SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

9 luglio 2009 *

Nella causa C-397/07,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 27 agosto 2007,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Gippini Fournier e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Spagna, rappresentato dalla sig.ra B. Plaza Cruz e dal sig. M. Muñoz Pérez, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

* Lingua processuale: lo spagnolo.

sostenuto da:

Repubblica ellenica,

interveniente,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dai sigg. T. von Danwitz, E. Juhász (relatore), G. Arestis e J. Malenovský, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 gennaio 2009,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 marzo 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il presente ricorso, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che:

— subordinando a talune condizioni l'applicazione delle esenzioni obbligatorie dall'imposta sui conferimenti;

— gravando con un'imposta sui conferimenti il trasferimento in Spagna della sede della direzione effettiva o della sede statutaria delle società che non siano state assoggettate a un tributo analogo a quello spagnolo nello Stato membro di provenienza; e

— assoggettando ad imposta sui conferimenti il capitale destinato alle attività commerciali svolte nel territorio spagnolo dalle succursali o dai centri permanenti di attività di società stabilite in uno Stato membro che non applica un'imposta analoga a quella spagnola;

il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi 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 con direttive del Consiglio 9 aprile 1973, 73/79/CEE (GU L 103, pag. 13) e 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria

2 Ai sensi del suo primo 'considerando', la direttiva 69/335 ha per obiettivo di promuovere la libera circolazione dei capitali, per la creazione di un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Nell'ambito di tale obiettivo, come emerge dai 'considerando' sesto, settimo e ottavo di tale direttiva, essa è diretta ad armonizzare l'imposta alla quale sono sottoposti i conferimenti a società nella Comunità europea attraverso l'introduzione di un'imposta unica sulla raccolta di capitali che può essere applicata soltanto una volta nel mercato comune e attraverso la soppressione di tutte le altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta unica sui conferimenti.

3 Così, ai sensi dell'art. 1 della direttiva 69/335, «[g]li Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata».

4 L'art. 2 della direttiva 69/335 determina una ripartizione, in questo settore, delle competenze tributarie tra gli Stati membri. Esso dispone quanto segue:

«1. Le 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 al momento in cui hanno luogo dette operazioni.

(…)

3. Allorché la sede statutaria e la sede della direzione effettiva di una società di capitali si trovano in un paese terzo, la messa a disposizione di una filiale situata in uno Stato membro di capitali investiti o di esercizio può essere assoggettata all'imposta nello Stato membro sul territorio del quale si trova la filiale».

5 L'art. 4, n. 1, della direttiva 69/335 elenca le operazioni che sono soggette all'imposta sui conferimenti, tra cui segnatamente la costituzione di una società di capitali e l'aumento del capitale sociale della medesima. Questa disposizione assoggetta altresì all'imposta sui conferimenti le operazioni seguenti:

«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».

6 L'art. 7 della direttiva 69/335 si riferisce all'aliquota dell'imposta sui conferimenti. Nella versione originaria tale articolo disponeva quanto segue:

«1. Fino all'entrata in vigore delle disposizioni adottate dal Consiglio in conformità del paragrafo 2:

a) l'aliquota dell'imposta sui conferimenti non può superare il 2 %, né essere inferiore all'1 %;

b) tale aliquota è ridotta del 50 % almeno quando una o più società di capitali conferiscono la totalità dei loro patrimoni, o uno o più rami della loro attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistenti.

(…)».

7 Quest'ultima riduzione dell'aliquota dell'imposta sui conferimenti, subordinata a taluni presupposti, è disposta per operazioni solitamente denominate «ristrutturazioni di società di capitali».

8 La direttiva del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti (GU L 103, pag. 15) ha ridotto, a decorrere dal 1° gennaio 1976, l'aliquota dell'imposta sui conferimenti contenuta in tale versione originaria dell'art. 7, n. 1, lett. b), per le operazioni di ristrutturazione di capitali, fissandola dallo 0 allo 0,50 %.

9 Con la direttiva 73/79, alla citata disposizione dell'art. 7, n. 1, è stato aggiunto un punto b) bis, ai sensi del quale gli Stati membri hanno la facoltà di estendere l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti ad operazioni equiparabili alle citate operazioni di ristrutturazione, e cioè «quando una società di capitali in via di costituzione o già esistente ottiene quote rappresentanti almeno il 75 % del capitale sociale precedentemente emesso da un'altra società di capitali».

10 Infatti, conformemente al secondo 'considerando'della direttiva 73/79, in tal caso una società ottiene una quantità di quote sociali di un'altra società tale da farla disporre di pieni poteri decisionali in quest'ultima società.

11 La direttiva 85/303, precisando al quarto 'considerando' «che è opportuno esentare obbligatoriamente le operazioni attualmente soggette all'aliquota ridotta dell'imposta sui conferimenti», ha modificato l'art. 7 della direttiva 69/335 come segue:

«1. Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni (...) che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50 %.

(...)

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.

(...)».

La normativa nazionale

Il trattamento delle operazioni di ristrutturazione delle società di capitali

12 L'art. 1, n. 1, punto 2, del testo consolidato della legge sulla tassazione dei trasferimenti patrimoniali e degli atti giuridici documentali (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), promulgata con regio decreto legislativo 24 settembre 1993 n. 1, (BOE — Gazzetta ufficiale spagnola — del 20 ottobre 1993; in prosieguo: la «legge tributaria»), assoggetta ad imposta indiretta talune operazioni sulle società commerciali. Conformemente all'art. 19, n. 1, punto 1, della legge tributaria, le operazioni soggette ad imposta sono la costituzione, l'aumento e la riduzione del capitale nonché la fusione, la scissione, e lo scioglimento delle società.

13 Per quanto riguarda le operazioni esenti, l'art. 45, parte I, lett B), n. 10, della legge tributaria, in combinato disposto con l'art. 21 di quest'ultima e la seconda disposizione aggiuntiva del testo consolidato della legge relativa all'imposta sulle società (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), promulgata con regio decreto legge 5 marzo 2004, n. 4 (BOE dell'11 marzo 2004; in prosieguo: la «legge sulla tassazione delle società»), dispone l'esenzione per le operazioni di fusione, di scissione, di conferimento di parti di impresa, nonché di scambio di quote, definite al capo VIII, titolo VII, della legge sulla tassazione delle società, che istituisce in tale contesto un regime speciale, con la riserva che tale regime sia applicabile all'operazione di cui trattasi.

14 L'art. 96 della legge sulla tassazione delle società, intitolato «Applicazione del regime tributario», espone le condizioni per l'applicabilità di detto regime speciale. Esso dispone quanto segue:

«1. L'applicazione della disciplina speciale prevista nel presente capo presuppone che essa venga scelta a norma delle seguenti disposizioni:

a) In caso di operazioni di fusione o di scissione, tale opzione fiscale dovrà essere inclusa nel progetto e nelle delibere di fusione o di scissione degli enti cedenti e cessionari che hanno la loro residenza fiscale in Spagna.

(…)

b) Per quanto riguarda i conferimenti in natura, l'opzione fiscale viene esercitata dall'acquirente e compare nella delibera societaria corrispondente o, in mancanza, nell'atto pubblico che documenta l'operazione o il contratto di cui trattasi.

(…)

c) In caso di operazioni di scambio di titoli, l'opzione viene esercitata dall'acquirente e compare nella delibera societaria corrispondente o, in mancanza, nell'atto pubblico che documenta l'operazione o il contratto di cui trattasi. In caso di offerta pubblica di acquisto di azioni, l'opzione viene esercitata dall'organo sociale competente a realizzare l'operazione e compare nella nota d'informazione.

(…)

In tutti i casi, l'esercizio dell'opzione fiscale deve essere comunicato al Ministero delle finanze nella forma e nei termini previsti dalla disciplina in vigore.

2. Il regime istituito nel presente capo non è applicabile se l'operazione realizzata ha come obiettivo primario la frode o l'evasione fiscali. In particolare, detto regime non è applicabile se l'operazione non viene intrapresa per validi motivi economici come la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività degli enti che vi prendono parte, bensì al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

(…)».

Il trasferimento della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società di capitali

15 Conformemente al disposto dell'art. 19, n. 3, della legge tributaria, costituisce fatto generatore d'imposta:

«il trasferimento in Spagna della sede della direzione effettiva oppure della sede sociale di una società, se né l'una né l'altra era precedentemente stabilita in uno Stato membro (…), oppure se, sul territorio di uno di tali Stati, l'ente non era soggetto ad un'imposta analoga a quella disciplinata in tale titolo».

La tassazione in caso di succursali o di centri permanenti di attività di una società di capitali stabilita in un altro Stato membro

16 Ai sensi dell'art. 20 della legge tributaria:

«Gli enti che svolgono attività commerciali sul territorio spagnolo, mediante succursali oppure centri permanenti di attività, e la cui sede societaria o la sede dell'effettiva direzione si trova in Stati non appartenenti alla Comunità (…) o che, se essa è sita in Stati appartenenti alla Comunità, non sono soggetti ad una tassazione come quella prevista nel presente capo, devono pagare, in uguale misura e ad uguali condizioni delle imprese spagnole, le imposte sulla quota del capitale che è destinato a tali attività».

Il procedimento precontenzioso

17 Nutrendo dubbi sulla conformità delle citate disposizioni della normativa spagnola con i requisiti della direttiva 69/335, il 19 dicembre 2003 la Commissione ha trasmesso al Regno di Spagna una lettera di diffida e, il 18 ottobre 2004, una lettera di diffida integrativa. Le autorità spagnole hanno risposto con lettere, rispettivamente, 3 febbraio e 24 novembre 2004. Poiché tali risposte hanno confermato i dubbi iniziali della Commissione, il 13 luglio 2005 quest'ultima ha trasmesso al Regno di Spagna un parere motivato. In esito alla risposta fornita il 18 luglio 2006 dalle autorità spagnole al citato parere motivato, le censure della Commissione sono concretate e circoscritte nel presente ricorso.

Sul ricorso

Sul primo motivo di ricorso

18 Questo primo motivo verte sulle condizioni, stabilite all'art. 96 della legge sulla tassazione delle società, che devono sussistere affinché le società interessate possano fruire del regime speciale di esenzione dall'imposta predisposto al capo VIII, titolo VII, della legge medesima. La Commissione deduce l'illegittimità di tali condizioni relativamente alle operazioni obbligatoriamente esentate dall'imposta sui conferimenti in forza della direttiva 69/335.

19 Nonostante la formulazione generica di tale motivo, dalla motivazione del ricorso emerge che esso verte sulle operazioni di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), e su quelle ricomprese nell'art. 7, n. 1, lett. b) bis, della direttiva 69/335, nella versione risultante dalle direttive 73/79 e 73/80, prima della modifica introdotta dalla direttiva 85/303. Il contenuto di tali disposizioni, tenuto conto del riferimento operato dall'art. 7, n. 1, come modificato da quest'ultima direttiva, alla situazione in essere alla data del 1º luglio 1984, conserva la sua rilevanza anche dopo l'entrata in vigore di tale direttiva.

20 Occorre ricordare anzitutto, a questo proposito, che con sentenza 21 giugno 2007 causa C-366/05, Optimus — Telecomunicações (Racc. pag. I-4985, punti 25-33), la Corte ha dichiarato che, per quanto riguarda uno Stato che, come nel caso di specie il Regno di Spagna, è divenuto membro della Comunità con effetto dal 1º gennaio 1986, la data del 1º luglio 1984, presa come data di riferimento ai fini dell'esenzione obbligatoria ex art. 7, n. 1, della direttiva 69/335, nella versione risultante dalla direttiva 85/303, è valida anche per tale Stato. Nel corso dell'udienza dinanzi alla Corte, il rappresentante del Regno di Spagna si è richiamato ad un testo normativo concernente le operazioni sulle società di capitali che sarebbero state tassate in tale Stato membro alla data del 1º luglio 1984. Le parti sono state invitate dal presidente del collegio giudicante a prendere posizione su questa comunicazione, che potrebbe integrare un elemento nuovo, e hanno accettato che la Corte si pronunci in merito, sulla scorta delle memorie scritte depositate dinanzi ad essa.

21 Per quanto riguarda le operazioni di cui al citato art. 7, n. 1, lett. b), l'aliquota dell'imposta sui conferimenti era stata ridotta in modo vincolante, a far data dal 1º gennaio 1976, dalla direttiva 73/80 e fissata dallo 0 allo 0,50 %. Pertanto, in esito alla modifica dell'art. 7, n. 1, ad opera della direttiva 85/303, dal 1º gennaio 1986 le operazioni di cui trattasi erano obbligatoriamente esonerate dall'imposta sui conferimenti. Le censure della Commissione vertono pertanto su queste operazioni.

22 Per quanto riguarda invece le operazioni di cui al citato art. 7, n. 1, lett. b) bis, per le quali, al momento dell'introduzione di tale disposizione mediante la direttiva 73/79, una riduzione dell'aliquota dell'imposta sui conferimenti era semplicemente facoltativa, esse dovevano essere obbligatoriamente esentate dall'imposta sui conferimenti, in forza della direttiva 85/303, unicamente se erano esonerate o tassate con aliquota pari o inferiore allo 0,50 % al 1º luglio 1984, data di riferimento valida anche per il Regno di Spagna, conformemente alla sentenza nella citata causa Optimus — Telecomunicações. A quella data, le operazioni di cui è causa non erano uniformemente e obbligatoriamente assoggettate ad un'aliquota dell'imposta sui conferimenti che ne comportasse l'esenzione obbligatoria in forza della direttiva 85/303.

23 Orbene, nel caso di specie la Commissione non ha addotto nessun elemento atto a dimostrare che in Spagna le operazioni di cui all'art. 7, n. 1, lett. b) bis, della direttiva 69/335 fossero esonerate o tassate con aliquota pari o inferiore allo 0,50 % alla data del 1º luglio 1984, con la conseguenza che tali operazioni non possono essere considerate obbligatoriamente esentate dall'imposta sui conferimenti in forza della direttiva 69/335. Occorre pertanto disattendere la prima censura per la parte che riguarda il citato art. 7, n. 1, lett. b) bis, della menzionata direttiva e proseguire l'esame di tale censura per quanto attiene alle operazioni di cui all'art. 7, n. 1, lett. b).

24 A questo proposito la Commissione critica in concreto il fatto che, conformemente alla normativa spagnola, la società interessata, onde poter usufruire, per le operazioni di cui è causa, dell'esenzione dall'imposta stabilita all'art. 1, n. 1, punto 2, della legge tributaria, deve formalmente optare per il regime speciale di esenzione istituito al capo VIII, titolo VII, della legge sulla tassazione delle società, mentre la direttiva 69/335, in seguito alla modifica introdotta dalla direttiva 85/303, prevede l'esenzione obbligatoria di tali operazioni a prescindere dal rispetto di condizioni, come la scelta di un regime speciale

di esenzione. Inoltre, la società interessata deve comunicare la sua scelta al Ministero delle Finanze, e ciò configurerebbe un ulteriore ostacolo all'applicazione dell'esenzione.

25 Il Regno di Spagna, pur non contestando che queste operazioni rientrano nella categoria delle operazioni che devono essere obbligatoriamente esentate, afferma in sostanza che la scelta in favore del regime speciale di esenzione non impone nessun onere materiale alla società interessata e configura un requisito minimo, puramente formale. L'unico requisito sostanziale cui sarebbe subordinata l'applicazione del citato regime sarebbe che l'operazione di cui trattasi non abbia come obiettivo principale frode o evasione fiscali. L'obbligo di comunicare l'operazione all'amministrazione finanziaria sarebbe volto proprio ad accertare il sussistere di validi motivi economici atti a giustificare l'operazione in parola.

26 Quest'ultimo argomento non può essere condiviso.

27 Va sottolineato infatti che la direttiva 69/335, allo scopo di promuovere la libera circolazione dei capitali mediante l'armonizzazione e, per quanto possibile, la graduale soppressione dell'imposta sui conferimenti, ha disposto l'esonero da quest'ultima per le operazioni ricomprese nell'art. 7, n. 1, lett. b). Tale esenzione è obbligatoria e incondizionata, e costituisce per le società interessate un diritto il cui esercizio dev'essere garantito a livello nazionale in modo semplice e scevro di ambiguità.

28 Ora, l'inquadramento di tale diritto in un regime speciale nazionale e la subordinazione del suo esercizio ad un'opzione formale a favore di tale regime può generare, nelle società interessate, un dubbio o un'ambiguità quanto all'origine del diritto e ai presupposti del suo esercizio, e non può, già per questo, essere considerato conforme al sistema istituito con la direttiva 69/335. Inoltre l'obbligo di scegliere il citato regime speciale non configura una mera formalità, dato che tale scelta dev'essere comunicata all'amministrazione finanziaria con le forme e nei termini stabiliti dalla normativa nazionale. Siffatto doppio obbligo di scelta e informazione in quanto condizione per

l'esercizio di un diritto concesso incondizionatamente dalla direttiva 69/335 costituisce un ostacolo in contrasto con quest'ultima.

29 Il regime speciale controverso non può essere giustificato con la finalità di lotta contro frode e evasione fiscali. Infatti, conformemente alla giurisprudenza della Corte, 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 opporsi all'applicazione del diritto comunitario solo in circostanze specifiche, che integrino una pratica abusiva o fraudolenta (sentenza 7 giugno 2007, causa C-178/05, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-4185, punto 32).

30 Di conseguenza, come afferma giustamente la Commissione, provvedimenti del genere non possono essere fondati su di un sospetto generale di frodi. Essi possono essere adottati solo caso per caso, per evitare costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica e finalizzate a eludere l'imposta normalmente dovuta (v., in tal senso, sentenza 8 novembre 2007, causa C-251/06, ING. AUER, Racc. pag. I-9689, punto 44). Ovviamente in tali casi l'onere della prova della natura fraudolenta o artificiosa dell'operazione di cui trattasi grava sulle autorità nazionali competenti.

31 Poiché il Regno di Spagna non ha prodotto la prova che la sua normativa riguardi unicamente costruzioni di puro artificio nel senso suesposto, si deve constatare che il primo motivo dedotto dalla Commissione è fondato per quanto attiene alle operazioni di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335.

Sul secondo motivo di ricorso

32 Questo secondo motivo verte sull'art. 19, n. 3, della legge tributaria, in forza del quale integra fatto generatore dell'imposta sui conferimenti il trasferimento in Spagna della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società di capitali, che si trovava prima in uno Stato membro che non riscuote un'imposta sui conferimenti analoga a quella prevista dalla normativa spagnola. La Commissione sostiene che l'art. 4 della direttiva 69/335, che contiene un elenco completo delle operazioni soggette all'imposta sui conferimenti, non prevede come fatto generatore di tale imposta un'operazione come quella disciplinata dalla citata disposizione della legge tributaria ed è pertanto in contrasto con quest'ultima.

33 Il Regno di Spagna replica che la disposizione di cui è causa è intesa ad impedire che le disposizioni della direttiva 69/335 vengano utilizzate allo scopo di eludere l'applicazione del regime tributario spagnolo ed è quindi giustificata dalla finalità di lotta contro frode e evasione fiscali. Ciò si verificherebbe nel caso di società di capitali che, concepite sin dall'inizio per svolgere attività in Spagna, vengono però costituite in uno Stato membro in cui tale operazione non è assoggettata ad un'imposta sui conferimenti analoga a quella applicata in Spagna.

34 L'argomento della convenuta non può essere condiviso.

35 Infatti, a questo proposito occorre rilevare in primo luogo che, conformemente all'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, delle società 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. Pertanto, l'unico criterio cui questa disposizione subordina l'applicazione dell'imposta sui conferimenti in caso di un trasferimento del genere è quello che l'ente di cui trattasi costituisca o meno una «società di capitali» nello Stato membro d'origine. A siffatto trasferimento non può quindi essere applicata l'imposta sui conferimenti qualora l'ente di cui è causa sia considerato una «società di capitali» nello Stato membro d'origine e in quello ospite (v., in tal senso, sentenza Commissione/Grecia, cit., punti 26, 27 e 29).

36 In tale contesto va poi ancora sottolineato che, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 62 delle conclusioni nella presente causa, la questione di quali siano i soggetti da considerarsi «società di capitali» per l'applicazione dall'imposta sui conferimenti è disciplinata in maniera uniforme e vincolante per gli Stati membri dall'art. 3, n. 1, della direttiva 69/335.

37 Orbene, l'art. 19, n. 3, della legge tributaria subordina l'applicazione dell'imposta sui conferimenti in Spagna, in caso di trasferimento in tale Stato membro della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società di capitali, al criterio che tale società non sia stata assoggettata ad imposta analoga nello Stato membro d'origine. Questo criterio di «imposizione» o «assoggettamento» nello Stato membro d'origine non corrisponde al criterio suesposto, stabilito all'art. 4, n. 1, lett. g) e h), della direttiva 69/335, e consente pertanto l'applicazione dell'imposta sui conferimenti in casi non contemplati dalla direttiva. Poiché la citata direttiva opera un'armonizzazione completa dell'ambito impositivo di competenza degli Stati membri in caso di trasferimento della sede statutaria o della sede della direzione effettiva, questa norma della legge tributaria è incompatibile con le disposizioni dell'art. 4, n. 1, lett. g) e h), della direttiva 69/335.

38 Tale norma contravviene del resto al sistema generale istituito con la direttiva 69/335. Infatti, la circostanza che taluni Stati membri, avvalendosi della facoltà concessa dalla citata direttiva, abbiano rinunciato all'esazione dell'imposta sui conferimenti non implica che, all'atto del trasferimento della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società di capitali da uno Stato membro ad un altro Stato membro, quest'ultimo possa automaticamente applicare tale imposta (v., in tal senso, sentenza ING. AUER, cit., punti 34 e 35).

39 In secondo luogo, si deve rilevare che l'art. 19, n. 3, della legge tributaria è fondato su di una presunzione generica di frode, atteso che tale norma comporta provvedimenti applicati automaticamente ed indistintamente. Ora, per i motivi illustrati ai punti 29 e 30 della presente sentenza e conformemente alla costante giurisprudenza della Corte ivi citata, la norma di cui trattasi non può essere giustificata dalla finalità di reprimere frode e evasione fiscali. Va sottolineato più particolarmente, a questo proposito, che l'esercizio di un diritto creato 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 (sentenza Commissione/Grecia, cit., punto 32).

40 Il secondo motivo di ricorso deve essere pertanto considerato fondato.

Sul terzo motivo di ricorso

41 Nell'ambito di questo motivo, la Commissione afferma che l'art. 20 della legge tributaria comporta l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, per la quota di capitale sociale destinata all'esercizio di attività commerciali nel territorio spagnolo, a qualunque succursale e a qualunque centro permanente di attività di una società di capitali la cui sede statutaria e la cui sede della direzione effettiva si trovino in un altro Stato membro che non riscuote un'imposta analoga a quella applicata in Spagna. La Commissione deduce la contrarietà di siffatta imposta con la regola della ripartizione delle competenze tributarie tra gli Stati membri, dettata all'art. 2, n. 1, della direttiva 69/335.

42 Conformemente all'art. 20 della legge tributaria, le imprese che effettuano, per il tramite di succursali o centri permanenti di attività, operazioni commerciali nel territorio spagnolo e la cui sede statutaria e la sede della direzione effettiva si trovino in Stati membri che non le gravano di un'imposta analoga a quella applicata in Spagna, vengono tassate allo stesso modo ed alle stesse condizioni delle imprese spagnole per la quota di capitale allocata alle citate operazioni.

43 Dalla formulazione di tale disposizione, che si riferisce agli «enti» che effettuano operazioni commerciali in Spagna per il tramite di succursali o centri permanenti di attività, si desume che la normativa spagnola dispone la tassazione di società di capitali che hanno la sede della direzione effettiva in altri Stati membri e a cui appartengono succursali o centri permanenti di attività ubicati nel territorio spagnolo, per la quota di

capitale destinata alle operazioni svolte nel territorio spagnolo dalle succursali o dai centri permanenti di attività di cui è causa.

44 Il Regno di Spagna non contesta che detta imposizione sia considerata in tale Stato membro come un'imposta sui conferimenti sulle operazioni di cui è causa. Il convenuto si limita infatti ad affermare, a sua difesa, che la disposizione in parola è giustificata dall'obiettivo di evitare atti di evasione fiscale che consistono nel costituire una società in uno Stato membro che non applichi un'imposta simile all'imposta spagnola, creando immediatamente dopo un centro permanente di attività o una succursale mediante i quali tale società effettua operazioni commerciali in Spagna.

45 Orbene, la tassazione di siffatte operazioni di società di capitali con sede della direzione effettiva in altri Stati membri è in contrasto con l'art. 2, n. 1, della direttiva 69/335, il quale dispone che le 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 al momento in cui hanno luogo dette operazioni.

46 Detto tributo, che configura un provvedimento generalmente e indistintamente applicabile, non può essere giustificato dalla finalità di repressione di frode e evasione fiscali, per i motivi illustrati ai punti 29 e 30 della presente sentenza.

47 Pertanto il terzo motivo dedotto dalla Commissione è fondato.

48 Alla luce di quanto precede, si deve dichiarare che il Regno di Spagna:

— subordinando alle condizioni dettate dall'art. 96 della legge sulla tassazione delle società l'esenzione dall'imposta sui conferimenti per le operazioni di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva 69/335;

— assoggettando ad imposta sui conferimenti il trasferimento, da uno Stato membro alla Spagna, della sede della direzione effettiva o della sede statutaria delle società di capitali che non siano state assoggettate ad imposta analoga nello Stato membro di origine; e

— assoggettando ad imposta sui conferimenti il capitale destinato alle attività commerciali svolte nel territorio spagnolo dalle succursali o dai centri permanenti di attività di società stabilite in uno Stato membro che non riscuote un tributo simile;

è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza della direttiva 69/335.

49 Il ricorso è respinto per il resto.

Sulle spese

50 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, il Regno di Spagna, risultato soccombente, deve essere condannato alle spese.

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

1) Il Regno di Spagna:

— **subordinando alle condizioni poste all'art. 96 della seconda disposizione aggiuntiva del testo consolidato della legge relativa all'imposta sulle società (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), promulgata con regio decreto legge 5 marzo 2004, n. 4, l'esenzione dall'imposta sui conferimenti per le operazioni di cui all'art. 7, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata con direttive del Consiglio 9 aprile 1973, 73/79/CEE, 9 aprile 1973, 73/80/CEE, e 10 giugno 1985, 85/303/CEE;**

— **assoggettando ad imposta sui conferimenti il trasferimento, da uno Stato membro alla Spagna, della sede della direzione effettiva o della sede statutaria delle società di capitali che non siano state assoggettate ad imposta analoga nello Stato membro di origine; e**

— **assoggettando ad imposta sui conferimenti il capitale destinato alle attività commerciali svolte nel territorio spagnolo dalle succursali o dai centri permanenti di attività di società stabilite in uno Stato membro che non riscuote un tributo simile;**

è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza della direttiva 69/335, come modificata con direttive 73/79, 73/80 e 85/303.

2) **Il ricorso è respinto quanto al resto.**

3) **Il Regno di Spagna è condannato alle spese.**

Firme