CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
L. A. GEELHOED
prezentate la 16 iunie 2005 [1]

I — Introducere

1. Prin intermediul cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate în această cauză, Landgericht Baden-Baden (Germania) solicită Curții să se stabilească dacă onorariile percepute pentru autentificarea de către un notar public a unui contract prin care sunt transferate părți sociale ale unei societăți la o altă societate, ca aport în vederea majorării capitalului acesteia din urmă, sunt interzise potrivit articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului [2]. În cursul procedurii în fața Curții, s-a mai ridicat și problema dacă astfel de taxe pot fi permise în temeiul excepției prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă referitoare la taxele pe cesionarea de titluri de valoare.

1 — Limba originală: engleza.

2 — Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind impozitele 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").

II — Dispoziții relevante

A — *Dreptul comunitar*

2. În această cauză sunt relevante următoarele dispoziții din Directiva 69/335:

„*Articolul 3*

(1) În sensul prezentei directive, expresia «societate de capital» desemnează:

(a) societăți aflate sub incidența legislației belgiene, germane, franceze, italiene, din Luxemburg și din Țările de Jos, cunoscute drept:

[...]

— 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;

— [...]

Articolul 4

(1) Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

(a) înființarea unei societăți de capital;

[...]

(c) o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

[...]

Articolul 10

În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

(a) în cazul tranzacțiilor menționate la articolul 4;

(b) în cazul contribuțiilor [a se citi «aporturilor»], împrumuturilor sau prestărilor de servicii care reprezintă o parte a tranzacțiilor menționate la articolul 4;

(c) în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, taxe care ar putea fi aplicate, ca rezultat al formelor juridice, companiilor, firmelor, asociațiilor sau persoanelor juridice cu scop lucrativ.

Articolul 12

(1) Fără a aduce atingere articolelor 10 și 11, statele membre pot impune:

(a) taxe pe cesionarea de titluri de valoare, impozitate sau nu la o cotă unitară;

[...]

(e) taxe plătite sub formă de onorarii sau speze;

[...]"

B — *Dreptul național*

3. Potrivit articolului 36 alineatul (2) din Legea federală privind cheltuielile de procedură (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit, cunoscută și sub numele de Kostenordnung, denumită în continuare „KostO") [3], pentru autentificarea contractelor se percepe dublul taxei de bază.

4. Articolul 15 alineatul (3) din Legea privind societățile cu răspundere limitată [4] (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, denumită în continuare „GGmbH") prevede că cesionarea părților sociale de către asociați se face prin contract încheiat în formă autentică.

III — Situația de fapt, procedura și întrebarea preliminară

5. La 30 iulie 2002, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (denumită în continuare „ARBmbH") a decis să transforme capitalul social în valoare de 100 000 DEM în euro și să îl majoreze la 100 000 de euro printr-un aport în natură. Aportul la capital consta în unica parte socială deținută în societatea ARKU Maschinenbau GmbH. La acea dată, domnul Albert Reiss era asociatul

3 — Legea din 26 iulie 1957 (BGBl. I, p. 960), astfel cum a fost modificată prin Legea din 22 februarie 2002 (BGBl. I, p. 981).

4 — Legea din 20 aprilie 1892 (RGBl., p. 477), astfel cum a fost modificată prin Legea din 19 iulie 2002 (BGBl. I, p. 2681).

unic al ambelor societăți. Contractul privind aportul la capital a fost anexat la actul autentic privind decizia de majorare a capitalului.

6. La 4 noiembrie 2002, majorarea capitalului a fost înregistrată la registrul comerțului de la Amtsgericht Baden-Baden. Pe lângă alte redevențe, în temeiul articolului 36 alineatul (2) din KostO, a fost aplicată pe cesiunea părții sociale în ARKU Maschinenbau GmbH o taxă cunoscută sub numele „taxă 20/10" (dublul taxei de bază), în cuantum de 11 424 de euro plus taxa pe valoarea adăugată, calculată pe baza unei valori a operațiunii corespunzătoare valorii reale a părții sociale transferate, în sumă de 3 763 443,90 euro.

7. ARBmbH a contestat această formă de impozitare printr-o acțiune introdusă la Amtsgericht Baden-Baden. Această instanță a declarat acțiunea nefondată pentru motivele că articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 este irelevant, că formalitățile specifice pentru cesiunea părților sociale într-o societate cu răspundere limitată se întemeiau pe articolul 15 alineatul (3) din GGmbH și că obligația de a plăti taxe se aplică debitorului, indiferent dacă este vorba despre o societate de capital sau despre o persoană fizică.

8. Ulterior, ARBmbH a declarat apel împotriva acestei decizii la Landgericht Baden-Baden, susținând că taxele prevăzute la articolul 15 alineatul (3) din GGmbH pentru autentificarea notarială a unui contract de cesiune a unei părți sociale într-o societate privată cu răspundere limitată reprezintă o formă de impozitare interzisă prin articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335.

9. Considerând că, în aceste condiții, soluționarea procesului aflat pe rolul său depinde de interpretarea care trebuie dată articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335 și întrucât s-a stabilit că nu sunt întrunite cerințele unei excepții întemeiate pe articolul 12 din Directiva 69/335, mai precis pe articolul 12 alineatul (1) litera (e), Landgericht Baden-Baden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții, în temeiul articolului 234 CE, următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335/CEE 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, se referă și la taxele aferente întocmirii unui act notarial prin care se autentifică cesiunea părților într-o societate cu răspundere limitată?"

10. Atât guvernul landului Baden-Württemberg (denumit în continuare „landul"), cât și Comisia au depus observații scrise.

11. În cadrul analizării acestei cauze, Curtea a decis mai întâi să se pronunțe prin ordonanță motivată, în temeiul articolului 104 alineatul (3) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție. Cu toate acestea, în urma obiecțiilor formulate de land în sensul că nu toate aspectele răspunsului la întrebarea preliminară puteau fi în mod clar deduse din jurisprudență, Curtea a reanalizat întrebarea și a decis să se pronunțe prin hotărâre asupra cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

IV — Pe fond

12. Întrebarea preliminară adresată de Landgericht este formulată în termeni destul de generali și nu cuprinde toate elementele relevante pentru a oferi un răspuns care să fie util pentru soluționarea cauzei aflate pe rolul său. Pe baza informațiilor din dosarul cauzei, trebuie precizat că întrebarea se referă la situația în care onorariile vizate sunt percepute de notari, care sunt funcționari ai landului, și că cesiunea părților sociale este legată de majorarea capitalului unei societăți de capital. În plus, din observațiile scrise prezentate de land rezultă că soluționarea cauzei poate de asemenea să depindă de eventuala aplicare a excepției prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335. În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată luând în considerare aceste aspecte.

13. Landul susține că răspunsul la întrebarea adresată trebuie să fie negativ. Acesta precizează că cerința autentificării prevăzută la articolul 15 alineatul (3) din GGmbH nu vizează societatea ale cărei părți sociale sunt cesionate (ARKU Maschinenbau), ci pe asociatul anterior (domnul Albert Reiss) și pe noul asociat (ARBmbH). Aceștia au obligația de a plăti taxa, iar nu societatea ale cărei părți sociale au fost cesionate. În opinia landului, acesta este motivul pentru care operațiunea nu intră sub incidența articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335. Landul menționează în continuare că, în cel mai bun caz, taxa poate intra sub incidența articolului 10 litera (b) din Directiva 69/335, dat fiind că acesta este aplicat în considerarea unui serviciu prestat ca parte dintr-o operațiune prevăzută la articolul 4 din Directiva 69/335, și anume majorarea capitalului ARBmbH. Cu toate acestea, indiferent dacă taxa în discuție încalcă sau nu articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335, acesta trebuie apreciat ca fiind o taxă pe cesionarea de titluri de valoare în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 și, prin urmare, iese din sfera interdicției prevăzute în dispoziția anterioară.

14. Comisia are o poziție contrară și face trimitere la jurisprudența constantă a Curții

prin care s-a stabilit că taxele percepute de notarii publici pentru formalitățile care trebuie îndeplinite în cazul majorării capitalului sunt interzise potrivit articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335 [5]. Deși a indicat faptul că autentificarea notarială a transferului de părți sociale, ca atare, este independentă de forma juridică a părților contractante, aceasta subliniază că, în prezenta cauză, transferul este o condiție imperativă pentru majorarea capitalului ARBmbH. Aceasta rezultă din faptul că respectivul contract privind transferul părților sociale este anexat la actul privind majorarea de capital. Întrucât transferul părților sociale trebuie considerat o parte integrantă a operațiunii de majorare a capitalului, iar taxa este aplicată cu privire la o formalitate legată de această operațiune, taxa trebuie considerată contrară articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335. Comisia adaugă că, potrivit articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335, astfel de taxe nu pot depăși nivelul cheltuielilor efectuate în realitate.

15. Deși Curtea nu s-a pronunțat în mod explicit asupra problemei precise invocate în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, jurisprudența privind Directiva 69/335 oferă suficiente orientări pentru a răspunde la întrebarea privind aplicabilitatea articolului 10 litera (c) din directivă la situația de fapt din prezenta cauză. Pe de altă parte, aspectul legat de aplicabilitatea articolului 12 alineatul (1) litera (a) din directivă este relativ nou și trebuie să i se acorde mai multă atenție.

16. În primul rând, trebuie să se amintească funcția articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335 în economia directivei în ansamblul său. Directiva 69/335 înlocuiește diferitele tipuri de taxe indirecte pe majorarea capitalului aplicate de statele membre cu un impozit unic pe capital. Acest impozit trebuie perceput o singură dată, pe baza unor structuri și a unei cote armonizate. Interdicția prevăzută la articolul 10 de a aplica alte taxe având caracteristici similare impozitului pe capital urmărește protejarea acestui sistem de impozit unic pe capital și garantarea faptului că acesta nu este eludat, intenționat sau nu, prin introducerea unor astfel de taxe [6]. Acest obiectiv a fost în mod clar principiul după care Curtea s-a orientat în stabilirea domeniului de aplicare al acestei dispoziții.

17. Curtea s-a pronunțat prin hotărârea Modelo [7] și, în același sens, prin ordonanța din cauza Gründerzentrum [8] cu privire la problema dacă onorariile notariale, precum cele în cauză în acțiunea principală, se încadrează în categoria „niciun fel de taxe",

5 — Hotărârea din 2 decembrie 1997, Fantask și alții (C-188/95, Rec., p. I-6783, punctul 22), hotărârea din 29 septembrie 1999, Modelo (C-56/98, Rec., p. I-6427, punctul 25), și hotărârea din 21 septembrie 2000, Modelo (C-19/99, Rec., p. I-7213, punctul 25).

6 — A se vedea ultimul considerent al preambulului. A se vedea de asemenea hotărârea din 29 septembrie 1999, Modelo, citată la nota de subsol 5, punctul 27.

7 — Cauza C-56/98, Modelo, citată la nota de subsol 5.

8 — Ordonanța din 21 martie 2002 (C-264/00, Rec., p. I-3333).

în sensul articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335. Această ordonanță se aplică în fapt la situația existentă în landul Baden-Württemberg. Conform acestei jurisprudențe [9], onorariile reprezintă o formă de impozitare în sensul Directivei 69/335 dacă:

— sunt percepute pentru întocmirea actelor notariale prin care se autentifică efectuarea unei operațiuni care intră sub incidența Directivei 69/335;

— notarii sunt angajați ai statului

— și onorariile în discuție sunt vărsate în parte la stat pentru finanțarea îndeplinirii atribuțiilor acestuia.

Având în vedere faptul că sistemul notarial al landului Baden-Württemberg a fost deja apreciat de Curte ca fiind de acest gen, onorariile vizate sunt, prin natura lor, forme de impozitare în sensul articolului 10 din Directiva 69/335 și sunt interzise în măsura în care au legătură cu o operațiune sau cu o tranzacție care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

18. Interdicția prevăzută la articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 se aplică taxelor datorate în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, taxe care ar putea fi aplicate societăților ca rezultat al formelor juridice ale acestora. Explicând rațiunea acestei interdicții, Curtea a arătat, în hotărârea Denkavit Internationaal și alții [10], că aceasta se justifică prin faptul că, deși formele de impozitare în discuție nu se aplică aporturilor la capital ca atare, acestea sunt totuși aplicate având în vedere formalitățile legate de forma juridică a societății, și anume instrumentul utilizat pentru majorarea capitalului. Menținerea acestora ar risca să intre în contradicție cu scopurile urmărite prin directivă [11].

19. Mai precis, Curtea a apreciat că interdicția prevăzută la articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 are în vedere nu numai taxele plătite în cazul înregistrării de noi societăți, ci și taxele care trebuie plătite de societăți pentru înregistrarea majorărilor de capital, din moment ce și acestea se percep în considerarea unei formalități esențiale legate

9 — A se vedea punctul 27 din ordonanța Gründerzentrum, citată anterior. A se vedea de asemenea hotărârea din 29 septembrie 1999, Modelo, citată la nota de subsol 5, punctul 22.

10 — Hotărârea din 11 iunie 1996 (C-2/94, Rec., p. I-2827).

11 — Hotărârea Denkavit Internationaal și alții, citată anterior, punctul 23, și hotărârea din 29 septembrie 1999, Modelo, citată la nota de subsol 5, punctul 24.

de forma juridică a societății în discuție. Deși înregistrarea unei majorări de capital nu este, în mod strict, o formalitate necesară înainte de începerea activității unei societăți, aceasta este însă o formalitate care condiționează exercitarea și continuarea respectivei activități [12].

20. Taxa care face obiectul acțiunii principale se aplică în cazul autentificării notariale a transferului de părți sociale de către asociații societății de capital. Potrivit articolului 15 alineatul (3) din GGmbH, aceasta este o formalitate esențială pentru efectuarea unui astfel de transfer. În sens general, această cerință se aplică indiferent de forma juridică a cedentului și a cesionarului. Prin urmare, taxa aplicată în cazul acestei formalități nu ar intra, așadar, sub incidența dispozițiilor articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335. Totuși, această concluzie nu se justifică din perspectiva împrejurărilor prezentei cauze, în care există o legătură directă juridică și economică între transferul părților sociale și majorarea capitalului ARBmbH. Achiesăm la opinia Comisiei conform căreia, în această situație, transferul părților sociale trebuie considerat o parte integrantă a operațiunii de majorare a capitalului. Într-adevăr, transferul a fost prevăzut pentru a finanța majorarea capitalului societății de capital beneficiare, iar contractul a fost anexat la actul privind majorarea capitalului. În aceste împrejurări, toate taxele aplicate în cazul formalităților prevăzute prin legea națională pentru realizarea diferitelor elemente ale operațiunii de majorare a capitalului sunt legate de forma juridică a societății vizate și trebuie considerate forme de impozitare interzise prin articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335.

21. A decide în mod diferit ar însemna să se permită aplicarea unei forme de impozitare suplimentare pe operațiunea de majorare de capital, cu încălcarea principiului impozitului unic pe capital, și ar afecta eficacitatea articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335 în protejarea acestui principiu.

22. În schimb, atunci când nu există o legătură economică și juridică între transferul părților sociale și majorarea de capital sau majorarea capitalului unei societăți de capital, astfel cum este cazul într-o cauză paralelă pendinte în fața Curții [13], nicio taxă aplicată de un notar public într-un sistem precum cel descris la punctul 17 de mai sus pentru realizarea formalităților în cazul transferului de părți sociale nu va intra în

12 — Hotărârea Fantask și alții, citată la nota de subsol 5, punctul 22.

13 — Cauza Organon Portuguesa, C-193/04, în care hotărârea Curții va fi pronunțată fără concluziile avocatului general, în temeiul articolului 20 al cincilea paragraf din Statutul Curții de Justiție.

domeniul de aplicare al articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335.

23. În sfârșit, cu privire la aplicabilitatea articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335, am dori să remarcăm că este irelevant faptul că societatea ale cărei părți sociale sunt transferate (ARKU Maschinenbau) nu datorează, după cum a menționat landul, onorariile notariale privind autentificarea transferului. Este important faptul că se aplică o taxă având legătură din punct de vedere formal cu o operațiune care intră în domeniul de aplicare al directivei și care poate, eventual, să descurajeze libera circulație a capitalurilor.

24. Următoarea problemă care trebuie analizată este dacă, astfel cum a susținut landul, taxa în cazul transferului părților sociale poate fi exclusă de la interdicția prevăzută la articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 ca fiind „o taxă pe cesionarea de titluri de valoare" în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din directivă. Potrivit acestei dispoziții, „[f]ără a aduce atingere articolelor 10 și 11", statele membre pot impune astfel de taxe având sau nu o cotă unitară.

25. În hotărârea Codan [14], Curtea a avut ocazia să interpreteze articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 în contextul unei situații asemănătoare celei din acțiunea principală. Cauza Codan a luat naștere ca urmare a aplicării în Danemarca a unei forme de impozitare pe transferul de părți sociale în situația în care societatea care a dobândit părțile sociale și-a majorat capitalul cu o valoare egală cu cea a părților sociale transferate. Întrebarea adresată Curții de către instanța națională viza să se stabilească dacă articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă se aplică în cazul taxelor pe cesiunea de titluri de valoare, indiferent dacă societatea care a emis acele acțiuni a fost cotată la bursă și indiferent dacă transferul de acțiuni a fost efectuat prin intermediul bursei sau direct între cedent și cumpărător. Instanța națională nu a adresat nicio întrebare cu privire la posibila aplicare a articolului 10 din Directiva 69/335, dat fiind faptul că părțile din acțiunea principală au fost de acord că operațiunea intra în domeniul de aplicare al directivei. În consecință, Curtea a răspuns la întrebarea exactă adresată de instanța daneză și nu s-a referit în mod explicit nici la domeniul de aplicare exact al articolului 12 alineatul (1) litera (a), nici la raportul dintre această dispoziție și articolele 10 și 11 din directivă.

26. Raportul dintre articolul 12, pe de o parte, și articolele 10 și 11, pe de altă parte,

14 — Hotărârea din 17 decembrie 1998 (C-236/97, Rec., p. I-8679).

este indicat de primele cuvinte ale articolului 12, care fac referire în mod direct la cele din urmă două articole. Cu toate acestea, modalitatea în care acest raport a fost exprimat pare distinctă potrivit diferitelor versiuni lingvistice ale articolului 12. În timp ce unele versiuni lingvistice menționează clar că articolul 12 derogă de la articolele 10 și 11 („Par dérogation", „In Abweichung", „in deroga", „In afwijking", „Em derrogação", „poiketen"), alte versiuni lingvistice folosesc o terminologie care sugerează că articolul 12 urmărește delimitarea domeniului său de aplicare de cel al articolelor 10 și 11 („Notwithstanding", „No obstante", „Uanset", „Utan hinder"). Această diferență este importantă. Dacă articolul 12 din directivă trebuie considerat o derogare de la articolele 10 și 11, aceasta ar însemna că taxele menționate în această dispoziție pot fi aplicate în pofida faptului că intră sub incidența interdicțiilor cuprinse în aceste ultime două articole. Dacă, dimpotrivă, domeniul său de aplicare este delimitat în raport cu articolele 10 și 11, aceasta ar sugera faptul că oricare dintre taxele avute în vedere poate doar să intre fie în domeniul de aplicare al articolelor 10 și 11, fie în cel al articolului 12.

27. Principiile de interpretare a unei dispoziții de drept comunitar în caz de divergențe între versiunile lingvistice sunt clar stabilite. Subliniind necesitatea unei interpretări uniforme, Curtea s-a pronunțat în mod constant în sensul că, în caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text comunitar, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte [15].

28. În ceea ce privește scopul Directivei 69/355, Curtea a reamintit în hotărârea Codan, făcând referire la considerentele preambulului directivei, că „aceasta urmărește [...] încurajarea liberei circulații a capitalurilor, considerată esențială pentru crearea unei uniuni economice având caracteristici similare celor ale unei piețe interne. În ceea ce privește taxele aplicate majorării capitalului, a urmări un astfel de scop presupune înlăturarea impozitelor indirecte în vigoare până în acel moment în statele membre și aplicarea în locul acestora a unei taxe prelevate o singură dată pe piața comună, al cărei nivel să fie același în toate statele membre" [16]. După cum am arătat la punctul 16 din prezentele concluzii, articolul 10 din directivă vizează cu precădere garantarea faptului că acest sistem de impozit unic pe capital nu este eludat, intenționat sau nu, prin introducerea altor taxe aplicate majorării capitalului.

29. Atât obiectivul Directivei 69/335, cât și rolul articolului 10 în sistemul directivei ar trebui să fie, așadar, decisive în stabilirea modalității de interpretare a articolului 12.

15 — Hotărârea Codan, citată la nota de subsol 14, punctul 26, precum și hotărârile la care se face referire în cuprinsul acesteia. A se vedea de asemenea hotărârea din 9 ianuarie 2003, Givane și alții (C-257/00, Rec., p. I-345, punctul 37).

16 — Hotărârea Codan, citată la nota de subsol 14, punctul 27.

Această dispoziție nu ar trebui în niciun caz să fie interpretată într-un mod care ar risca să afecteze eficacitatea sau „efectul util" al directivei.

30. În conformitate cu acest raționament, considerăm că a permite, în temeiul articolului 12 din directivă, aplicarea unei taxe care a fost apreciată drept un impozit pe capital în sensul articolului 10 din directivă ar lipsi de efect acest din urmă articol. Din acest motiv, apreciem că articolul 12 nu poate fi considerat o derogare de la interdicția prevăzută la articolul 10. Dimpotrivă, articolul 12 delimitează domeniul de aplicare al articolului 10 indicând categoriile de taxe care, prin natura lor, nu vor împiedica în mod normal majorarea capitalului.

31. În consecință, în lumina interpretării date anterior articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335, articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă nu poate scuti taxele pentru autentificarea operațiunilor legate din punct de vedere economic și juridic de majorarea capitalului unei societăți de capital. Acesta poate fi aplicat în cazul taxelor privind transferul părților sociale doar atunci când nu există o astfel de relație. Dacă articolul 12 alineatul (1) litera (a) ar trebui interpretat într-un alt sens, ar fi afectată eficacitatea sistemului impozitului unic pe capital introdus prin Directiva 69/335.

32. În sfârșit, dat fiind că acest aspect a fost menționat de către Comisie, adăugăm și faptul că nici onorariile notariale în discuție nu pot fi excluse în temeiul articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335, care conține o excepție de la articolele 10 și 11 din directivă referitoare la „taxe plătite sub formă de onorarii sau speze". Este cert că „diferența dintre formele de impozitare interzise prin articolul 10 din Directiva 69/335 și taxele plătite sub formă de onorarii sau speze a căror percepere este permisă presupune că acestea din urmă cuprind numai remunerațiile a căror valoare este calculată pe baza costului serviciului prestat. În cazul în care remunerația este lipsită de orice legătură cu costul serviciului respectiv sau nu este calculată în funcție de costul operațiunii a cărei contraprestație o reprezintă, ci în funcție de totalitatea costurilor de funcționare și de investiții efectuate de serviciul responsabil cu această operațiune, trebuie considerată o taxă care intră exclusiv sub incidența interdicției prevăzute la articolul 10 din Directiva 69/335" [17].

17 — A se vedea, printre altele, hotărârea din 20 aprilie 1993, Ponente Carni și Cispadana Costruzioni (C-71/91 și C-178/91, Rec., p. I-1915, punctele 41 și 42), hotărârea din 29 septembrie 1999, Modelo, citată la nota de subsol 5, punctul 29, hotărârea din 21 iunie 2001, SONAE (C-206/99, Rec., p. I-4679, punctul 32), și ordonanța Gründerzentrum, citată la nota de subsol 8, punctul 31.

V — Concluzie

33. În lumina considerațiilor de mai sus, concluzionăm că trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de Landgericht Baden-Baden astfel:

„Articolul 10 litera (c) 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, interzice aplicarea de taxe pentru întocmirea actelor notariale prin care se autentifică transferul de părți sociale ale unei societăți cu răspundere limitată în situația de fapt din acțiunea principală, și anume atunci când notarii sunt funcționari, iar taxele sunt vărsate în parte la autoritatea publică ai cărei angajați sunt și sunt utilizate pentru finanțarea îndeplinirii atribuțiilor acestuia, iar transferul părților sociale este legat din punct de vedere economic și juridic de majorarea capitalului unei societăți de capital. Astfel de taxe nu pot fi considerate «taxe pe cesionarea de titluri de valoare» în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335."