modifica 85/303 (cit. alla nota 2).

10 — Sentenza 12 gennaio 2006, causa C-494/03, Senior Engineering (Racc. pag. I-525, punto 43).

determinare quale fosse lo Stato competente per la riscossione dell'imposta, la Corte ha solamente verificato se si fosse ivi svolta un'operazione imponibile ai sensi della direttiva. È invece irrilevante che lo Stato interessato abbia abolito l'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 7, n. 2. La Corte ha esplicitato tale concetto affermando che la direttiva 69/335 non può essere interpretata nel senso di consentire ad uno Stato membro di approfittare della temperanza fiscale di un altro Stato membro al fine di aumentare le proprie entrate tributarie [11].

44. Conseguentemente, anche nelle circostanze qui in esame si deve verificare unicamente se una società debba essere considerata come società di capitali soggetta all'imposta sui conferimenti ai sensi del disposto dell'art. 3 della direttiva. È ininfluente ai fini di tale qualificazione il fatto che lo Stato membro non applichi più l'imposta sui conferimenti.

45. Questa interpretazione della direttiva 69/335 corrisponde del resto anche al suo obiettivo, che, a partire dalla sua modifica, consiste nell'abolizione dell'imposta sui conferimenti [12]. Ove uno Stato membro si conformi a tale obiettivo abolendo l'imposta sui conferimenti, le disposizioni sul trasferimento di sede non possono essere interpretate nel senso che tale decisione è vanificata per effetto dell'imposizione nello Stato membro ospitante. Inoltre, tale interpretazione conduce ad un'ottimale realizzazione delle libertà fondamentali, nella fattispecie della libertà di stabilimento, in quanto il trasferimento della sede in un altro Stato membro viene facilitato.

46. Riassumendo, occorre constatare che l'abolizione dell'imposta sui conferimenti ai sensi dell'art. 7, n. 2, ad opera dello Stato d'origine non comporta che il trasferimento della sede di una società definita nella direttiva come società di capitali sia soggetto a imposta sui conferimenti.

47. Applicando invece il criterio del diritto greco — assoggettabilità all'imposta della società in questione nello Stato di origine — nella situazione esaminata si perverrebbe ad una diversa conclusione. Ove una società di capitali, secondo il diritto dello Stato d'origine, non fosse più soggetta all'imposta sui conferimenti in relazione ad alcuna operazione, essa — come ammesso dallo stesso governo greco nel procedimento dinanzi alla Corte di giustizia — sarebbe considerata come *non assoggettabile all'imposta sui conferimenti* secondo la normativa greca. In base al criterio utilizzato dalla disciplina greca, pertanto, in questa situazione — diversamente dall'applicazione del criterio della qualificazione come società di capitali — il trasferimento di sede sarebbe sempre soggetto all'imposta sui conferimenti.

11 — Ibidem, punto 43.

12 — V. il terzo 'considerando' della direttiva di modifica 85/303 (cit. alla nota 2). Originariamente la direttiva 69/335 mirava ad eliminare le discriminazioni e le doppie imposizioni, v. secondo e terzo 'considerando'.

48. Il criterio utilizzato nella disciplina greca, contrariamente agli argomenti dedotti dal governo greco, non comporta di conseguenza in tutti i casi lo stesso risultato rispetto al criterio della qualificazione come società di capitali adottato dalla direttiva. Con la scelta del criterio dell'*assoggettabilità all'imposta*, pertanto, la Repubblica ellenica non ha trasposto correttamente la direttiva.

49. Il Regno di Spagna, intervenuto nel presente procedimento, fa riferimento alla propria normativa, analoga a quella greca. L'assetto adottato dal regime spagnolo e da quello greco sarebbe necessario per prevenire truffe ed evasioni fiscali.

50. È riconosciuto da una costante giurisprudenza che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario. Ciò vuol dire che l'applicazione di una 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 godere dei benefici previsti dalle disposizioni comunitarie [13]. Il ricorso alle opzioni offerte dalle normative comunitarie non deve tuttavia suscitare di per sé il sospetto di abuso [14].

51. L'art. 4 della direttiva 69/335 consente ad una società di capitali il cui Stato di origine non la assoggetti all'imposta sui conferimenti di trasferire la propria sede in un altro Stato membro senza che questo trasferimento sia assoggettato alla suddetta imposta. Uno Stato membro non ha la facoltà di sopprimere in maniera generalizzata questo beneficio concesso alle società dalla direttiva.

52. Solo ove subentrino circostanze particolari che rendano abusivo il ricorso a questa normativa comunitaria uno Stato membro sarebbe autorizzato a negare il ricorso alla disposizione della direttiva. La normativa greca, tuttavia, non si limita a contrastare l'abuso in casi speciali, bensì assoggetta in generale all'imposta sui conferimenti il trasferimento di sede di società legalmente esentate da tale imposta nello Stato di origine. Pertanto essa eccede in ogni caso quanto necessario per contrastare l'evasione fiscale. Anche considerando il proposito di prevenire l'evasione fiscale, le disposizioni

13 — V. sentenze 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros (Racc. pag. I-1459, punto 24 con ulteriori riferimenti), 6 aprile 2006, causa C-456/04, Agip Petroli (Racc. pag. I-3395, punto 20), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609, punti 68 e 69), e 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes (Racc. pag. I-7995, punto 35); v., a tale riguardo, altresì mie conclusioni 8 febbraio 2007, causa C-321/05, Kofoed (sentenza 5 luglio 2007, non encora pubblicata nella Raccolta, punto 57 e segg.).

14 — V., in questo senso, sentenza Centros (cit. alla nota 13, punto 27) e sentenza Cadbury Schweppes (cit. alla nota 13, punto 36 e segg.).

greche non costituiscono sotto questo profilo una trasposizione corretta della direttiva 69/335.

55. L'art. 3, n. 1, lett. a), elenca determinate forme societarie riconosciute dai sistemi giuridici degli Stati membri come società di capitali, mentre l'art. 3, n. 1, lett. b) e c), indica caratteristiche in presenza delle quali una società, associazione o persona giuridica è considerata del pari una società di capitali nell'accezione della direttiva. Le cooperative agricole di diritto greco non sono presenti né nell'elencazione di cui alla lett. a), né presentano le caratteristiche indicate alle lett. b) e c) come presupposto per essere qualificate come società di capitali.

2) Esenzione dall'imposta sui conferimenti per determinati tipi di società

a) Deroga per le cooperative agricole

53. Secondo la normativa greca le cooperative agricole di qualsiasi livello, nonché le associazioni e i consorzi dalle stesse formati, sono esentate dall'imposta sui conferimenti. La Commissione è dell'avviso che questa deroga sia incompatibile con la direttiva 69/335.

56. Ai sensi della lett. b) una società è considerata società di capitali se le sue quote sociali rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa. Come dedotto dalla Commissione stessa, le quote sociali delle cooperative agricole non possono essere negoziate in borsa.

54. L'art. 1 della direttiva 69/335 stabilisce che gli Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità della direttiva. In prosieguo è dunque necessario verificare se le cooperative agricole di diritto greco siano società di capitali, con la conseguenza che ad esse si dovrebbe applicare in linea di principio un'imposta sui conferimenti. Ove le cooperative agricole fossero società di capitali ai sensi della direttiva occorrerebbe in un secondo momento verificare se ed in quale misura la direttiva consenta deroghe all'applicazione dell'imposta sui conferimenti.

57. In forza della lett. c) è considerata società di capitali nell'accezione della direttiva qualsiasi società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, i cui membri hanno diritto di cedere senza autorizzazione preventiva le loro quote sociali a terzi e sono responsabili per i debiti della società, associazione o persona giuridica soltanto nei limiti della loro partecipazione. Secondo quanto dedotto dalla Commissione, la normativa greca prevede che le quote di una cooperativa agricola possano essere cedute solo ove ciò sia contemplato dallo statuto della rispettiva cooperativa e ove il consiglio di amministrazione della cooperativa stessa approvi la cessione. Le quote di

una cooperativa agricola di diritto greco, pertanto, non possono essere cedute a terzi senza autorizzazione preventiva. Non è necessario accertare se le cooperative agricole rispondano al secondo criterio di cui alla lett. c) — la responsabilità dei membri della società soltanto nei limiti della loro partecipazione, poiché, per essere considerata società di capitali ai sensi della lett. c) una società deve soddisfare entrambi i criteri ivi elencati. Dal momento che le cooperative agricole di diritto greco non soddisfano già il primo criterio, esse non sono pertanto società di capitali ai sensi della lett. c).

58. Ai fini dell'applicazione della direttiva 69/335, l'art. 3, n. 2, assimila tuttavia alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro. La Corte ha statuito che questa disposizione mira ad evitare che la scelta di una determinata forma giuridica possa comportare un trattamento fiscale diverso di attività che, dal punto di vista economico, sono equivalenti [15].

59. Per essere società di capitali nell'accezione del n. 2, le cooperative agricole di diritto greco dovrebbero pertanto perseguire scopi di lucro.

60. La Commissione osserva giustamente che il criterio dello scopo di lucro deve essere inteso in senso lato. Una società persegue dunque scopi di lucro ai sensi dell'art. 3, n. 2, prima frase, della direttiva non soltanto quando la sua attività è finalizzata a conseguire un rendimento del capitale, ma anche quando, come si verifica nel caso di una cooperativa agricola, i risultati economici della sua attività comportano dei benefici diretti per i suoi membri, nonché il consolidamento economico della società come comunità solidale, senza che ciò comporti il pagamento di un rendimento diretto del capitale. Che almeno una categoria di cooperative agricole, vale a dire le «cooperative di agricoltori» [16], persegua scopi di lucro nell'accezione della direttiva e sia pertanto assimilata alle società di capitali è ammesso peraltro anche dal governo greco.

61. L'art. 3, n. 2, seconda frase, della direttiva 69/335 prevede tuttavia la possibilità che uno Stato membro possa non considerare come società di capitali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti le società, associazioni o persone giuridiche assimilate, ai sensi della prima frase, alle società di capitali. In prosieguo si deve dunque esaminare se l'esenzione delle cooperative agricole sia coperta dalla deroga in discorso.

15 — Sentenza 12 novembre 1987, causa 112/86, Amro Aandelen Fonds (Racc. pag. 4453, punto 10).

16 — In greco: «γεωργικοί συνεταιρισμοί».

62. Al riguardo si deve determinare cosa si intenda con la dicitura «possono non considerare queste ultime come tali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti».

63. Il tenore letterale dà adito a molteplici interpretazioni.

64. Da un canto si potrebbe intendere il disposto nel senso che uno Stato membro può prescindere dall'assimilazione ai sensi della seconda frase solo complessivamente, vale a dire che può esentare tutte le forme societarie assimilate alle società di capitali o nessuna di esse. Questa interpretazione, tuttavia, non sarebbe coerente con il senso e lo scopo della direttiva 69/335, in quanto una delle finalità della stessa è, a partire dalla direttiva di modifica 85/303 [17], la soppressione dell'imposta sui conferimenti. Se, nel contesto dell'art. 3, n. 2, si applicasse a livello complessivo una deroga esclusivamente a tutte le società, associazioni o persone giuridiche assimilate ovvero a nessuna di esse, si ostacolerebbe considerevolmente la soppressione dell'imposta sui conferimenti. Tale soppressione sarebbe invece facilitata se si procedesse in modo graduale. L'art. 3, n. 2, non deve dunque essere inteso nel senso che possono essere esentate dall'imposta sui conferimenti solo tutte le società assimilate nel loro complesso [18].

65. D'altro canto si potrebbe interpretare l'art. 3, n. 2, seconda frase, anche nel senso che gli Stati membri sono pienamente liberi di sottrarre all'assimilazione singole società o gruppi di esse. La finalità della direttiva, tuttavia, è di assimilare, in linea di principio, tutte le società di capitali, nonché le forme societarie ad esse assimilate, sotto il profilo dell'imposta sui conferimenti. La direttiva consente esenzioni di settore ai sensi dell'art. 8 solo per determinati ambiti. Non sarebbe conforme alla struttura della direttiva che gli Stati membri avessero la facoltà, ai sensi dell'art. 3, n. 2, di introdurre ulteriori eccezioni settoriali. Peraltro la possibilità di escludere singoli settori produttivi dall'imposta sui conferimenti potrebbe essere incompatibile con il divieto di aiuti concessi dagli Stati sancito dall'art. 87 CE. L'art. 3, n. 2, seconda frase, pertanto, non deve essere inteso nel senso che singole società o settori economici possano essere esentati senza limitazioni dall'imposta sui conferimenti.

17 — V. nota 2 per il riferimento.

18 — Quest'interpretazione risulta più chiaramente dalla versione francese, in cui, in relazione alle società da esentare, si utilizza il singolare: «Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport». Nella versione greca, invece, come in quella tedesca, è utilizzato il plurale: «kann davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten»; «Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς».

66. La deroga di cui all'art. 3, n. 2, seconda frase, deve essere invece intesa nel senso che uno Stato membro può escludere dall'applicazione della direttiva singole *forme societarie*, quindi forme giuridiche autonome, assimilate alle società di capitali in forza del n. 1.

67. È questa la direzione indicata anche dalla sentenza Amro Andeelen Fonds, in cui la Corte ha affermato che, ai sensi dell'art. 3, n. 2, «talune raccolte di capitale» possono essere sottratte alla riscossione dell'imposta sui conferimenti [19]. Questa interpretazione della norma favorisce soprattutto la finalità perseguita dalla direttiva di sopprimere l'imposta sui conferimenti, poiché gli Stati membri possono agire gradualmente e pertanto con sequenze chiare.

68. Orbene, secondo la normativa greca non tutte le cooperative sono però esentate dall'imposta sui conferimenti, ma solo le cooperative agricole. A prima vista un settore economico sembra essere in tal modo sottratto all'imposta sui conferimenti. La cooperative agricole, tuttavia, sono disciplinate, secondo la legislazione greca, da una legge autonoma che ne regola in maniera completa la struttura, la costituzione e l'organizzazione.

19 — Sentenza Amro Aandelen Fonds (cit. alla nota 15, punto 12).

69. La stessa Commissione ha ammesso che le cooperative agricole sono soggette ad un regime normativo speciale. Esse costituiscono pertanto una forma societaria autonoma che può essere esclusa dall'imposta sui conferimenti in forza dell'art. 3, n. 2, seconda frase. Nel caso di specie è una mera coincidenza che una forma societaria autonoma riguardi un singolo settore economico. Resta quindi solo da chiarire che uno Stato membro non può, al fine di eludere il divieto di deroghe settoriali, creare per singoli settori economici rispettive forme societarie autonome per poi esentarle validamente dall'imposta sui conferimenti. Nel presente procedimento la Commissione non ha però addotto indizi da cui si possa dedurre un corrispondente assetto abusivo del diritto greco.

70. Se le cooperative agricole possono essere validamente sottratte all'imposta sui conferimenti, lo stesso deve valere anche per le associazioni e i raggruppamenti di esse.

71. La Repubblica ellenica, di conseguenza, poteva, con l'art. 22, n. 1, lett. a), della legge greca n. 1676/86, escludere le cooperative agricole, nonché le associazioni e i consorzi da esse costituiti dall'assimilazione alle società di capitali e, pertanto, esentarle dall'imposta sui conferimenti. Ciò non configura alcuna violazione delle disposizioni della direttiva 69/335.

b) Deroga per le società di navigazione

72. Occorre infine esaminare l'esenzione dall'imposta sui conferimenti per le imprese armatoriali, i consorzi e le società di navigazione di qualunque natura sotto il profilo della compatibilità con la direttiva 69/335.

73. Ai sensi della direttiva 69/335 sono assoggettate all'imposta sui conferimenti in linea di principio tutte le società di capitali, in forza dell'art. 3, n. 1, e le società ad esse assimilate, in forza dell'art. 3, n. 2, cioè le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro. Le imprese armatoriali, i consorzi e le società di navigazione di qualsiasi natura sono società di capitali ai sensi dell'art. 3, n. 1, oppure in ogni caso, dato che perseguono scopi di lucro, società assimilate ai sensi dell'art. 3, n. 2, con la conseguenza che esse sono soggette in linea di principio all'imposta sui conferimenti.

74. Un'esenzione dall'imposta sui conferimenti per le società di capitali ai sensi dell'art. 3, n. 1, della direttiva 69/335 è possibile solo nel contesto dei rigidi presupposti di cui agli artt. 8 e 9 della direttiva. Nel caso di specie, tuttavia, tali presupposti non sono soddisfatti, in quanto, da un lato, la navigazione non appartiene ai settori economici per cui l'art. 8 preveda la possibilità di esenzioni settoriali e, dall'altro, non sussistono neanche i presupposti per la deroga di cui all'art. 9. Qualora uno Stato membro intenda adottare una misura ai sensi dell'art. 9, deve consultare in tempo utile la Commissione in relazione all'applicazione dell'art. 97 CE. La Grecia, tuttavia, non ha esperito tale procedura in relazione alle deroghe oggetto della presente controversia. Dal momento che la Grecia non ha esperito la procedura di cui all'art. 9, nel caso di specie non occorre valutare neanche se possano essere ammesse deroghe settoriali nel contesto dell'art. 9.

75. La deroga per le imprese armatoriali, i consorzi e le società di navigazione di qualunque natura non può trovare giustificazione neanche in forza degli artt. 7, n. 1, e 4, n. 2, della direttiva 69/335, prevedendo essi, già in base al loro tenore letterale, esclusivamente la possibilità che la Grecia esenti dall'imposta sui conferimenti determinate *operazioni*. Nella fattispecie, invece, le disposizioni greche non esentano dall'imposta sui conferimenti solo determinate operazioni, ma le società di un determinato settore economico.

76. Il fatto che le società di navigazione, come argomentato dal governo greco, siano sempre state esentate dall'imposta sui conferimenti non giustifica peraltro l'esenzione dalla detta imposta, in quanto nella direttiva 69/335 non vi è spazio per una siffatta deroga.

77. Un'ulteriore possibile esenzione dall'imposta sui conferimenti è prevista dalla direttiva 69/335 solo per le società assimilate alle società di capitali ai sensi dell'art. 3, n. 2.

78. Dal momento, tuttavia, che si tratta di una deroga, incombe allo Stato membro che la invoca l'onere di specificarne e provarne i presupposti. La Grecia avrebbe dunque dovuto dedurre che le imprese armatoriali, le società ed i consorzi di navigazione esentati dall'imposta sui conferimenti non sono società di capitali ai sensi dell'art. 3, n. 1, ma piuttosto solo società assimilate ai sensi dell'art. 3, n. 2, e conseguentemente che vi è un'ulteriore deroga per esse. Se, infatti, le società esentate fossero società assimilate, allora queste, come esposto in precedenza, potrebbero essere esentate dall'imposta sui conferimenti ove costituissero una forma societaria autonoma. Poiché tuttavia il governo greco non ha specificato ciò, nel caso di specie l'esenzione dall'imposta sui conferimenti non è giustificabile neanche ai sensi dell'art. 3, n. 2, seconda frase.

79. L'esenzione fiscale per le imprese armatoriali, i consorzi e le compagnie di navigazione sancita dalla normativa greca confligge pertanto con la direttiva 69/335.

80. Questa conclusione non contrasta nemmeno con la comunicazione C(2004) 43 della Commissione — Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi [20]. In essa la Commissione definisce gli sgravi fiscali da parte dei singoli Stati membri come misure che possono costituire strumenti per aumentare la competitività della flotta comunitaria rispetto alle navi registrate in paesi terzi [21].

81. Da questa comunicazione della Commissione non è possibile tuttavia dedurre alcuna affermazione circa l'ammissibilità delle esenzioni fiscali nel contesto della direttiva 69/335. Da un lato essa persegue un altro scopo normativo: essa mira esclusivamente a fissare i parametri secondo i quali, conformemente alle norme sostanziali e procedurali comunitarie, la Commissione approverà gli aiuti di Stato al settore marittimo a norma dell'art. 87, paragrafo 3, lett. c) e/o dell'art. 86, paragrafo 2 del trattato [22]. D'altro canto essa, in quanto mera comunicazione, si colloca nella gerarchia delle norme al di sotto della direttiva 69/335 e non ne può pertanto determinare il campo di applicazione e il contenuto.

82. Un'altra conclusione non può discendere nemmeno dall'art. 80, n. 2, CE, cui il governo greco rinvia. L'art. 80, n. 2, CE costituisce un fondamento normativo autonomo per le

20 — GU 2004 C 13, pagg. 3-12.

21 — Comunicazione della Commissione (cit. alla nota 20, pag. 6).

22 — Comunicazione della Commissione (cit. alla nota 20, pag. 5).

disposizioni relative alla navigazione marittima. Il governo greco è dell'avviso che la direttiva 69/335 non trovi pertanto applicazione alla navigazione marittima, ma che anzi sia necessario per questo settore un regime distinto basato sull'art. 80, n. 2, CE. Questa argomentazione non è tuttavia convincente. Dall'art. 80, n. 2, CE, non si evince che nei settori trasversali debbano essere adottate di volta in volta normative speciali per la navigazione marittima.

84. Una limitazione degli effetti della sentenza nel tempo è prevista esplicitamente solo per il ricorso d'annullamento dall'art. 231, n. 2, CE. La Corte, inoltre, ha disposto in via eccezionale la limitazione degli effetti delle sentenze nel tempo in procedimenti di rinvio pregiudiziale sulla base del principio generale della certezza del diritto. Anche nei procedimenti per inadempimento essa ha ammesso una limitazione degli effetti della sentenza nel tempo [23]. Ove una sentenza in un procedimento per inadempimento dispieghi effetti esulanti dal mero accertamento dell'inadempimento stesso sulla base dell'interpretazione del diritto comunitario ivi contenuta, in determinate circostanze vi possono essere ragioni per limitare gli effetti di una siffatta sentenza nel tempo.

C — Limitazione temporale degli effetti della sentenza

83. Il Regno di Spagna ha chiesto, nella propria memoria di intervento, di limitare gli effetti della sentenza nel tempo. A fondamento della propria richiesta esso ha dedotto, da un lato, la circostanza che fra la notificazione della legge greca controversa alla Commissione e l'avvio del procedimento per inadempimento sono trascorsi 18 anni e la Grecia, durante tale periodo, era in buona fede. D'altro canto, le pretese di rimborso fiscale che potrebbero scaturire dalla sentenza potrebbero comportare un grave pregiudizio economico per la Grecia. Nelle osservazioni sulla memoria d'intervento il governo greco ha chiesto, in via subordinata, che fossero accolte le considerazioni del Regno di Spagna sulla limitazione degli effetti della sentenza.

85. Nel caso di specie, tuttavia, non sussistono nemmeno le premesse generali per una siffatta limitazione. Secondo la giurisprudenza della Corte una siffatta limitazione è possibile solo in via eccezionale, ove due condizioni siano soddisfatte [24]: in primo luogo deve sussiste il rischio di gravi ripercussioni economiche dovute in particolare all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente; in secondo luogo i singoli e le autorità nazionali devono essere stati indotti ad un comporta-

23 — V. sentenze 19 marzo 2002, causa C-426/98, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-2793, punti 40 e segg.), e 24 settembre 1998, causa C-35/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-5325, punti 49 e segg.), e, per un'ammissione solo ipotetica della possibilità di limitare nel tempo gli effetti di una sentenza in un procedimento per inadempimento, sentenza 12 settembre 2000, causa C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 92).

24 — V., oltre alle sentenze cit. alla nota 23, anche sentenze 15 marzo 2005, causa C-209/03, Bidar (Racc. pag. I-2119, punto 69), e 20 settembre 2001, causa C-184/99, Grzelczyk (Racc. pag. I-6193, punto 53).

mento non conforme alla normativa comunitaria a causa di un'obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie, incertezza alla quale abbiano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione.

86. Nella fattispecie il primo presupposto non sussiste in ogni caso. La Repubblica ellenica non ha esposto in modo specifico quali gravi ripercussioni economiche potrebbe provocarle la sentenza che accogliesse il ricorso. Ha semplicemente chiesto, al riguardo, che fossero accolte le considerazioni del governo spagnolo. Questo, dal canto suo, ha soltanto fatto un generico riferimento a gravi pregiudizi economici per la Grecia. Peraltro il governo spagnolo non ha neanche esposto i gravi pregiudizi economici cui potrebbe essere esposto.

V — Sulle spese

87. Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha presentato richiesta di condanna e la Repubblica ellenica è risultata soccombente relativamente a due delle tre parti del motivo aventi sostanzialmente lo stesso peso, quest'ultima deve essere condannata al pagamento di due terzi delle spese. Poiché la Repubblica ellenica non ha concluso al riguardo, le parti sopporteranno per il resto le proprie spese ai sensi dell'art. 69, n. 5, del regolamento di procedura.

88. Il Regno di Spagna sopporterà le proprie spese connesse all'intervento ai sensi dell'art. 69, n. 4, del regolamento di procedura.

VI — Conclusione

89. Propongo pertanto che la Corte di giustizia statuisca quanto segue:

1) La Repubblica ellenica, con le proprie disposizioni legislative relative all'applicazione di un'imposta sul trasferimento della sede statutaria o sul

trasferimento della sede effettiva della direzione, nonché sull'esenzione delle imprese armatoriali, dei consorzi e delle società di navigazione di qualsiasi natura dall'imposta sui conferimenti, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali.

2) Per il resto il ricorso è respinto.

3) La Repubblica ellenica è condannata a sopportare due terzi delle spese del procedimento. Per il resto le parti sopporteranno le proprie spese.

4) Il Regno di Spagna sopporterà le proprie spese.