SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

28 giugno 2007 *

Nel procedimento C-466/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale e la domanda complementare di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Landgericht Baden-Baden (Germania), con decisioni 20 ottobre 2003 e 10 ottobre 2005, pervenute in cancelleria rispettivamente il 6 novembre 2003 e il 31 ottobre 2005, nella causa tra

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

e

Land Baden-Württemberg,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann (relatore), presidente di sezione, dai sigg. K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič ed E. Levits, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocati generali: sig. L.A. Geelhoed, successivamente sig.ra V. Trstenjak

cancellieri: sig. R. Grass, cancelliere, successivamente sig. B. Fülöp, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 9 novembre 2006,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, dagli avv.ti A. Feber e H. Sandweg, Rechtsanwälte;

— per il Land Baden-Württemberg, dai sigg. K. Ehmann, M. Steindorfner e F. Mauch, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e K. Gross, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni degli avvocati generali, presentate alle udienze del 16 giugno 2005 e dell'8 marzo 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale e la domanda complementare vertono sull'interpretazione degli artt. 10 e 12 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969,

69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23; in prosieguo: la «direttiva 69/335»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di una controversia tra la società Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (in prosieguo: la «società Reiss») e il Land Baden-Württemberg riguardo al versamento di onorari notarili per l'autenticazione dell'atto di cessione di quote di partecipazione in una società a responsabilità limitata a favore della società Reiss, cessione effettuata in forma di conferimento nel contesto di un aumento del capitale sociale della società in esame.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Come risulta dal suo primo e secondo 'considerando', la direttiva 69/335 intende promuovere la libera circolazione dei capitali, libertà fondamentale considerata essenziale per la creazione di un mercato interno. A tal fine, essa mira ad eliminare gli ostacoli fiscali nel settore della raccolta di capitali, in particolare per quanto riguarda i conferimenti alle società, vale a dire i conferimenti dei soci ovvero degli azionisti alle loro società di capitali.

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

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

6 In tal senso, l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva medesima dispone che gli Stati membri assoggettano all'imposta sui conferimenti «l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura».

7 Inoltre, l'art. 10 della direttiva 69/335, in combinato disposto con l'ultimo 'considerando' della direttiva stessa, prevede la soppressione delle imposte aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti (in prosieguo: i «tributi aventi caratteristiche simili all'imposta sui conferimenti»).

8 Così, ai sensi dell'art. 10, lett. c), di tale direttiva, 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, 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.

9 Tuttavia, ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. a) ed e), della direttiva 69/335:

«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;

(...)».

10 Riguardo alle imposte sui trasferimenti di valori mobiliari, la motivazione della proposta di direttiva della Commissione 14 dicembre 1964 [COM(64) 526 def], che ha condotto all'adozione della direttiva 69/335, chiarisce quanto segue:

«Fra tali imposte [indirette sui movimenti di capitali] si [possono] distinguere, da una parte, quelle applicate sulla raccolta di capitali e, dall'altra, quelle che colpiscono le transazioni di titoli. Il presente progetto di direttiva concerne le imposte indirette applicate sulla raccolta di capitali; tale categoria d'imposte comprende l'imposta sui conferimenti applicata sui capitali propri delle società, il diritto di bollo sui titoli nazionali, il diritto di bollo percepito all'atto dell'introduzione o dell'emissione sul

mercato nazionale dei titoli di origine estera, nonché altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche. Le imposte indirette applicate sulle transazioni di titoli, come le tasse sulle operazioni di Borsa, verranno trattate in un progetto di direttiva successivo. La presente proposta non concerne quindi queste ultime imposizioni».

La normativa nazionale

11 L'art. 15, n. 3, del Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (legge tedesca 20 aprile 1892 concernente le società a responsabilità limitata, RGBl. 1892 I pag. 477; in prosieguo: la «GmbHG-Gesetz»), nella versione applicabile alla causa principale, prevede che «per la cessione di quote sociali da parte dei soci è richiesto un contratto stipulato in forma notarile».

12 L'importo degli onorari che possono essere percepiti dai notai è fissato dalla Kostenordnung (regolamento sulle spese del 26 luglio 1957, BGBl. 1957 I, pag. 960; in prosieguo: la «Kostenordnung»), nella versione applicabile alla causa principale.

13 L'art. 32, n. 1, della Kostenordnung prevede che il diritto di base per le operazioni di un valore sino a EUR 1 000 sia pari a EUR 10. Tale diritto di base è maggiorato:

— per le operazioni sino a un valore di EUR5 000, di EUR 8 per ogni 1 000 EUR in più,

— per le operazioni sino a un valore di EUR 50 000, di EUR 6 per ogni 3 000 EUR in più,

— per le operazioni sino a un valore di EUR 5 000 000, di EUR 15 per ogni 10 000 EUR in più,

— per le operazioni sino a un valore di EUR 25 000 000, di EUR 16 per ogni 25 000 EUR in più,

— per le operazioni sino a un valore di EUR 50 000 000, di EUR 11 per ogni 50 000 EUR in più,

— per le operazioni di valore superiore a EUR 50 000 000, di EUR 7 per ogni 250 000 EUR in più.

14 Ai sensi dell'art. 36, n. 2, della Kostenordnung, «per l'autenticazione dei contratti è riscosso il doppio del diritto di base».

15 Nel Land Baden-Württemberg, i rapporti interni tra i notai pubblici dipendenti e la Staatskasse (Erario) sono disciplinati, in particolare, dal Landesjustizkostengesetz (legge del Land 15 gennaio 1993, relativa al finanziamento dell'attività giurisdizionale, GBl. pag. 110; in prosieguo: il «Landesjustizkostengesetz»).

16 Inizialmente tale legge prevedeva che i notai pubblici dipendenti che esercitavano nel distretto dell'Oberlandesgericht Karlsruhe non fossero creditori diretti degli onorari relativi alla stesura di un atto notarile, ma che tali onorari fossero corrisposti direttamente al Land. I notai pubblici dipendenti beneficiavano della loro retribuzione in quanto pubblici dipendenti, maggiorata di un importo variabile, corrispondente ad una quota degli onorari sorti. Così, riguardo, ad esempio, agli onorari percepiti per l'autenticazione dei contratti di cui all'art. 15, n. 3, del GmbH-Gesetz, avevano diritto al 50 % del relativo importo.

17 Tale regime è stato modificato, con effetto retroattivo al 1° giugno 2002, dalla legge 28 luglio 2005 (GBl. n. 12 del 5 agosto 2005, pag. 580).

18 Quindi, a termini dell'art. 10 del Landesjustizkostengesetz, come modificato:

«1. Gli onorari e le spese per l'attività dei notai sono riscossi a beneficio dell'Erario.

2) I notai sono creditori degli onorari e delle spese per la loro attività ai sensi dell'art. 3, n. 1, del Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit (legge del Land sulla giurisdizione volontaria), nonché di eventuali interessi ai sensi dell'art. 154a della Kostenordnung. (...)

3) Oltre alla retribuzione ad essi spettante in base al Landesbesoldungsgesetz (legge del Land sulla retribuzione dei funzionari pubblici) i notai percepiscono gli onorari, le spese e gli interessi di cui alla prima frase del n. 2 (...)».

19 Ai sensi dell'art. 11, n. 1, del Landesjustizkostengesetz, come modificato, all'Erario non spetta, in linea di principio, più del 15 % degli onorari che i notai pubblici dipendenti del Land percepiscono per l'autenticazione degli atti in forza di disposizioni imperative di diritto societario.

Causa principale e questioni pregiudiziali

20 Il 30 luglio 2002 la società Reiss decideva di aumentare il proprio capitale sociale a EUR 100 000 mediante un conferimento in natura. A tal fine il sig. Reiss, socio unico di tale società, trasferiva alla società Reiss con atto notarile 30 luglio 2002 (redatto da un notaio pubblico dipendente che esercitava nel distretto dell'Oberlandesgericht Karlsruhe) la quota sociale unica dallo stesso detenuta in un'altra società a responsabilità limitata, la società Arku Maschinenbau GmbH (in prosieguo: la «società Arku»).

21 Il 4 novembre 2002 l'aumento di capitale della società Reiss veniva iscritto nel registro delle imprese presso l'Amtsgericht di Baden Baden. Indipendentemente da altri diritti, il pubblico dipendente incaricato della riscossione dei diritti imponeva alla società Reiss, per l'autenticazione della cessione della quota di partecipazione unica nella società Arku, la corresponsione di onorari notarili per un importo di EUR 11 424. Tale importo era calcolato sulla base di un valore dell'operazione pari a EUR 3 763 443,90.

22 La società Reiss presentava ricorso, contestando la fondatezza di tale imposizione alla luce del diritto comunitario.

23 Poiché l'Amtsgericht Baden-Baden rigettava il ricorso, la società Reiss interponeva appello avverso la decisione di rigetto dinanzi al giudice del rinvio.

24 Alla luce di tali elementi, il Landgericht Baden-Baden decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 10, lett. c), della direttiva [69/335] comprenda anche i diritti per l'atto notarile attestante la cessione di quote in una società a responsabilità limitata».

25 Nell'ambito dell'esame della questione, la Corte decideva inizialmente di statuire mediante ordinanza ai sensi dell'art. 104, n. 3, del regolamento di procedura. Tuttavia, a seguito di obiezioni formulate dal Land Baden-Württemberg, secondo il quale taluni aspetti della soluzione al quesito pregiudiziale non potevano dedursi chiaramente dalla giurisprudenza esistente, riesaminava la questione e decideva di risolvere la questione pregiudiziale con sentenza.

26 Con decisione 10 ottobre 2005, il Landgericht Baden-Baden inviava alla Corte un quesito complementare, al fine di prendere in considerazione la modifica legislativa introdotta dalla legge 28 luglio 2005:

«Se venga meno la possibilità di qualificare come imposta ai sensi della direttiva 69/335 i diritti notarili, qualora lo Stato rinunci a far valere la quota di propria spettanza sul negozio giuridico stipulato e dunque, previa deduzione a proprio favore di un rimborso spese forfettario pari al 15 %, consenta allo stesso notaio pubblico dipendente di trattenere gli onorari in questione, ma questi continui ad essere peraltro inserito nell'organizzazione amministrativa e ad essere remunerato dallo Stato per l'esercizio di funzioni pubbliche».

27 Con atto depositato presso la cancelleria della Corte il 16 marzo 2007, la società Reiss chiedeva alla Corte di ordinare la riapertura della fase orale del procedimento, ai sensi dell'art. 61 del regolamento di procedura, al fine di disporre mezzi istruttori ai sensi degli artt. 45 e segg. del regolamento di procedura per fornire la prova dei fatti indicati al paragrafo 50 delle conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak.

Sulle domande di riapertura della fase orale e di disposizione di mezzi istruttori

28 La società Reiss chiede la riapertura della fase orale al fine di poter esaminare i rilievi formulati dall'avvocato generale Trstenjak nelle sue conclusioni riguardo al rischio economico e alla responsabilità dei notai pubblici dipendenti.

29 A tale proposito occorre ricordare che la Corte può, d'ufficio o su proposta dell'avvocato generale, o anche su domanda delle parti, ordinare la riapertura della fase orale, ai sensi dell'art. 61 del suo regolamento di procedura, se ritiene necessari ulteriori chiarimenti o se la causa deve essere decisa sulla base di un argomento che non è stato dibattuto tra le parti (v. sentenze 19 febbraio 2002, causa C-309/99, Wouters e a., Racc. pag. I-1577, punto 42, e 14 dicembre 2004, causa C-210/03, Swedish Match, Racc. pag. I-11893, punto 25).

30 Tuttavia, nel caso di specie, la Corte, sentito l'avvocato generale, ritiene di disporre di tutti gli elementi necessari per risolvere le questioni proposte. Di conseguenza, l'istanza di riapertura della fase orale deve essere respinta.

31 Ciò premesso, occorre respingere anche la domanda di disporre mezzi istruttori.

Sulle questioni pregiudiziali

32 Con i suoi quesiti, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 69/335 osti alla riscossione di onorari notarili per l'autenticazione del trasferimento di quote sociali in una società, effettuato in forma di conferimento nel contesto di un aumento del capitale sociale di una società di capitali, in un sistema caratterizzato dal fatto che i notai sono pubblici dipendenti e che gli onorari vengono corrisposti, quantomeno parzialmente, allo Stato per finanziare talune spese pubbliche.

Sulla ricevibilità

33 Il governo del Land Baden-Württemberg, ritenendo che la prima questione debba essere risolta negativamente, e cioè nel senso che gli onorari oggetto della causa principale non sono compresi nella sfera di applicazione della direttiva 69/335, in particolare del suo art. 10, lett. c), sostiene che al giudice del rinvio, in realtà, non occorre una soluzione alla questione complementare e che tale questione, di conseguenza, è irricevibile.

34 A tale proposito, occorre ricordare che il rigetto di una domanda presentata da un giudice nazionale è possibile solo qualora risulti in modo manifesto che l'interpretazione del diritto comunitario chiesta da tale giudice non ha alcuna

relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, qualora il problema sia di natura ipotetica ovvero qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v., in particolare, sentenza 10 gennaio 2006, causa C-344/04, IATA e ELFAA, Racc. pag. I-403, punto 24 e la giurisprudenza ivi menzionata).

35 Orbene, ciò non si verifica nella causa principale. Infatti, non risulta in modo manifesto che gli onorari in esame siano esclusi dalla sfera di applicazione della direttiva 69/335 e che, pertanto, debba ritenersi che la questione complementare non abbia alcun nesso con l'oggetto della causa principale.

36 La questione se gli onorari di cui trattasi siano compresi o meno nella sfera di applicazione della direttiva 69/335 non costituisce peraltro una questione di ricevibilità, bensì rientra nel merito e deve essere esaminata nel relativo contesto.

37 Di conseguenza, occorre risolvere la questione complementare.

Sul merito

38 Occorre esaminare, innanzitutto, se onorari come quelli oggetto della causa principale costituiscano un'«imposta» ai sensi della direttiva 69/335, quindi, se tali onorari ricadano nel divieto di cui all'art. 10 della direttiva 69/335 e, infine, eventualmente, se possano ricadere in una delle disposizioni previste dall'art. 12 della direttiva medesima.

Sulla qualifica di «imposta» ai sensi della direttiva 69/335

39 Dalla giurisprudenza emerge che, alla luce degli obiettivi perseguiti dalla direttiva 69/335, la nozione di «imposta» ai sensi di tale direttiva, in linea di principio, deve essere interpretata estensivamente (v., in tal senso, sentenze 19 marzo 2002, causa C-426/98, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-2793, punto 25, e 10 marzo 2005, causa C-22/03, Optiver e a., Racc. pag. I-1839, punti 30 e 31).

40 Secondo la giurisprudenza, gli onorari notarili costituiscono un'«imposta» ai sensi della direttiva 69/335 qualora siano riscossi per un'operazione prevista dalla direttiva stessa da notai pubblici dipendenti e siano almeno in parte versati allo Stato per finanziare talune spese pubbliche (v., in tal senso, ordinanza 21 marzo 2002, causa C-264/00, Gründerzentrum, Racc. pag. I-3333, punto 27; sentenze 30 giugno 2005, causa C-165/03, Längst, Racc. pag. I-5637, punto 37, e 7 settembre 2006, causa C-193/04, Organon Portuguesa, Racc. pag. I-7271, punto 17).

41 Riguardo agli onorari oggetto della causa principale, occorre ricordare che la Corte ha già avuto occasione di statuire che tali requisiti erano soddisfatti nel caso del sistema precedentemente vigente nel distretto dell'Oberlandesgericht Karlsruhe, di cui fa parte l'Amtsgericht Baden-Baden, caratterizzato dal fatto che i notai erano pubblici dipendenti e che i diritti riscossi per la redazione di un atto notarile venivano in parte versati allo Stato per finanziare le funzioni di sua competenza (v., in tal senso, l'ordinanza Gründerzentrum, cit., punto 28).

42 Orbene, non sembra che le modifiche apportate a tale sistema con la legge 28 luglio 2005 siano tali da giustificare, in una causa come quella principale, una diversa conclusione.

43 Infatti, da un canto, i notai continuano ad essere pubblici dipendenti dello Stato. D'altro canto, essi continuano ad essere tenuti a versare una parte degli onorari in esame allo Stato. Tale legge, peraltro, precisa espressamente che gli onorari e le spese per l'attività dei notai sono riscossi a beneficio dell'Erario.

44 Tale rilievo non può essere inficiato dalla circostanza che, successivamente alla legge 28 luglio 2005, gli stessi notai che esercitano nel distretto dell'Oberlandesgericht Karlsruhe siano divenuti creditori degli onorari di cui trattasi e che la quota che essi devono corrispondere allo Stato sia relativamente esigua, vale a dire il 15 % dell'importo di tali onorari.

45 Da un canto, nelle cause sfociate nelle citate sentenze 29 settembre 1999, causa C-56/98, Modelo, detta «Modelo I» (Racc. pag. I-6427, punti 19 e 23), e 21 settembre 2000, causa C-19/99, Modelo, detta «Modelo II» (Racc. pag. I-7213, punti 19 e 23), nonché Längst e Organon Portuguesa (v., rispettivamente, punti 41-43 nonché 11 e 17), gli onorari in esame erano parimenti riscossi, in un primo tempo, da parte dei notai pubblici dipendenti, per essere, in un secondo tempo, parzialmente trasferiti allo Stato.

46 D'altro canto, nelle cause medesime nonché nella causa sfociata nella menzionata ordinanza Gründerzentrum, gli onorari in esame sono stati qualificati come «imposta» ai sensi della direttiva 69/335 indipendentemente dall'importo della quota trasferita allo Stato. Infatti, se è vero che dal caso di specie descritto nella citata sentenza Längst emerge che lo Stato percepiva circa il 66 % degli onorari, tale circostanza non è stata ritenuta dalla Corte un elemento pertinente ai fini della detta qualifica. Del pari, nessuna delle altre summenzionate sentenze precisa l'importo della quota trasferita allo Stato. Di conseguenza, la questione dell'importo specifico della quota che il notaio pubblico dipendente deve trasferire allo Stato non rileva, a priori, riguardo alla qualifica degli onorari come «imposta».

47 Ne consegue che, alla luce della summenzionata giurisprudenza, onorari come quelli oggetto della causa principale costituiscono un'«imposta» ai sensi della direttiva 69/335.

Sul divieto di tributi aventi caratteristiche simili all'imposta sui conferimenti [art. 10, lett. c), della direttiva 69/335]

48 In limine, occorre ricordare che l'art. 10 della direttiva 69/335, in combinato disposto con l'ultimo 'considerando' di quest'ultima, vieta le imposte aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti (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, punto 29, e 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit International e a., Racc. pag. I-2827, punto 23).

49 In tal senso, sono ricompresi dall'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 i tributi che, sotto qualsiasi forma, sono dovuti per la registrazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività alla quale una società può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica.

50 Tale divieto si aggiunge a quelli sanciti alle lettere a) e b) dell'art. 10 di detta direttiva, riguardanti le fattispecie descritte all'art. 4 della direttiva medesima, ed 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 essenziali connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla direttiva (v., in tal senso, sentenze 15 giugno 2006, causa C-264/04, Badischer Winzerkeller, Racc. pag. I-5275, punto 19, e la giurisprudenza ivi menzionata).

51 La Corte ne ha tratto la conseguenza che l'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 in linea di principio deve essere interpretato estensivamente, nel senso che esso non comprende solo le procedure preliminari all'esercizio dell'attività di una società di capitali, ma anche le formalità che condizionano l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della società stessa (v., in tal senso, sentenze 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a., Racc. pag. I-6783, punto 22; 5 marzo 1998, causa C-347/96, Solred, Racc. pag. I-937, punto 22, e Badischer Winzerkeller, cit., punto 25).

52 A tale riguardo, la Corte ha più volte avuto occasione di affermare che, qualora un'operazione effettuata da una società di capitali, quale, ad esempio, l'aumento del suo capitale sociale, la modifica del suo statuto o l'acquisto di beni immobili a seguito di una fusione, debba necessariamente costituire, in base alla legge nazionale, oggetto di formalità giuridiche, tali formalità condizionano l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della società medesima (v., in tal senso, sentenza Badischer Winzerkeller, cit., punti 26 e 27, nonché la giurisprudenza ivi richiamata).

53 Di conseguenza, la Corte ha ritenuto contra legem ai sensi dell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, ad esempio, i tributi dovuti in ragione dell'iscrizione di una nuova società (sentenze citate Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, punti 30 e 31, nonché Fantask e a., punto 22), dell'autenticazione della costituzione di una nuova società (ordinanza Gründerzentrum, cit., punto 30), dell'iscrizione degli aumenti del capitale sociale (sentenze Fantask e a., cit., punto 22; 26 settembre 2000, causa C-134/99, IGI, Racc. pag. I-7717, punto 25, e 21 giugno 2001, causa C-206/99, SONAE, Racc. pag. I-4679, punto 31), dell'autenticazione di un aumento del capitale sociale (sentenza Modelo I, cit., punto 26), nonché dell'autenticazione del versamento del capitale sociale ancora da conferire (sentenza Solred, cit., punto 23).

54 Nella causa principale, come osserva anche l'avvocato generale Geelhoed ai paragrafi 20-23 delle conclusioni, gli onorari in oggetto sono stati imposti per l'autenticazione del trasferimento di quote sociali in una società (la Arku), compiuto in forma di conferimenti in natura nel contesto di un aumento del capitale sociale di una società di capitali (società Reiss). L'autenticazione in esame, pertanto, dà atto di

un'operazione da cui dipende l'aumento del capitale sociale di una società di capitali. Dal momento che, secondo il diritto tedesco, siffatte operazioni di trasferimento di quote devono essere obbligatoriamente assoggettate ad autenticazione, tale autenticazione va considerata come una formalità che condiziona l'esercizio e la prosecuzione dell'attività della società di capitali di cui trattasi (la società Reiss). L'autenticazione in esame, pertanto, può ben considerarsi una formalità preliminare alla quale una società di capitali è assoggettata in ragione della sua forma giuridica.

55 Ne consegue che onorari come quelli oggetto della causa principale sono ricompresi nell'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, il che implica che la loro riscossione, in linea di principio, è vietata.

56 Occorre tuttavia ancora verificare se tali onorari non ricadano nella sfera di applicazione di una delle disposizioni previste dall'art. 12 della direttiva 69/335.

Sulla disposizione che consente la riscossione di imposte sui trasferimenti di valori mobiliari [art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335]

57 Ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335, gli Stati membri restano liberi di applicare imposte sui trasferimenti di valori mobiliari.

58 Orbene, dal momento che l'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335 limita i divieti previsti dagli artt. 10 e 11 della direttiva medesima, tale disposizione deve essere interpretata restrittivamente e non può essere intesa nel senso che trova applicazione riguardo a tributi diversi dalle «imposte sui trasferimenti di valori mobiliari» nel senso stretto di tali termini.

59 Ne consegue che gli onorari oggetto della causa principale, in quanto costituiscono non già un'imposta sui trasferimenti di valori mobiliari, ma, al contrario, onorari notarili ricompresi dall'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335, non ricadono nella sfera di applicazione dell'art. 12, n. 1, lett. a), della direttiva 69/335.

Sulla deroga che consente la riscossione di diritti di carattere remunerativo [art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335]

60 Ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335, gli Stati membri possono applicare diritti di carattere remunerativo.

61 A tale riguardo, occorre rilevare che i «diritti di carattere remunerativo» sono diritti percepiti a titolo di corrispettivo di un servizio fornito (v., in tal senso, sentenza 19 marzo 2002, causa C-426/98, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-2793, punto 36).

62 Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale Geelhoed al paragrafo 32 delle conclusioni, possono qualificarsi «diritti di carattere remunerativo» ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335 soltanto le remunerazioni la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio prestato. Per contro, una remunerazione la cui entità sia priva di qualsiasi nesso con il costo di tale particolare servizio 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'amministrazione deve essere considerata come un tributo vietato ai sensi degli artt. 10 e 11 della direttiva medesima (v., in tal senso, la sentenza Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, cit., punti 41 e 42, nonché l'ordinanza Gründerzentrum, cit., punto 31).

63 Quindi, un diritto il cui importo si determina in relazione al valore dell'operazione economica sottostante e che aumenta direttamente e senza limiti in proporzione a tale valore non può, di per sé, costituire un «diritto di carattere remunerativo» ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335. Pur potendo esistere, in determinati casi, un nesso tra la complessità del servizio reso dall'amministrazione e il valore dell'operazione economica sottostante, l'importo di tale diritto sarà generalmente privo di correlazione con le spese concretamente affrontate dall'amministrazione che ha prestato il servizio (v., in tal senso, citate sentenze Modelo I, punto 30, e IGI, punto 31).

64 Nella causa principale, l'importo degli onorari in esame aumenta direttamente in proporzione al valore delle quote sociali trasferite, e dunque dell'operazione economica sottostante. Inoltre, dal momento che tali onorari vengono percepiti senza che sia istituito alcun limite, essi possono raggiungere un importo complessivo ingente, importo che neanche il governo tedesco ha sostenuto corrispondesse alle spese del servizio prestato.

65 Ciò premesso, i detti onorari non presentano carattere remunerativo ai sensi dell'art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335.

66 Alla luce di tutto quanto sopra, le questioni sollevate devono essere risolte nel senso che l'art. 10, lett. c), della direttiva 69/335 osta alla riscossione di onorari notarili per l'autenticazione dell'atto di cessione di quote sociali in una società, effettuata in forma di conferimento nel contesto di un aumento del capitale sociale di una società di capitali, in un sistema caratterizzato dal fatto che i notai sono pubblici dipendenti e che gli onorari vengono corrisposti, quantomeno parzialmente, allo Stato per finanziare talune spese pubbliche.

Sulle spese

67 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

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, osta alla riscossione di onorari notarili per l'autenticazione dell'atto di cessione di quote sociali in una società, effettuata in forma di conferimento nel contesto di un aumento del capitale sociale di una società di capitali, in un sistema caratterizzato dal fatto che i notai sono pubblici dipendenti e che gli onorari vengono corrisposti, quantomeno parzialmente, allo Stato per finanziare talune spese pubbliche.

Firme