HOTĂRÂREA CURȚII (camera a doua)

1 iulie 2010*

În cauza C-35/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin decizia din 3 decembrie 2008, primită de Curte la 28 ianuarie 2009, în procedura

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

împotriva

Paolo Speranza,

* Limba de procedură: italiana.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, doamna P. Lindh, domnii A. Rosas, U. Lõhmus și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 ianuarie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Speranza, de W. Viscardini și de G. Doná, avvocati;

— pentru guvernul italian, de doamna I. Bruni, în calitate de agent, asistată de domnii P. Gentili și D. Del Gaizo, avvocati dello Stato;

— pentru Comisia Europeană, de domnul A. Aresu și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 martie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75, denumită în continuare „Directiva 69/335"), precum și a principiului proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între ministero dell'Economia e delle Finanze și Agenzia delle Entrate, pe de o parte, și domnul Speranza, notar în Padova (Italia), pe de altă parte, în legătură cu decizia de plată a impozitului emisă de Ufficio del Registro din Padova, organ local al Agenzia delle Entrate, privind obligarea la plată în solidar a LEJA Srl (denumită în continuare „LEJA"), societate cu sediul social în Padova, și a domnului Speranza, ca urmare a înregistrării actului de majorare a capitalului social al societății menționate.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 1 din Directiva 69/335 prevede că „statele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă armonizată în conformitate cu dispozițiile articolelor 2-9, numită în continuare «taxă pe majorarea capitalului»".

4 În temeiul articolului 3 alineatul (1) litera (a) din această directivă, sunt considerate societăți de capital, printre altele, societățile de drept italian denumite „società per azioni" (societate pe acțiuni) și „società a responsabilità limitata" (societate cu răspundere limitată).

5 Articolul 4 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată prevede că este supusă „taxei pe majorarea capitalului [...] o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel".

6 Potrivit articolului 5 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, individualizarea taxei se realizează „în cazul […] creșterii [de] capital social [al unei societăți de capital] la valoarea actuală a activelor de orice fel ce reprezintă aportul membrilor sau care urmează să fie aportul membrilor, după deducerea obligațiilor de plată asumate și a cheltuielilor realizate de societate în urma fiecărei contribuții; statele membre pot amâna exigibilitatea taxei pe majorarea capitalului până la realizarea efectivă a aportului".

7 Potrivit articolului 7 din Directiva 69/335, operațiunile impozabile sunt supuse unei taxe pe capital, a cărei cotă nu putea depăși 1 % la data faptelor din acțiunea principală, cu excepțiile prevăzute de această directivă.

Reglementarea națională

8 Rezultă din articolul 1 al textului unic al dispozițiilor referitoare la taxele de înregistrare (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro), aprobat prin Decretul Președintelui Republicii nr. 131 din 26 aprilie 1986 (supliment ordinar la GURI nr. 99 din 30 aprilie 1986), în versiunea aplicabilă la data faptelor (denumit în continuare „textul unic"), că „taxa de înregistrare se aplică […] actelor supuse înregistrării obligatorii și celor înregistrate voluntar".

9 În temeiul articolului 2 și al articolului 27 alineatul 5 din textul unic, precum și al articolului 4 litera a) punctul 5 din tariful I anexat la acesta, actele de majorare de capital sunt supuse înregistrării, în urma unei omologări, și unei taxe egale cu 1 % din majorarea decisă.

10 Instanța de trimitere precizează că, întrucât taxele de înregistrare sunt taxe aplicate actelor, faptul că aportul a fost sau nu a fost realizat nu are niciun efect asupra supunerii la plata taxei.

11 În temeiul articolului 38 din textul unic, nulitatea sau posibilitatea anulării actului nu exonerează de obligația de plată a taxei și, odată plătită, aceasta nu poate fi restituită

decât în temeiul unei hotărâri civile, care a dobândit putere de lucru judecat, de constatare a nulității sau de anulare a actului pentru un motiv neimputabil părților. În consecință, este exclus ca instanța fiscală să poată să constate pe cale incidentală nulitatea actului, astfel cum prevede, în general, în ceea ce privește această instanță, articolul 2 alineatul (3) din Decretul legislativ nr. 546 privind dispoziții referitoare la procedura fiscală în temeiul abilitării acordate guvernului potrivit articolului 30 din Legea nr. 413 din 30 decembrie 1991 (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) din 31 decembrie 1992 (supliment ordinar la GURI nr. 9 din 13 ianuarie 1993).

12 În conformitate cu articolul 57 alineatele (1) și (2) din textul unic, alături de societatea care beneficiază de majorarea de capital, funcționarul public care a redactat procesul-verbal este obligat în solidar la plata taxei.

13 Potrivit Corte suprema di cassazione, rezultă din articolul 27 din Legea nr. 89 privind organizarea notariatului și a arhivelor notariale (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili) din 16 februarie 1913 (Gazzetta Ufficiale nr. 55, din 7 martie 1913) că notarul este obligat să își exercite atribuțiile atunci când acest lucru i se solicită.

14 Articolul 28 din legea menționată permite notarului să refuze redactarea oricărui act care îi este solicitat „dacă părțile nu îi remit acestuia cuantumul taxelor, al onorariilor și al cheltuielilor referitoare la act".

Acțiunea principală și întrebările preliminare

15 La 30 iulie 1993, adunarea asociaților LEJA a hotărât să transforme această societate într-o societate pe acțiuni și să majoreze capitalul social al acesteia de la 20 000 000 ITL, adică aproximativ 10 329 de euro, la 58 400 000 000 ITL, adică aproximativ 30 161 083 de euro.

16 Procesul-verbal de ședință al acestei adunări a fost primit de domnul Speranza, în calitatea sa de notar. Acest proces-verbal preciza că unul dintre asociații LEJA, Tecnoitalia Srl, subscrisese în integralitatea sa majorarea de capital decisă, prin intermediul unui aport de 6 244 de acțiuni la Lama dd, societate înscrisă în registrul Tribunalului din Koper (Slovenia). Un expert desemnat de Tribunale di Padova a estimat valoarea acțiunilor menționate la 58 380 000 000 ITL, adică la aproximativ 30 150 754 de euro.

17 Ca urmare a confirmării deciziei de către Corte d'appello di Venezia, actul de majorare a capitalului a fost impozitat cu o cotă proporțională prevăzută de reglementarea națională în cauză, iar Ufficio del Registro din Padova a transmis o înștiințare de plată în cuantum de 578 102 000 ITL, adică de aproximativ 298 565 de euro, către LEJA, precum și către domnul Speranza, în calitatea sa de notar.

18 Acesta din urmă a formulat, fără succes, o acțiune împotriva înștiințării de plată amintite în fața instanței fiscale competente în primă instanță. Hotărârea pronunțată de această instanță a fost modificată în apel.

19 Ministero dell'Economia e delle Finanze și Agenzia delle Entrate au formulat recurs împotriva deciziei pronunțate în apel, invocând încălcarea și aplicarea eronată a numeroase dispoziții ale texului unic.

20 Domnul Speranza subliniază că majorarea de capital în discuție în acțiunea principală nu a avut loc, întrucât Tecnoitalia Srl nu a putut niciodată să efectueze aporturile în acțiuni Lama dd, ceea ce, pe de altă parte, ar fi determinat insolvabilitatea LEJA. În plus, acesta susține că reglementarea națională este contrară Directivei 69/335, în măsura în care prevede, pe de o parte, posibilitatea care figurează în reglementarea în materia taxelor de înregistrare de a supune unei taxe actul de majorare a capitalului în pofida lipsei unui aport efectiv și, pe de altă parte, obligația solidară a notarului instrumentator.

21 Corte suprema di cassazione apreciază că, în temeiul reglementării naționale, recursul formulat de ministero dell'Economia e delle Finanze și de Agenzia delle Entrate ar trebui să fie admis.

22 Considerând, pe de o parte, că taxa de înregistrare în discuție în acțiunea principală trebuie calificată „impozit pe capital", în înțelesul articolului 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335, și, pe de altă parte, că articolul 4 litera (a) punctul 5 din tariful I anexat la textul unic coroborat cu articolul 38 din acesta din urmă prevede că este supusă taxei simpla decizie de majorare a capitalului, indiferent de punerea în aplicare și de validitatea unei astfel de decizii, Corte suprema di cassazione are îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea reglementării naționale cu articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335.

23 Corte suprema di cassazione exprimă aceleași îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea articolului 57 din textul unic, în măsura în care acesta prevede că notarul care a redactat actul este obligat în solidar la plata taxei.

24 De asemenea, instanța de trimitere arată că, dacă răspunderea solidară a notarului ar trebui să fie considerată compatibilă cu Directiva 69/335, mijloacele de apărare de care dispune acesta, ca persoană străină de litigiul dintre întreprinderea în cauză și administrația fiscală, ar putea fi insuficiente.

25 În aceste împrejurări, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335, potrivit căruia taxa pe majorarea capitalului se aplică unei creșteri a capitalului unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel, trebuie interpretat în sensul că este supus taxei aportul efectiv, iar nu simpla hotărâre de majorare a capitalului rămasă neexecutată?

2) Articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul că taxa este datorată exclusiv de societatea care face aportul, iar nu și de funcționarul public care întocmește sau primește actul?

3) Mijloacele de apărare puse la dispoziția funcționarului public de legislația națională sunt, în orice caz, conforme principiului proporționalității, având în vedere că articolul 38 din textul unic prevede că nu are relevanță nulitatea sau anulabilitatea hotărârii de majorare a capitalului și admite rambursarea taxei plătite numai după ce o hotărâre civilă de constatare a nulității sau de anulare a dobândit putere de lucru judecat?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitatea celei de a treia întrebări

26 Guvernul italian exprimă îndoieli privind competența Curții de a răspunde la a treia întrebare, referitoare la respectarea principiului proporționalității.

27 Potrivit acestui guvern, întrucât este vorba despre un principiu general întemeiat pe Tratatul CE, Curții nu i s-ar putea solicita să interpreteze sfera de aplicare a acestuia decât în cauze referitoare la situații care prezintă un caracter transfrontalier. Or, faptele din acțiunea principală ar corespunde unei situații care prezintă un caracter pur intern. În consecință, principiul proporționalității nu ar putea să se opună aplicării dispozițiilor naționale în discuție în acțiunea principală, iar Curtea nu ar fi competentă să se pronunțe pe fond.

28 În această privință, trebuie să se amintească faptul că, după cum reiese dintr-o jurisprudență constantă, cerințele care rezultă din protecția drepturilor fundamentale în ordinea juridică a Uniunii sunt obligatorii în egală măsură pentru statele membre atunci când pun în aplicare reglementări ale Uniunii și, prin urmare, acestea sunt ținute, în cea mai mare măsură posibilă, să aplice aceste reglementări în condiții care nu încalcă cerințele respective (a se vedea Hotărârea din 27 iunie 2006, Parlamentul European/Consiliul, C-540/03, Rec., p. I-5769, punctul 105 și jurisprudența citată).

29 În speță, instanța de trimitere face referire la principiul proporționalității cu privire la consecințele care decurg din aplicarea articolului 38 din textul unic la împrejurările cauzei principale. Or, este evident că textul unic, în special articolele 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 și 57 din acesta, urmăresc să transpună Directiva 69/335 în dreptul italian.

30 În consecință, întrucât instanța de trimitere se referă la principiul proporționalității în cadrul punerii în aplicare a Directivei 69/335 de către Republica Italiană, a treia întrebare este admisibilă.

Cu privire la prima și la a treia întrebare

31 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335 se opune unei reglementări naționale care supune impozitului pe capital înregistrarea actului de majorare a capitalului unei societăți și dacă principiul proporționalității se opune unei reglementări naționale care restrânge, în fața instanțelor fiscale, mijloacele de probă privind lipsa aportului efectiv corespunzător majorării amintite la prezentarea unei hotărâri civile care să fi dobândit putere de lucru judecat și care să fi pronunțat nulitatea sau anularea înregistrării, astfel încât impozitul pe capital trebuie, în orice caz, să fie plătit, iar rambursarea sa nu poate fi obținută decât prin intermediul unei astfel de hotărâri civile.

32 Curtea a statuat deja că faptul generator al impozitului pe capital rezidă în însuși aportul de bunuri care majorează capitalul social al unei societăți, iar nu în altă operațiune sau formalitate (Hotărârea din 30 martie 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Rec., p. I-3009, punctul 27).

33 Totuși, Curtea a arătat de asemenea că articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 nu precizează în ce moment intervine faptul generator al impozitului pe capital (Hotărârea din 17 octombrie 2002, ESTAG, C-339/99, Rec., p. I-8837, punctul 49).

34 Astfel, întrucât articolul 5 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată permite aplicarea impozitului pe capital bunurilor aduse ca aport sau care trebuie să fie aduse ca aport de către asociați, precum și pe măsura realizării efective a aportului, statele membre pot solicita plata taxei amintite fie ulterior aportului efectiv de bunuri, fie concomitent cu acesta din urmă, fie chiar anterior aportului menționat, cu condiția ca acesta să aibă un caracter cert (a se vedea în acest sens Hotărârea ESTAG, citată anterior, punctul 50).

35 Rezultă că articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335 nu se opune ca un stat membru să desemneze înregistrarea actului de majorare a capitalului unei societăți ca fiind momentul de la care intervine faptul generator al impozitului pe capital, cu condiția să se mențină o legătură între perceperea impozitului amintit și aportul efectiv de bunuri către societatea beneficiară (a se vedea în acest sens Hotărârea ESTAG, citată anterior, punctele 49 și 50).

36 Astfel, dacă atunci când actul amintit a fost realizat, aportul efectiv de bunuri nu fusese încă efectuat și dacă nu este sigur că acest aport va fi efectuat, plata impozitului pe capital nu ar putea fi pretinsă de statul membru în cauză atât timp cât aportul amintit nu va dobândi un caracter cert (a se vedea în acest sens Hotărârea ESTAG, citată anterior, punctele 50 și 51).

37 În speță, rezultă din dosarul prezentat Curții că, atunci când s-a înregistrat actul de majorare a capitalului LEJA, documentul justificativ prezentat pentru susținerea cererii de înregistrare indica faptul că aportul de bunuri fusese deja efectuat sau, cel puțin, că era cert.

38 Totuși, rezultă de asemenea din acest dosar că s-a constatat ulterior, și înainte ca plata impozitului amintit să fi avut loc, că, din cauza unei fraude, aportul efectiv de bunuri nu fusese realizat în realitate în momentul înregistrării și că era cert că nu va fi realizat. În consecință, în astfel de împrejurări și având în vedere considerațiile expuse la punctele 32, 34 și 37 din prezenta hotărâre, plata impozitului pe capital nu putea fi solicitată.

39 Or, instanța de trimitere precizează că, în conformitate cu articolul 38 din textul unic, din moment ce actul prin care s-a înregistrat aportul a fost întocmit, plata impozitului pe capital trebuie, în orice caz, să fie efectuată și rambursarea acestuia din urmă poate fi obținută numai după ce o hotărâre civilă care a dobândit putere de lucru judecat și care a declarat nulitatea acestui act este prezentată în fața instanțelor fiscale.

40 Având în vedere considerațiile enunțate la punctele 32, 34 și 37 din prezenta hotărâre, în special faptul că plata impozitului pe capital nu poate fi pretinsă decât atunci când aportul ulterior de bunuri dobândește un caracter cert, articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 trebuie interpretate în sensul că se opun unei astfel de reglementări naționale.

41 În această privință, deși guvernul italian subliniază în mod întemeiat că Directiva 69/335 nu privește în niciun caz organizarea de către statele membre a competenței instanțelor lor fiscale, precum și a procedurilor aplicabile acțiunilor introduse în fața acestora, nu este mai puțin adevărat că, potrivit unei jurisprudențe constante, o modalitate procedurală prevăzută de ordinea juridică internă a unui stat membru nu trebuie să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea în special Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth, C-542/08, Rep., p. I-3189, punctul 17 și jurisprudența citată).

42 Astfel, această cerință privind efectivitatea exprimă obligația generală a statelor membre de a asigura protecția jurisdicțională a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii. Aceasta se aplică atât pe planul desemnării instanțelor competente să judece acțiuni întemeiate pe acest drept, cât și în ceea ce privește definirea modalităților procedurale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 martie 2010, Alassini și alții, C-317/08-C-320/08, Rep., p. I-2213, punctul 49 și jurisprudența citată).

43 Curtea a precizat că fiecare caz în care se ridică problema dacă o prevedere procedurală internă face imposibilă sau excesiv de dificilă aplicarea dreptului Uniunii trebuie analizat ținând cont de locul pe care respectiva prevedere îl ocupă în cadrul procedurii în ansamblul său, de modul în care se derulează și de particularitățile acesteia în fața diverselor instanțe naționale (Hotărârea din 6 octombrie 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Rep., p. I-9579, punctul 39 și jurisprudența citată).

44 În speță, instanța de trimitere a arătat că, potrivit articolului 2 alineatul (3) din Decretul legislativ nr. 546 din 31 decembrie 1992, instanțele fiscale dispun, în general, de competența de a constata pe cale incidentală nulitatea actelor. Rezultă că această constatare are drept consecință faptul de a permite persoanelor impozabile să evite plata unei taxe, întrucât aceasta din urmă nu mai este exigibilă.

45 Totuși, în ceea ce privește impozitul pe capital, rezultă din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare că instanța fiscală nu poate declara pe cale incidentală nulitatea unui act, întrucât nulitatea sau posibilitatea de a anula actul prin care este înregistrat aportul nu exonerează persoana impozabilă, în temeiul articolului 38 din textul unic, de obligația de a plăti taxa în cauză.

46 Rezultă că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, o acțiune în fața instanțelor fiscale italiene care să urmărească împiedicarea perceperii impozitului pe capital care, în conformitate cu Directiva 69/335, nu poate fi pretinsă este lipsită de orice efect util, contrar celor susținute de guvernul italian, deși, în temeiul contextului procedural general evidențiat de instanța de trimitere, acțiuni similare împotriva altor taxe pot exonera o persoană impozabilă de obligația de a plăti o taxă nedatorată.

47 În consecință, trebuie să se considere, astfel cum susțin în mod întemeiat domnul Speranza și Comisia Europeană, că o reglementare națională care limitează, în fața instanțelor fiscale, mijloacele de probă privind lipsa aportului efectiv al majorării de capital decise de o societate la prezentarea unei hotărâri civile care să fi dobândit putere de lucru judecat și care să fi pronunțat nulitatea sau anularea înregistrării, astfel încât impozitul pe capital trebuie, în orice caz, să fie plătit, iar rambursarea sa nu poate fi obținută decât prin intermediul unei astfel de hotărâri civile, face practic imposibilă sau, în orice caz, excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de Directiva 69/335.

48 Având în vedere cele de mai sus și fără a fi nevoie să se efectueze o interpretare a principiului proporționalității, trebuie să se răspundă la prima și la a treia întrebare în sensul că articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un stat membru să desemneze înregistrarea actului de majorare a capitalului unei societăți ca fiind momentul de la care intervine faptul generator al impozitului pe capital, cu condiția să se mențină o legătură între perceperea impozitului amintit și aportul efectiv de bunuri către societatea beneficiară. Dacă, atunci când actul amintit a fost realizat, aportul efectiv de bunuri nu a fost încă efectuat și dacă nu este sigur că acest aport va fi efectuat, plata impozitului pe capital nu ar putea fi pretinsă de statul membru în cauză atât timp cât aportul amintit nu a dobândit un caracter cert. Principiului efectivității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care restrânge, în fața instanțelor fiscale, mijloacele de probă privind lipsa aportului efectiv al majorării de capital decise de o societate la prezentarea unei hotărâri civile care să fi dobândit

putere de lucru judecat și care să fi pronunțat nulitatea sau anularea înregistrării, astfel încât impozitul pe capital trebuie, în orice caz, să fie plătit, iar rambursarea sa nu poate fi obținută decât prin intermediul unei astfel de hotărâri civile.

Cu privire la a doua întrebare

49 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335 se opune ca impozitul pe capital să fie datorat, alături de societatea beneficiară, de către funcționarul public care a redactat sau a primit actul de majorare a capitalului social.

50 Rezultă din jurisprudență că, potrivit economiei și sistemului Directivei 69/335, impozitul pe capital este perceput de la societatea de capital, care este destinatarul aportului respectiv. Aceasta este, în mod obișnuit, societatea căreia îi sunt transmise fizic mijloacele sau prestațiile în cauză. Numai în mod excepțional situația ar putea fi diferită și ar trebui să se identifice „adevăratul beneficiar" al mijloacelor sau prestațiilor în cauză (Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Rec., p. I-525, punctul 25).

51 Pe de altă parte, rezultă din această economie și din acest sistem că statele membre nu ar putea scuti de impozitul pe capital societatea care beneficiază de o majorare a capitalului în alte cazuri decât cele prevăzute la articolele 6-9 și 11 din directiva menționată.

52 Totuși, astfel cum a evidențiat avocatul general la punctele 38, 39 și 47 din concluzii, Directiva 69/335 nu urmărește armonizarea modalităților de percepere a impozitului pe capital, care vizează să garanteze executarea obligației fiscale de către debitor și să simplifice perceperea acestei taxe.

53 Trebuie să se considere că răspunderea solidară a funcționarului public care a redactat sau a primit actul de majorare a capitalului social al unei societăți constituie atât o garanție a executării obligației fiscale de către societatea care beneficiază de majorarea amintită, cât și o măsură care urmărește să simplifice perceperea impozitului pe capital.

54 Rezultă că Directiva 69/335 nu se opune, în principiu, ca acest stat membru să prevadă o răspundere a funcționarului public care a redactat sau a primit actul de majorare a capitalului.

55 Totuși, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 51 și 52 din prezenta hotărâre, impozitul pe capital este perceput de la societatea de capital, care este destinatarul aportului în cauză, întrucât statele membre nu ar putea scuti de impozitul pe capital societatea care beneficiază de o majorare a capitalului în alte cazuri decât cele prevăzute la articolele 6-9 și 11 din directiva menționată.

56 Faptul de a impune în sarcina funcționarului public obligația solidară de plată a impozitului pe capital ar depăși ceea ce este necesar pentru a răspunde obiectivelor indicatele la punctele 53 și 54 din prezenta hotărâre dacă acel funcționar public nu ar dispune de dreptul de a exercita o acțiune în regres împotriva societății care beneficiază de aport.

57 În speță, rezultă din dosar, pe de o parte, că articolul 28 din Legea nr. 89 din 16 februarie 1913 permite notarului să refuze redactarea oricărui act care îi este solicitat dacă

părțile nu îi remit acestuia cuantumul taxelor, al onorariilor și al cheltuielilor referitoare la act și, pe de altă parte, că notarul dispune de un drept de a exercita o acțiune în regres împotriva societății care beneficiază de aport.

58 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că Directiva 69/335 trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca un stat membru să prevadă răspunderea solidară a funcționarului public care a redactat sau a primit actul de majorare a capitalului social, cu condiția ca funcționarul public menționat să dispună de un drept de a exercita o acțiune în regres împotriva societății care beneficiază de aport.

Cu privire la cheltuielile de judecată

59 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) Articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un stat membru să desemneze înregistrarea actului de

majorare a capitalului unei societăți ca fiind momentul de la care intervine faptul generator al impozitului pe capital, cu condiția să se mențină o legătură între perceperea impozitului amintit și aportul efectiv de bunuri către societatea beneficiară. Dacă, atunci când actul amintit a fost realizat, aportul efectiv de bunuri nu a fost încă efectuat și dacă nu este sigur că acest aport va fi efectuat, plata impozitului pe capital nu ar putea fi pretinsă de statul membru în cauză atât timp cât aportul amintit nu a dobândit un caracter cert. Principiului efectivității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care restrânge, în fața instanțelor fiscale, mijloacele de probă privind lipsa aportului efectiv al majorării de capital decise de o societate la prezentarea unei hotărâri civile care să fi dobândit putere de lucru judecat și care să fi pronunțat nulitatea sau anularea înregistrării, astfel încât impozitul pe capital trebuie, în orice caz, să fie plătit, iar rambursarea sa nu poate fi obținută decât prin intermediul unei astfel de hotărâri civile.

2) **Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată, trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca un stat membru să prevadă răspunderea solidară a funcționarului public care a redactat sau a primit actul de majorare a capitalului social, cu condiția ca funcționarul public menționat să dispună de un drept de a exercita o acțiune în regres împotriva societății care beneficiază de aport.**

Semnături