CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
L.A. GEELHOED
presentate il 16 giugno 2005 [1]

I — Introduzione

1. Nella presente causa, con la sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il Landgericht di Baden-Baden chiede alla Corte se ai sensi dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [2], siano vietati i diritti richiesti per la redazione da parte di un pubblico notaio dell'atto attestante un contratto con cui le quote di una società sono cedute ad un'altra società come conferimento per l'aumento del capitale sociale di quest'ultima. Nel corso della causa davanti alla Corte è stata altresì sollevata la questione se la riscossione di tali diritti possa essere consentita in base alla deroga per le imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, prevista dall'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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»).

II — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria*

2. Le disposizioni della direttiva 69/335 che hanno rilevanza per la presente causa sono le seguenti.

«*Articolo 3*

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

(a) le società di diritto belga, tedesco, francese, italiano, lussemburghese ed olandese , denominate rispettivamente:

(...)

— société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée;

Articolo 4

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

(a) la costituzione di una società di capitali;

(...)

(c) l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura;

(...)

Articolo 10

Oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma:

(a) per le operazioni previste all'articolo 4;

(b) per i conferimenti, prestiti o prestazioni, effettuati nel quadro delle operazioni previste all'articolo 4;

(c) per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica.

Articolo 12

1. Gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni degli articoli 10 e 11:

(a) imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, riscosse forfettariamente o no;

(...)

(e) diritti di carattere remunerativo;

(...)».

B — *Normativa nazionale*

3. Ai sensi dell'art. 36, n. 2, del Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (legge federale sulla tassazione degli atti di volontaria giurisdizione; altresì indicata come: Kostenordnung; in prosieguo: la «KostO») [3], agli atti pubblici relativi a contratti si applica un coefficiente di tassazione pari al doppio del diritto di base.

4. L'art. 15, n. 3, del Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung [4] (legge sulle società a responsabilità limitata; in prosieguo: la «GGmbH»), stabilisce che la cessione di quote sociali da parte di un socio necessita di un contratto concluso in forma di atto notarile.

III — Fatti, procedimento e questione preliminare

5. Il 30 luglio 2002 la Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (in prosieguo: la «ARBmbH») ha deciso di convertire in euro il suo capitale sociale avente valore nominale di DEM 100 000 e di aumentarlo a EUR 100 000 mediante conferimento in natura. Il conferimento di capitale era costituito dall'unica quota di partecipazione nella ARKU Maschinenbau GmbH. In quel periodo, il sig. Albert Reiss era socio unico di

3 — Legge del 26 luglio 1957 (BGBl. 1957 I, pag. 960), come modificata dalla legge del 22 febbraio 2002 (BGBl. 2002 I, pag. 981).

4 — Legge del 20 aprile 1892 (BGBl. 1892, pag. 477), come modificata dalla legge 19 luglio 2002 (BGBl. 2002 I, pag. 2681).

entrambe le società. Il contratto di conferimento di capitale è stato allegato all'atto formale attestante la decisione di aumento del capitale sociale.

6. Il 4 novembre 2002 l'aumento di capitale è stato iscritto nel registro delle imprese presso l'Amtsgericht di Baden-Baden. Accanto ad altri diritti, ai sensi dell'art. 36, n. 2, della KostO, alla cessione della quota di partecipazione nella ARKU Maschinenbau GmbH è stato applicato un cosiddetto «diritto 20/10» (con un coefficiente di tassazione pari al doppio del diritto ordinario), per un importo di EUR 11 424,00 più IVA, basandosi su un valore di avviamento pari al valore effettivo della quota ceduta di EUR 3 763 443,90.

7. La ARBmbH ha impugnato tale calcolo con un'azione davanti all'Amtsgericht di Baden-Baden. Quest'ultimo ha dichiarato l'azione infondata in ragione del fatto che l'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 non è pertinente, la soggezione della cessione di quote di una società a responsabilità limitata a determinati requisiti di forma deriva dall'art. 15, n. 3, della GGmbH e l'obbligo di pagamento incombe al debitore delle spese, indipendentemente dal fatto che si tratti di una società di capitali o di una persona fisica.

8. Successivamente, la ARBmbH ha fatto ricorso avverso tale decisione davanti al Landgericht di Baden-Baden, sostenendo che i diritti per l'atto notarile attestante un contratto avente ad oggetto la cessione di una quota di partecipazione in una società a responsabilità limitata, richiesto ai sensi dell'art. 15, n. 3, della GGmbHG, costituiscono delle imposte vietate a norma dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335.

9. Il Landgericht di Baden-Baden, ritenendo che l'esito della controversia dipenda dall'interpretazione da darsi all'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 nelle circostanze del caso in questione e avendo stabilito che non sussistono le condizioni per una deroga ai sensi dell'art. 12 della direttiva 69/335, in particolare ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), ha deciso di sospendere il procedimento e di proporre la seguente questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE:

Se l'art. 10, lett. c), 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, comprenda anche i diritti per l'atto notarile attestante la cessione di quote di una società a responsabilità limitata.

10. Il Land Baden-Württemberg (in prosieguo: il «Land») e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte.

11. Nell'esaminare la presente causa, la Corte aveva inizialmente deciso di statuire con ordinanza motivata ai sensi dell'art. 104, n. 3, del regolamento di procedura. Tuttavia, in seguito alle obiezioni sollevate dal Land, secondo cui non tutti gli aspetti della soluzione della questione preliminare potevano essere dedotti con chiarezza dalla giurisprudenza esistente, la Corte ha riconsiderato tale linea e ha deciso di statuire con sentenza sulla domanda di pronuncia pregiudiziale.

IV — Nel merito

12. La questione preliminare presentata dal Landgericht è formulata in termini piuttosto generali e non contiene tutti gli elementi necessari per fornire una risposta che sia utile per la risoluzione della causa pendente davanti allo stesso. Sulla base delle informazioni contenute nel fascicolo di causa si dovrebbe specificare che la questione si riferisce ad una situazione in cui i diritti in questione sono riscossi dai notai che sono dipendenti del Land e che la cessione di quote è correlata all'aumento del capitale sociale di una società di capitali. Inoltre, dalle osservazioni scritte presentate dal Land sembra che l'esito della causa possa dipendere anche dalla possibile applicabilità della deroga di cui all'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335. È pertanto necessario risolvere la questione tenendo conto di questi aspetti.

13. Il Land sostiene che la questione proposta debba essere risolta negativamente. Esso osserva che il requisito della forma dell'atto notarile previsto dall'art. 15, n. 3, della GGmbH non è rivolto alla società le cui quote vengono cedute (la ARKU Maschinenbau), ma all'intestatario antecedente (il sig. Albert Reiss) e a quello nuovo (la ARBmbH). Su di essi cade l'obbligo di pagamento dell'imposta e non sulla società le cui quote sono state cedute. Per questa ragione l'operazione, a suo avviso, non ricade nell'ambito dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335. Il Land osserva poi che, tutt'al più, il diritto potrebbe rientrare nell'art. 10, lett. b), della direttiva 69/335, visto che il tributo imposto costituisce il corrispettivo per una prestazione effettuata nell'ambito di un'operazione di cui all'art. 4 della direttiva 69/335, cioè l'aumento del capitale della ARBmbH. Tuttavia, che il diritto in questione violi o meno l'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, esso deve essere considerato come un'imposta sul trasferimento di valori mobiliari ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 ed è pertanto esentato dal divieto contenuto nella precedente disposizione.

14. La Commissione è di avviso contrario e fa riferimento alla giurisprudenza costante

della Corte che ha stabilito che i diritti riscossi da pubblici notai in ragione di una formalità prevista per l'aumento di capitale sono vietati ai sensi dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 [5]. Sebbene osservi che l'atto notarile attestante la cessione delle quote in quanto tale prescinde dalla forma giuridica dei contraenti, essa sottolinea che nella presente causa la cessione è una condizione indispensabile per l'aumento del capitale della ARBmbH. Ciò è confermato dal fatto che il contratto avente ad oggetto la cessione delle quote è allegato all'atto attestante l'aumento di capitale. Visto che la cessione delle quote deve essere considerata parte integrante dell'operazione di aumento di capitale e che il diritto è riscosso in ragione di una formalità connessa con tale operazione, quest'ultimo dev'essere ritenuto vietato dall'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335. La Commissione aggiunge altresì che ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335 tali tributi non possono eccedere il livello delle spese effettivamente sostenute.

15. Sebbene la questione specifica sollevata nella domanda di pronuncia pregiudiziale non sia ancora stata esplicitamente affrontata dalla Corte, la giurisprudenza sulla direttiva 69/335 offre una guida sufficiente per risolvere la questione dell'applicabilità dell'art. 10, lett. c), della direttiva nelle circostanze dalla presente causa. D'altro canto, l'aspetto riguardante l'applicabilità dell'art. 12, lett. a), della direttiva, è relativamente nuovo e richiede maggiore attenzione.

16. In primo luogo, è utile richiamare la funzione dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 nel sistema della direttiva nel suo insieme. La direttiva 69/335 sostituisce i diversi tipi di imposte indirette applicate dagli Stati membri sulla raccolta di capitali con un'unica imposta sui conferimenti. Tale imposta deve essere applicata una sola volta sulla base di una struttura e di aliquote armonizzate. Il divieto dell'art. 10 di altri tributi con caratteristiche simili all'imposta sui conferimenti è volto a proteggere tale sistema di un'imposta unica sui conferimenti e a garantire che non venga eluso, volontariamente o involontariamente, tramite l'introduzione di tali tributi [6]. Questo obiettivo è stato chiaramente il principio guida per la Corte nel determinare la portata della disposizione in oggetto.

17. La questione se i diritti notarili, come quelli oggetto della causa principale, appartengano alla categoria «nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma» nel senso dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, è

5 — Sentenze 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a. (Racc. pag. I-6783, punto 22), 29 settembre 1999, causa C-56/98, Modelo (Racc. pag. I-6427, punto 25), nonché sentenza 21 settembre 2000, causa C-19/99, Modelo Continente (Racc. pag. I-7213, punto 25).

6 — V. ultimo considerando. V. altresì sentenza C-56/98, Modelo, cit. alla nota precedente, punto 27.

già stata risolta dalla Corte nella sentenza Modelo [7] confermata con l'ordinanza Gründerzentrum [8]. Quest'ultima concerneva, in effetti, la situazione nel Land Baden-Württemberg. Secondo detta giurisprudenza [9] tali diritti costituiscono imposte ai sensi della direttiva 69/335 quando:

— sono riscossi per la redazione di un atto notarile attestante un'operazione prevista dalla direttiva 69/335,

— in un sistema in cui i notati sono dipendenti statali

— e i diritti in questione sono in parte versati allo Stato per finanziare talune sue funzioni.

Considerato che la Corte ha già stabilito che il sistema notarile del Land Baden-Württemberg è di questo tipo, i diritti in questione sono di per sé imposte nel senso dell'art. 10 della direttiva 69/335 e sono vietati in quanto sono connessi ad un'operazione rientrante nell'ambito di detta disposizione.

18. Il divieto di cui all'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 si applica alle imposte sulla registrazione o su qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica. Nello spiegare il fondamento logico di tale divieto, nella sentenza Denkavit Internationaal [10] la Corte ha osservato che esso è giustificato dal fatto che, anche se i tributi di cui trattasi non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, essi sono tuttavia riscossi per le formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento in vigore rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva [11].

19. Più specificatamente, la Corte ha affermato che il divieto di cui all'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 riguarda non solo i diritti versati in occasione dell'iscrizione delle nuove società, ma anche i diritti dovuti per l'iscrizione degli aumenti di capitale effettuati da tali società in quanto sono anch'essi riscossi in ragione di una formalità

7 — Sentenza C-56/98, Modelo, cit. alla nota 5.

8 — Ordinanza 21 marzo 2002, causa C-264/00, Gründerzentrum (Racc. pag. I-3333).

9 — V. punto 27 dell'ordinanza. V. altresì sentenza C-56/98, Modelo, cit. alla nota 5, punto 22.

10 — Sentenza 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit Internationaal e a. (Racc. pag. I-2827).

11 — Punto 23 della sentenza e sentenza C-56/98, Modelo, cit. alla nota 5, punto 24.

essenziale connessa alla forma giuridica delle società di cui trattasi. Pur non costituendo formalmente una procedura preliminare all'esercizio dell'attività delle società di capitali, l'iscrizione degli aumenti di capitale è tuttavia condizione per l'esercizio e la prosecuzione di tale attività [12].

20. Il diritto in questione nella causa principale è riscosso per la redazione dell'atto notarile attestante la cessione di quote da parte di soci della società di capitali. Questa è una formalità essenziale per effettuare tale cessione ai sensi dell'art. 15, n. 3, della GGmbH. In linea generale, tale requisito si applica indipendentemente dalla forma giuridica del cedente e del cessionario. Come tale, il diritto riscosso in ragione di detta formalità sembrerebbe, pertanto, non ricadere nei termini dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335. Tuttavia, questa soluzione non è giustificata alla luce delle circostanze della presente causa, in cui sussiste un diretto rapporto giuridico ed economico tra la cessione delle quote e l'aumento del capitale della ARBmbH. Sono d'accordo con la Commissione sul fatto che, in tale situazione, la cessione di quote deve essere considerata come parte integrante dell'operazione di aumento di capitale. Infatti, la cessione era destinata a finanziare l'aumento del capitale sociale della società di capitali destinataria della cessione e il contratto è stato allegato all'atto attestante l'aumento di capitale. In tali circostanze, tutti i diritti applicati in ragione di formalità prescritte dalla legislazione nazionale per l'adempimento delle varie componenti dell'operazione di aumento di capitale sono connessi con la forma giuridica della società interessata e devono essere considerati imposte vietate dall'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335.

21. Decidere diversamente equivarrebbe a consentire l'applicazione di un'imposta aggiuntiva sulle operazioni di raccolta di capitali. Ciò sarebbe in contrasto con il principio dell'imposta unica sui conferimenti e minerebbe l'efficacia dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 nel tutelare questo principio.

22. Al contrario, laddove non sussista un legame economico e giuridico tra la cessione di quote e la raccolta o l'aumento di capitale di una società di capitali, come si riscontra nella fattispecie di una causa parallela pendente davanti alla Corte [13], qualsiasi diritto riscosso da un pubblico notaio, in un sistema come quello sopra descritto al paragrafo 17, per l'adempimento delle formalità relative alla cessione di quote, non

12 — Sentenza C-188/95, Fantask e a., cit. alla nota 5, punto 22.

13 — Causa C-193/04, Organon Portugesa, dove la Corte, in applicazione dell'art. 20, n. 5, dello Statuto della Corte di giustizia, giudicherà senza conclusioni dell'avvocato generale.

ricadrà nell'ambito dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335.

23. Infine, in merito all'applicabilità dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, vorrei osservare che è irrilevante il fatto che la società le cui quote sono oggetto di cessione (la ARKU Maschinenbau) non è il debitore dei diritti relativi all'atto notarile attestante la cessione, come affermato del Land. Ciò che conta è che viene imposto un diritto che è formalmente connesso con un'operazione rientrante nell'ambito della direttiva e che potrebbe potenzialmente scoraggiare il libero flusso dei capitali.

24. La successiva questione da discutere è se, come sostenuto dal Land, il diritto relativo alla cessione di quote possa essere esentato dal divieto dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, essendo «un'imposta sui trasferimenti di valori mobiliari» nel senso dell'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva. Ai sensi di questa disposizione, dette imposte possono essere applicate dagli Stati membri, forfetariamente o no, «in deroga alle disposizioni degli articoli 10 e 11».

25. Nella sentenza Codan [14], la Corte ha avuto l'occasione di interpretare l'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, nell'ambito di una causa che assomigliava alla causa oggetto del procedimento principale. Il caso Codan nasceva dall'imposizione in Danimarca di una tassa sulla cessione di quote in una fattispecie in cui la società acquirente aveva aumentato il proprio capitale sociale per un importo pari al valore delle quote cedute. La questione posta alla Corte dal giudice del rinvio si concentrava sul fatto se l'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva si applicasse alle imposte sul trasferimento di azioni, a prescindere dal fatto che la società che le aveva emesse fosse ammessa in borsa e indipendentemente dal fatto che il trasferimento di azioni fosse avvenuto mediante operazioni di borsa ovvero direttamente fra il cedente e il cessionario. Il giudice del rinvio non aveva sollevato alcuna questione sulla possibile applicabilità dell'art. 10 della direttiva 69/335, visto che le parti della causa principale erano d'accordo sul fatto che l'operazione ricadeva nell'ambito della direttiva. Di conseguenza, la Corte ha risolto la specifica questione sottoposta dal giudice danese e non si è occupata esplicitamente né dell'esatto ambito di applicazione dell'art. 12, n. 1, lett. a), né del rapporto tra questa disposizione e gli artt. 10 e 11 della direttiva.

26. Il rapporto tra l'art. 12, da un lato, e gli artt. 10 e 11, dall'altro, è specificato dalle

14 — Sentenza 17 dicembre 1998, causa C-236/97, Codan (Racc. pag. I-8679).

parole iniziali della prima disposizione, che fanno direttamente riferimento alle ultime due disposizioni. Tuttavia, ciò appare espresso in maniera differente nelle varie versioni linguistiche dell'art. 12. Mentre in alcune versioni linguistiche si afferma chiaramente che l'art. 12 costituisce una deroga rispetto agli artt. 10 e 11 («Par dérogation», «In Abweichung», «in deroga», «In afwijking», «Em derrogação»; «poiketen»), altre versioni linguistiche utilizzano una terminologia che suggerisce che l'art. 12 tende a delimitare il proprio ambito di applicazione rispetto agli artt. 10 e 11 («Notwithstanding», «No obstante», «Uanset», «Utan hinder»). Tale diversità è significativa. Se l'art. 12 della direttiva deve essere visto come una deroga rispetto agli artt. 10 e 11, ciò implicherebbe che si possano applicare le imposte enumerate in detta disposizione sebbene esse ricadano nell'ambito dei divieti contenuti nelle ultime due disposizioni. Al contrario, se l'art. 12 delimita la portata degli artt. 10 e 11, ciò comporterebbe che ciascuna delle imposte in questione possa ricadere solo nell'ambito o degli artt. 10 e 11 o dell'art. 12.

27. I principi per l'interpretazione di una norma comunitaria in caso di divergenza tra le varie versioni linguistiche sono ben consolidati. Nel sottolineare la necessità di un'interpretazione uniforme, la Corte ha costantemente sostenuto che in caso di divergenza tra le versioni linguistiche, la disposizione in questione deve essere intesa in funzione del sistema e delle finalità della normativa di cui essa fa parte [15].

28. Per quanto riguarda la finalità della direttiva 69/335, la Corte, sempre nella sentenza Codan, richiamando il preambolo della direttiva, ha ricordato che essa «è intesa a promuovere la libertà di circolazione dei capitali, considerata presupposto essenziale della creazione di un'unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Il perseguimento di tale scopo richiede, per quanto riguarda l'onere tributario gravante sui conferimenti di capitali, la soppressione delle imposte indirette vigenti negli Stati membri e l'applicazione, in loro vece, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri» [16]. Come sottolineato al paragrafo 16 delle presenti conclusioni, l'art. 10 della direttiva è volto in particolare ad assicurare che l'imposta unica sui conferimenti non venga elusa, volontariamente o involontariamente, attraverso l'applicazione di altri tributi sulla raccolta o l'aumento di capitale.

29. Tanto la finalità della direttiva 69/335 quanto la funzione dell'art. 10 nel sistema della direttiva dovrebbero pertanto essere decisivi per determinare in che modo debba

15 — Sentenza Codan, cit. alla nota precedente, punto 26, e sentenze ivi indicate. V. altresì sentenza 9 gennaio 2003, causa C-257/00, Nani Givane (Racc. pag. I-345, punto 37).

16 — Punto 27 della sentenza.

essere interpretato l'art. 12. In ogni caso, questa disposizione non dovrebbe essere intesa in modo tale da comportare il rischio di intaccare l'efficacia o l'«effetto utile» della direttiva.

30. Seguendo questo ragionamento, mi sembra che consentire, ai sensi dell'art. 12 della direttiva, l'applicazione di un diritto considerato un'imposta indiretta sulla raccolta di capitali nel senso dell'art. 10 della direttiva spoglierebbe quest'ultima disposizione della sua finalità. È per tale ragione che ritengo che l'art. 12 non possa essere considerato una deroga rispetto al divieto di cui all'art. 10. Piuttosto, esso delimita la portata di tale disposizione indicando le categorie di imposte che di per sé non ostacolano di regola la raccolta di capitali.

31. Alla luce dell'interpretazione data all'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, l'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva non può quindi esentare i diritti relativi all'atto notarile attestante operazioni che sono economicamente e giuridicamente connesse con la raccolta di capitali o con l'aumento del capitale sociale di una società di capitali. Tale disposizione può applicarsi solo a imposte sulla cessione di quote in cui non sussista un tale rapporto. Se l'art. 12, n. 1, lett. a), dovesse essere interpretato diversamente, ciò rischierebbe di minare l'efficacia del sistema dell'imposta unica sui conferimenti introdotto dalla direttiva 69/335.

32. Infine, considerato che questo aspetto è stato menzionato dalla Commissione, aggiungerei che i diritti notarili in questione non possono neppure essere esentati ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, che prevede una deroga rispetto agli artt. 10 e 11 della direttiva per i «diritti di carattere remunerativo». È ben consolidato che «la distinzione tra le imposte vietate dall'art. 10 della direttiva 69/335 ed i diritti di carattere remunerativo la cui riscossione è autorizzata implica che questi ultimi comprendano soltanto le remunerazioni la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio prestato. Una remunerazione la cui entità sia priva di qualsiasi nesso con il costo del servizio concretamente prestato ovvero sia calcolata in funzione non del costo dell'operazione di cui costituisce il corrispettivo, bensì dell'insieme dei costi di gestione e d'investimento dell'ufficio incaricato della detta operazione, dev'essere considerata come un tributo che può solo ricadere sotto il divieto di cui all'art. 10 della direttiva 69/335» [17].

17 — V., in particolare, sentenze 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (Racc. pag. I-1915, punti 41 e 42), C-56/98, Modelo, cit. alla nota 5, punto 29, 21 giugno 2001, causa C-206/99, SONAE (Racc. pag. I-4679, punto 32), nonché C-264/00, Gründerzentrum, cit. alla nota 8, punto 31.

V — Conclusione

33. Alla luce delle precedenti considerazioni, concludo che la questione sottoposta dal Landgericht di Baden-Baden dovrebbe essere risolta come segue:

L'art. 10, lett. c), 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, vieta i diritti per l'atto notarile attestante la cessione di quote di una società a responsabilità limitata nelle circostanze della causa principale, cioè laddove i notai sono dipendenti statali e i diritti sono in parte versanti all'autorità pubblica di cui sono dipendenti e sono utilizzati per finanziare talune sue funzioni e laddove la cessione di quote è economicamente e giuridicamente connessa con l'aumento del capitale sociale di una società di capitali. Un tale diritto non può essere considerato «un'imposta sui trasferimenti di valori mobiliari» nel senso dell'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335.