# SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

7 giugno 2007 *

Nella causa C-178/05,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 18 aprile 2005,

**Commissione delle Comunità europee,** rappresentata dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

**Repubblica ellenica,** rappresentata dalle sig.re S. Chala e M. Tassopoulou, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

* Lingua processuale: il greco.

sostenuta da:

**Regno di Spagna,** rappresentato dalla sig.ra N. Díaz Abad, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

interveniente,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann (relatore), presidente di sezione, dai sigg. R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 febbraio 2007,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 Con il ricorso in oggetto, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica ellenica, con la sua normativa relativa alla riscossione

di un'imposta sui conferimenti in caso di trasferimento della sede statutaria o della sede della direzione effettiva di una società, nonché all'esenzione da tale imposta per tutte le organizzazioni cooperative agricole e tutti i tipi di unioni o di consorzi di queste ultime e per le comproprietà navali, i consorzi marittimi e tutte le forme di società di navigazione, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

## Contesto normativo

### *La normativa comunitaria*

2 Come emerge dal primo e dal secondo 'considerando', la direttiva 69/335 mira a promuovere la libera circolazione dei capitali, libertà fondamentale considerata essenziale ai fini della creazione di un mercato interno. A tale titolo, essa mira ad abolire determinati ostacoli fiscali nel settore della raccolta di capitali, in cui rientrano in particolare i conferimenti di capitali in società, ossia i conferimenti effettuati dai soci o dagli azionisti a favore delle società di capitali che essi detengono.

3 A tal fine, gli artt. 1-9 della direttiva 69/335 prevedono la riscossione di un'imposta armonizzata sui conferimenti in società (in prosieguo: l'«imposta sui conferimenti»).

4 Ai sensi del sesto 'considerando' di tale direttiva, questa imposta sui conferimenti è percepita una sola volta nella Comunità europea e deve essere di pari livello in tutti gli Stati membri.

5 Così, l'art. 1 della stessa direttiva dispone che «gli Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali (...)».

6 L'art. 3, nn. 1 e 2, della direttiva 69/335 definisce come segue le «società di capitali» previste da quest'ultima:

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

a) le società di diritto (...) ellenico, (...):

— (...) Ανώνυμος Εταιρία [società per azioni] (...);

— (...) Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [società in accomandita per azioni] (...);

— (...) Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [società a responsibilità limitata] (...);

(...)

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.

2. (...) 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».

7 L'art. 4 della direttiva 69/335 elenca le operazioni che gli Stati membri possono o devono, a seconda dei casi, assoggettare a un'imposta sui conferimenti.

8 In tal senso, l'art. 4, n. 1, della detta direttiva dispone che gli Stati membri sottopongano all'imposta sui conferimenti:

«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».

9 L'art. 4, n. 3, lett. b), della direttiva 69/335 precisa che non si considera una «costituzione» di società di capitali, ai sensi del n. 1, lett. a), di tale articolo, 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».

10 Ai sensi dell'art. 7, n. 2, della direttiva 69/335:

«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».

11 L'art. 8 della detta direttiva autorizza gli Stati membri a «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 utilità pubblica, 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».

12 L'art. 9 della stessa direttiva ha il seguente tenore:

«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'articolo [97] del trattato».

*La normativa nazionale*

13 Ai sensi dell'art. 17 della legge 24 dicembre 1986, n. 1676, che stabilisce le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e altre disposizioni (FEK A' 204), «un'imposta sulla raccolta di capitali» grava, sostanzialmente, sulle società commerciali e sui consorzi di operatori economici, da una parte, e sulle organizzazioni cooperative di qualsiasi livello, dall'altra.

14 L'art. 18 della citata legge definisce le operazioni soggette ad imposta e il n. 2 di tale articolo include nel novero di queste ultime:

«c) il trasferimento da un [altro] Stato membro (...) in Grecia della sede della direzione effettiva di una persona giuridica ai sensi dell'articolo 17 e che non sia soggetta all'imposta sui conferimenti nell'[altro] Stato membro (...);

d) il trasferimento da un [altro] Stato membro (...) in Grecia della sede statutaria di una persona giuridica ai sensi dell'articolo 17, la cui direzione effettiva si trovi in un paese terzo (...), e che non sia considerata come soggetta all'imposta sui conferimenti nell'[altro] Stato membro (...)».

15 Il n. 4, lett. d), dell'art. 18 dispone che non è soggetto ad imposta, in quanto non costituisce una raccolta di capitali, «il trasferimento da un [altro] Stato membro (...) in Grecia della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una persona giuridica, nell'accezione dell'articolo 17, che sia soggetta all'imposta sui conferimenti nell'[altro] Stato membro (...);».

16 L'art. 22, n. 1, della legge 1676/86 esenta dall'imposta sulla raccolta di capitali:

«a) le organizzazioni cooperative agricole di qualsiasi livello e tutti i tipi di unioni e di consorzi di queste ultime;

b) le comproprietà navali, i consorzi marittimi e tutte le forme di società di navigazione».

**Fatti e procedimento precontenzioso**

17 Dopo aver consentito alla Repubblica ellenica di presentare osservazioni, la Commissione il 22 dicembre 2004 le trasmetteva un parere motivato rilevando

che alcuni aspetti del regime nazionale relativo all'imposta sulla raccolta di capitali risultavano violare la direttiva 69/335. Essa invitava pertanto tale Stato membro a conformarsi ai suoi obblighi derivanti dal diritto comunitario entro due mesi dalla notifica di tale parere motivato.

18 La Commissione, non soddisfatta della risposta fornita dalle autorità greche con lettera del 28 febbraio 2005, decideva di proporre il presente ricorso.

19 Con ordinanza del presidente della Corte 19 settembre 2005, il Regno di Spagna veniva ammesso a intervenire a sostegno delle conclusioni della Repubblica ellenica.

## Sul ricorso

20 A sostegno del suo ricorso, la Commissione invoca un unico addebito, sostanzialmente suddiviso in tre parti, ossia:

— l'errato recepimento nel diritto interno dell'art. 4, n. 1, lett. g) e h), e n. 3, lett. b), della direttiva 69/335 ad opera della normativa nazionale che prevede la tassazione, a titolo di imposta sui conferimenti, dei trasferimenti di sede intracomunitari, sempreché la società interessata non sia assoggettata all'imposta sui conferimenti nello Stato membro d'origine (in prosieguo: la «normativa sui trasferimenti di sede in parola»);

— l'errato recepimento nel diritto interno degli artt. 1 e 3 della direttiva 69/335 ad opera della normativa nazionale che esenta dalla tassazione a titolo di imposta sui conferimenti le organizzazioni cooperative agricole e tutti i tipi di unioni o di consorzi di queste ultime (in prosieguo: l'«esenzione delle cooperative agricole in parola»), e

— l'errato recepimento nel diritto interno degli artt. 1 e 3 della direttiva 69/335 ad opera della normativa nazionale che esenta dalla tassazione a titolo di imposta sui conferimenti le comproprietà navali, i consorzi marittimi e tutte le forme di società di navigazione (in prosieguo: l'«esenzione delle società di navigazione in parola»).

*Sulla prima parte dell'addebito, relativa alla normativa sui trasferimenti di sede in parola*

Argomenti delle parti

21 La Commissione rileva che la normativa sui trasferimenti di sede in parola, secondo la quale i trasferimenti di sede intracomunitari sono assoggettati a imposta sui conferimenti, sempreché la società interessata non sia assoggettata a questa stessa imposta nello Stato membro d'origine, costituisce un errato recepimento dell'art. 4, n. 1, lett. g) e h), e n. 3, lett. b), della direttiva 69/335.

22 Tale normativa consentirebbe, contrariamente a quanto prescritto dalla direttiva in questione, di assoggettare a imposta i trasferimenti di sede di società che, nello Stato membro d'origine, sono considerate, ai fini della riscossione dell'imposta sui conferimenti, come «società di capitali».

23 La Repubblica ellenica rileva, per contro, che la normativa sui trasferimenti di sede in parola si riferisce non alla «tassazione effettiva» delle società di capitali nello Stato membro di origine, ma all'«assoggettamento» di tali società in quest'ultimo Stato.

24 Sebbene lo Stato membro in questione ammetta che tale distinzione finora non è stata effettuata in modo chiaro e può aver causato una certa confusione, reputa nondimeno che il criterio di «assoggettamento» concordi con quello di «società di capitali» previsto dalla direttiva 69/335 e che costituisca, pertanto, un recepimento corretto dell'art. 4, n. 1, lett. g) e h), e n. 3, lett. b), della direttiva.

Giudizio della Corte

25 In via preliminare occorre ricordare che, in forza dell'art. 10, primo comma, CE, gli Stati membri devono adottare tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal Trattato CE ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. Fra tali atti figurano le direttive che, conformemente all'art. 249 CE, vincolano gli Stati membri cui sono rivolte per quanto riguarda il risultato da raggiungere. Tale obbligo implica quello di adottare, nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale, tutti i provvedimenti necessari a garantire la piena efficacia della direttiva, conformemente allo scopo che essa persegue (v., segnatamente, sentenze 17 giugno 1999, causa C-336/97, Commissione/Italia, Racc. pag. I-3771, punto 19, e 10 marzo 2005, causa C-531/03, Commissione/Germania, non pubblicata nella Raccolta, punto 16).

26 Ai sensi dell'art. 4, n. 1, lett. g) e h), della direttiva 69/335 sono assoggettati all'imposta sui conferimenti i trasferimenti, da uno Stato membro in un altro Stato membro, della sede (effettiva o statutaria) di società, associazioni o persone

giuridiche che sono considerate, al fine dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in quest'ultimo Stato membro, mentre non lo sono nel primo Stato membro.

27 Pertanto, le disposizioni di cui trattasi non prevedono imposte sui conferimenti per i trasferimenti della sede di società, associazioni o persone giuridiche che sono considerate, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come «società di capitali» in ciascuno dei due Stati membri interessati.

28 L'art. 4, n. 3, lett. b), della direttiva 69/335 precisa che siffatti trasferimenti non possono nemmeno essere assoggettati all'imposta sui conferimenti ai sensi del n. 1, lett. a), dello stesso art. 4.

29 Orbene, come ammette lo stesso governo ellenico, il criterio dell'«assoggettamento» utilizzato dalla normativa sui trasferimenti di sede in parola può comportare una tassazione a titolo di imposta sui conferimenti in Grecia, anche se la società interessata è del pari considerata come una «società di capitali» nello Stato membro di origine. Questo è in particolare il caso che si verifica quando quest'ultimo Stato esenta tutte le operazioni ai sensi dell'art. 7, n. 2, della direttiva 69/335 o qualora applichi un'aliquota di imposizione pari a zero.

30 Il criterio dell'«assoggettamento» utilizzato dalla normativa sui trasferimenti di sede in parola non corrisponde al criterio della «società di capitali» previsto dall'art. 4, n. 1, lett. g) e h), e n. 3, lett. b), della direttiva 69/335. Al contrario, esso consente un'imposizione a titolo di imposta sui conferimenti in casi in cui la direttiva 69/335 non lo prevede.

31 Dal momento che la direttiva 69/335 armonizza esaustivamente i casi in cui gli Stati membri possono applicare un'imposta sui conferimenti, la normativa sui trasferimenti di sede in parola deve essere quindi considerata un errato recepimento di tali disposizioni dell'art. 4 della direttiva in questione.

32 Tale constatazione non può essere confutata dall'argomento dedotto dal Regno di Spagna secondo il quale il criterio dell'«assoggettamento» sarebbe necessario ai fini della lotta contro l'evasione fiscale. Infatti, nei limiti in cui la direttiva 69/335 armonizza esaustivamente i casi in cui gli Stati membri possono applicare un'imposta sui conferimenti e tale direttiva non contiene alcuna esplicita disposizione che autorizzi gli Stati membri ad adottare misure generali per lottare contro l'evasione fiscale, gli Stati membri possono ostacolare l'applicazione del diritto comunitario solo in circostanze specifiche, che integrino una pratica abusiva o fraudolenta. 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 (v. in tal senso, in particolare, sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punt 69 e giurisprudenza ivi citata). Orbene, nel caso di specie, da un lato, la normativa sui trasferimenti di sede in parola non si limita a lottare contro un abuso insorto in un caso specifico. D'altro lato, l'esercizio di un diritto introdotto dal diritto comunitario, come la costituzione di una società in un altro Stato membro o il trasferimento della sede di quest'ultima, di per sé non può giustificare un sospetto di abuso.

33 Inoltre, nei limiti in cui la Repubblica ellenica riconosce che la distinzione tra «imposizione effettiva» e «assoggettamento» non è stata effettuata in modo chiaro dalla normativa sui trasferimenti di sede in parola e può aver causato una certa confusione, si deve aggiungere che, comunque, tale normativa non soddisfa le condizioni previste dalla giurisprudenza in materia di recepimento delle direttive. Infatti, secondo tale giurisprudenza, è particolarmente importante, per garantire la certezza del diritto, che i singoli possano contare su una situazione giuridica chiara e

precisa, che consenta loro di sapere esattamente quali sono i loro diritti e di farli valere, se del caso, dinanzi ai giudici nazionali (v. in tal senso, in particolare, sentenze 19 settembre 1996, causa C-236/95, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-4459, punto 13, e 14 marzo 2006, causa C-177/04, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2461, punto 48). Ora, tale normativa non può essere ritenuta atta a fondare una siffatta situazione giuridica chiara e precisa.

34 Alla luce di tali considerazioni, la prima parte dell'addebito invocato dalla Commissione a sostegno del suo ricorso è fondata.

*Sulla seconda parte dell'addebito, relativa all'esenzione delle cooperative agricole in parola*

Argomenti delle parti

35 La Commissione rileva che le cooperative agricole non costituiscono una specifica categoria di società alla quale la direttiva 69/335 riserva un particolare trattamento e che, di conseguenza, la loro esenzione costituisce un errato recepimento degli artt. 1 e 3 di tale direttiva.

36 Per contro, la Repubblica ellenica sostiene che, alla luce della distinzione effettuata, nel diritto greco, tra quattro diverse categorie di cooperative, vale a dire le cooperative agricole, civili, di libera costituzione e obbligatorie, le prime costituiscono pertanto una distinta categoria di società, la cui esenzione dall'imposta sui conferimenti sarebbe autorizzata ai sensi dell'art. 3, n. 2, della direttiva 69/335.

Giudizio della Corte

37 L'art. 1 della direttiva 69/335 prevede che gli Stati membri applichino un'imposta sui conferimenti alle società di capitali.

38 Per precisare che cosa si debba intendere per «società di capitali» ai sensi della direttiva 69/335, l'art. 3, n. 1, lett. a), di quest'ultima rinvia a talune categorie di società di diritto nazionale degli Stati membri, nel novero delle quali figurano, in diritto greco, le Ανώνυμος Εταιρία (società per azioni), le Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (società in accomandita per azioni) e le Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (società a responsabilità limitata).

39 L'art. 3, n. 1, lett. b), della stessa direttiva riguarda le società, associazioni o persone giuridiche le cui quote rappresentative del capitale o del patrimonio sociale possono essere negoziate in borsa e il n. 1, lett. c), del medesimo articolo fa riferimento alle società, associazioni o persone giuridiche che perseguono 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.

40 Inoltre, l'art. 3, n. 2, della direttiva 69/335 in via di principio assimila alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro.

41 Nella presente fattispecie, si deve constatare che le cooperative agricole di cui trattasi non rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 3, n. 1, della direttiva 69/335.

Infatti, dal fascicolo della causa emerge che, da una parte, le quote sociali di una cooperativa agricola non possono essere negoziate in Borsa. D'altra parte, i membri di una siffatta cooperativa possono cedere le quote sociali da essi detenute solo dopo una decisione del consiglio di amministrazione e a condizione che lo statuto autorizzi tale cessione, la quale può operare solo a favore degli altri membri della cooperativa in questione.

42 Tuttavia, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, le cooperative agricole di cui trattasi esercitano un'attività economica che, senza mirare specificamente a realizzare profitti economici, dovrebbe nondimeno incrementare lo sviluppo economico e sociale dei loro membri. Tali cooperative perseguono quindi uno scopo di lucro e devono essere considerate quali società di capitali assimilate ai sensi dell'art. 3, n. 2, della direttiva 69/335.

43 Questa interpretazione è corroborata dalla finalità di quest'ultima disposizione, consistente nell'evitare che la scelta di una determinata forma giuridica possa comportare un diverso trattamento fiscale di attività equivalenti dal punto di vista economico. L'art. 3, n. 2, della direttiva 69/335 è inteso a ricomprendere, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui conferimenti, le società, associazioni o persone giuridiche che, pur svolgendo la stessa funzione economica delle società di capitali vere e proprie — consistente nella ricerca di un utile mediante la messa in comune di capitali in un patrimonio distinto —, non rispondono ai criteri che integrano la nozione di «società di capitali» come definita al n. 1 dello stesso articolo (v., in tal senso, sentenza 12 novembre 1987, causa 112/86, Amro Aandelen Fonds, Racc. pag. 4453, punti 10 e 11).

44 L'art. 3, n. 2, della direttiva 69/335 lascia tuttavia agli Stati membri la facoltà di limitare la portata dell'assimilazione ivi prevista, permettendo loro di sottrarre determinate categorie di società di capitali assimilate all'applicazione dell'imposta sui conferimenti (v., in tal senso, sentenze 15 luglio 1982, causa 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Racc. pag. 2771, punto 3, e Amro Aandelen Fonds, cit., punto 12).

45 Come osservato dall'avvocato generale ai paragrafi 64-67 delle sue conclusioni, tale deroga deve essere intesa nel senso che riguarda forme societarie e non semplicemente società individuali o società operanti in un qualche settore economico.

46 Nel caso di specie emerge dal fascicolo che le cooperative agricole di cui trattasi costituiscono effettivamente una forma autonoma di società nel diritto greco. Quest'ultimo distingue infatti tra quattro diverse categorie di cooperative, vale a dire le cooperative agricole, civili, di libera costituzione e obbligatorie. Le cooperative agricole, come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 68 e 69 delle sue conclusioni, sono soggette a un regime legislativo autonomo che prevede norme specifiche in ordine alla loro struttura, costituzione e organizzazione. Non si tratta quindi semplicemente di cooperative operanti in uno specifico settore economico.

47 Pertanto, la Repubblica ellenica era legittimata a esentare dall'imposta sui conferimenti, come ha fatto all'art. 22, n. 1, lett. a), della legge 1676/86, le cooperative agricole nonché le unioni e i consorzi di queste ultime.

48 Alla luce di quanto sopra, la seconda parte dell'addebito dedotto dalla Commissione a sostegno del suo ricorso deve essere respinta in quanto infondata.

*Sulla terza parte dell'addebito, relativa all'esenzione delle società di navigazione*

Argomenti delle parti

49 La Commissione rileva che, poiché le esenzioni previste agli artt. 3, n. 2, 7, 8 e 9 della direttiva 69/335 non sono applicabili alle società di navigazione, il fatto che queste

ultime siano esentate dall'imposta sui conferimenti costituisce un errato recepimento degli artt. 1 e 3 della direttiva 69/335.

50 La Repubblica ellenica sostiene invece che, in mancanza di un'esplicita decisione del Consiglio dell'Unione europea adottata ai sensi dell'art. 80, n. 2, CE, la direttiva 69/335 non si applica alle società di capitali del settore marittimo.

51 Inoltre, l'esenzione dall'imposta sui conferimenti di cui beneficiano le società di navigazione sarebbe necessaria al fine di potenziare un settore nevralgico e sarebbe persino, per questo motivo, incoraggiata dalla comunicazione della Commissione C (2004) 43 — Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi (GU 2004, C 13, pag. 3).

Giudizio della Corte

52 Occorre ricordare, in via preliminare, che l'art. 80, n. 2, CE, lungi dall'escludere l'applicazione del Trattato ai trasporti marittimi, prevede semplicemente che le disposizioni particolari di quest'ultimo, relative alla politica comune dei trasporti, enunciate nella parte terza, titolo V, di questo stesso Trattato, non si applicheranno automaticamente a tale ambito di attività. Se quindi, in forza di tale norma, i trasporti marittimi, fintantoché il Consiglio non avrà deciso altrimenti, sono sottratti ai canoni del titolo V, essi restano, alla stessa stregua degli altri mezzi di trasporto, soggetti ai principi generali del Trattato. Ne consegue che l'applicazione della direttiva 69/335 al settore dei trasporti marittimi costituisce per gli altri Stati membri non una facoltà, ma un obbligo (v. sentenza 4 aprile 1974, causa 167/73, Commissione/Francia, Racc. pag. 359, punti 30-33). Contrariamente a quanto sostenuto dalla Repubblica ellenica, la direttiva 69/335 si applica quindi anche alle società di capitali del settore marittimo.

53 Come è già stato affermato ai punti 37-39 della presente sentenza, l'art. 1 della direttiva 69/335 prevede che gli Stati membri applichino un'imposta sui conferimenti alle società di capitali.

54 Al fine di precisare che cosa si debba intendere per «società di capitali» ai sensi della direttiva, il suo art. 3, n. 1, da una parte, rinvia alle Ανώνυμος Εταιρία (società per azioni), alle Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (società in accomandita per azioni) e alle Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (società a responsabilità limitata) e, dall'altra, fa riferimento alla negoziabilità in borsa delle quote sociali [art. 3, n. 1, lett. b)], nonché alla libera cedibilità di queste ultime quando sono rappresentative del rischio partecipativo [art. 3, n. 1, lett. c)] (v., in tal senso, sentenza Amro Aandelen Fonds, cit., punto 8).

55 Nel caso di specie, la Repubblica ellenica non contesta che l'esenzione delle società di navigazione in parola riguarda, tra l'altro, le società di capitali menzionate all'art. 3, n. 1, della direttiva 69/335.

56 Pertanto, conferimenti a tali società devono, in linea di principio, essere soggetti all'imposta sui conferimenti.

57 Tuttavia, la direttiva 69/335 prevede, ai suoi artt. 8 e 9, la possibilità di esentare alcune categorie di società di capitali.

58 In tal senso, a norma dell'art. 8, gli Stati membri possono esentare i conferimenti relativi alle società di capitali che forniscono servizi di utilità pubblica nel caso in cui lo Stato o gli enti locali possiedano almeno la metà del capitale sociale nonché le

società di capitali che perseguono unicamente e direttamente obiettivi culturali, di beneficenza, di assistenza e di educazione.

59 Quanto al citato art. 9, esso prevede che gli Stati membri possano, dopo la notifica in tempo utile alla Commissione, esentare talune categorie di società di capitali per motivi di equità fiscale o di ordine sociale, ovvero per far fronte a situazioni particolari.

60 Orbene, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 74 delle sue conclusioni, i presupposti richiesti dagli artt. 8 e 9 della direttiva 69/335 per la concessione di un'esenzione dall'imposta sui conferimenti non ricorrono nella fattispecie. Da un lato, sebbene sia possibile che una qualche società di navigazione fornisca effettivamente servizi di pubblica utilità e sia detenuta almeno al 50 % dallo Stato o dagli enti locali, conformemente all'ipotesi prevista all'art. 8, tuttavia non esiste alcun indizio nel fascicolo del fatto che ciò varrebbe per tutte le società di navigazione previste dalla normativa nazionale in questione. D'altra parte, la Repubblica ellenica non ha rispettato la procedura di notifica prevista dall'art. 9.

61 Dal momento che la direttiva 69/335 non prevede nessun'altra possibilità di esenzione di una categoria di «società di capitali» ai sensi del suo art. 3, n. 1, la Repubblica ellenica non aveva quindi il diritto di esentare dall'imposta sui conferimenti, come ha fatto all'art. 22, n. 1, lett. b), della legge 1676/86, le comproprietà navali, i consorzi marittimi e tutte le forme di società di navigazione.

62 Tale constatazione non può essere confutata dall'argomento dedotto a sua difesa dalla Repubblica ellenica secondo il quale l'esenzione dall'imposta sui conferimenti di cui beneficiano le società di navigazione sarebbe necessaria al fine di potenziare

un settore nevralgico e sarebbe persino, per questo motivo, incoraggiata dalla comunicazione C(2004) 43. Infatti, non si può ovviare al contrasto tra l'esenzione delle società di navigazione e le disposizioni della direttiva 69/335 invocando l'eventuale compatibilità di una tale esenzione con provvedimenti comunitari adottati in altri settori, come quello degli aiuti di Stato.

63 Alla luce di tali considerazioni, la terza parte dell'addebito dedotto dalla Commissione a sostegno del suo ricorso è fondata.

64 Conseguentemente, si deve dichiarare che la Repubblica ellenica, con la sua normativa relativa alla riscossione di un'imposta sui conferimenti in caso di trasferimento della sede statutaria o della sede della direzione effettiva di una società, nonché all'esenzione da tale imposta per le comproprietà navali, i consorzi marittimi e tutte le forme di società di navigazione, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza della direttiva 69/335.

**Sugli effetti della sentenza della Corte nel tempo**

65 Sia la Repubblica ellenica sia il Regno di Spagna chiedono che, qualora la Corte dovesse constatare l'inadempimento addebitato, gli effetti della sentenza siano, in via eccezionale, limitati nel tempo.

66 Secondo tali Stati membri, le pretese di rimborso che potrebbero scaturire da tale sentenza comporterebbero per la Repubblica ellenica un grave pregiudizio economico.

67 A questo proposito, anche ammettendo che le sentenze emanate ai sensi dell'art. 226 CE producano effetti identici a quelli delle sentenze pronunciate ex art. 234 CE e che, pertanto, considerazioni di certezza del diritto possano rendere necessaria la limitazione nel tempo dei loro effetti (v. sentenza 12 settembre 2000, causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, punto 92), qualora ricorrano le condizioni stabilite dalla giurisprudenza della Corte nell'ambito dell'art. 234 CE (v., in particolare, sentenza 10 gennaio 2006, causa C-402/03, Skov e Bilka, Racc. pag. I-199, punto 51), è sufficiente constatare che, nel caso di specie, la Repubblica ellenica non è legittimata ad asserire che esiste un rischio di gravi ripercussioni economiche ai sensi di tale giurisprudenza.

68 Infatti, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 86 delle sue conclusioni, la Repubblica ellenica non ha invocato nessun argomento che possa fondare un tale rischio di gravi ripercussioni economiche. Essa ha semplicemente fatto propri gli argomenti esposti nella memoria di intervento del Regno di Spagna. Orbene, quest'ultimo si è limitato a evocare in modo generico i pregiudizi economici che potrebbero scaturire per lo Stato membro interessato dalla sentenza della Corte in cui si accerti l'inadempimento contestato.

**Sulle spese**

69 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 ne ha fatto domanda, la Repubblica ellenica, rimasta sostanzialmente soccombente, dev'essere condannata alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara e statuisce:

1) **La Repubblica ellenica, con la sua normativa relativa alla riscossione di un'imposta sui conferimenti in caso di trasferimento della sede statutaria o della sede della direzione effettiva di una società, nonché all'esenzione da tale imposta per le comproprietà navali, i consorzi marittimi e tutte le forme di società di navigazione, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza 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) **Per il resto il ricorso è respinto.**

3) **La Repubblica ellenica è condannata alle spese.**

Firme