HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

28 iunie 2007 *

În cauza C-466/03,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare și o cerere complementară de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Landgericht Baden-Baden (Germania), prin deciziile din 20 octombrie 2003 și din 10 octombrie 2005, primite de Curte la 6 noiembrie 2003 și, respectiv, la 31 octombrie 2005, în procedura

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

împotriva

Land Baden-Württemberg,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann (raportor), președinte de cameră, domnii K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič și E. Levits, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocați generali: domnul L. A. Geelhoed, ulterior doamna V. Trstenjak,
grefieri: domnul R. Grass, grefier, ulterior domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 noiembrie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, de A. Feber și H. Sandweg, Rechtsanwälte;

— pentru landul Baden-Württemberg, de domnii K. Ehmann, M. Steindorfner și F. Mauch, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și K. Gross, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocaților generali în ședințele din 16 iunie 2005 și din 8 martie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și cererea complementară privesc interpretarea articolelor 10 și 12 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").

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unui litigiu între societatea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (denumită în continuare „societatea Reiss"), pe de o parte, și landul Baden-Württemberg, pe de altă parte, cu privire la plata onorariilor notariale pentru autentificarea unui transfer de părți sociale ale unei societăți cu răspundere limitată către societatea Reiss, acest transfer fiind efectuat ca aport în cadrul unei majorări a capitalului social al acesteia din urmă.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Astfel cum rezultă din primele două considerente, Directiva 69/335 are ca scop promovarea liberei circulații a capitalurilor, libertate fundamentală, considerată esențială pentru crearea unei piețe interne. În acest scop, directiva urmărește eliminarea obstacolelor fiscale în materia majorărilor de capital, în special în ceea ce privește aporturile la capitalul societăților, și anume aporturile efectuate de asociații sau de acționarii societăților de capital.

4 În acest sens, articolele 1-9 din Directiva 69/335 prevăd aplicarea unui impozit armonizat asupra aporturilor la capitalul societăților (denumit în continuare „impozit pe capital").

5 Articolul 4 din Directiva 69/335 stabilește lista tranzacțiilor cărora statele membre pot sau trebuie, după caz, să le aplice un astfel de impozit pe capital.

6 Astfel, articolul 4 alineatul (1) litera (c) din această directivă prevede că statele membre aplică impozitul pe capital la „o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel".

7 În plus, Directiva 69/335 prevede la articolul 10, interpretat în lumina ultimului considerent al directivei, desființarea formelor de impozitare care au aceleași caracteristici ca și impozitul pe capital (denumite în continuare „forme de impozitare similare impozitului pe capital").

8 Astfel, în sensul articolului 10 litera (c) din această directivă, în afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților comerciale, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe, în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, taxe care ar putea fi aplicate, ca rezultat al formelor juridice, societăților, asociațiilor sau persoanelor juridice cu scop lucrativ.

9 Cu toate acestea, în temeiul articolului 12 alineatul (1) literele (a) și (e) din Directiva 69/335:

„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;

[...]".

10 În ceea ce privește taxele pe cesionarea de titluri de valoare, expunerea de motive din Propunerea de directivă a Comisiei din 14 decembrie 1964 [COM(64) 526 final], care a condus la adoptarea Directivei 69/335, explică:

„Printre impozitele [indirecte aplicate circulației capitalurilor], se pot distinge, pe de o parte, cele aplicate majorării de capital și, pe de altă parte, cele care se aplică tranzacțiilor cu titluri de valoare. Prezentul proiect de directivă privește impozitarea indirectă a majorării de capital, această categorie de impozite cuprinzând impozitul pe capitalul propriu al societăților, taxa de timbru aplicată titlurilor de valoare interne, taxa de timbru aplicată cu ocazia introducerii sau a emiterii pe piața internă a titlurilor de valoare cu origine străină, precum și alte forme de impozitare indirecte

care au aceleași caracteristici. În ceea ce privește impozitele indirecte aplicate tranzacțiilor cu titluri de valoare, precum taxele pe tranzacțiile la bursă, acestea vor face ulterior obiectul unui alt proiect de directivă. Prin urmare, propunerea nu are efecte în privința acestora." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

11 Articolul 15 alineatul 3 din Legea privind societățile cu răspundere limitată (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) din Germania din 20 aprilie 1892 (RGBl. 1892 I, p. 477, denumită în continuare „GmbH-Gesetz"), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală, prevede că „cesionarea părților sociale de către asociați se face prin contract încheiat în formă autentică".

12 Valoarea onorariilor ce pot fi percepute de notari este stabilită prin Legea privind cheltuielile de procedură (Kostenordnung) din 26 iulie 1957 (BGBl. 1957 I, p. 960, denumită în continuare „Kostenordnung"), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală.

13 Articolul 32 alineatul 1 din Kostenordnung prevede că taxa de bază pentru operațiunile cu o valoare de până la 1 000 de euro este de 10 euro. Această taxă de bază se majorează:

— pentru operațiunile cu o valoare de până la 5 000 de euro, cu 8 euro pentru fiecare 1 000 de euro în plus,

— pentru operațiunile cu o valoare de până la 50 000 de euro, cu 6 euro pentru fiecare 3 000 de euro în plus,

— pentru operațiunile cu o valoare de până la 5 000 000 de euro, cu 15 euro pentru fiecare 10 000 de euro în plus,

— pentru operațiunile cu o valoare de până la 25 000 000 de euro, cu 16 euro pentru fiecare 25 000 de euro în plus,

— pentru operațiunile cu o valoare de până la 50 000 000 de euro, cu 11 euro pentru fiecare 50 000 de euro în plus,

— pentru operațiunile cu o valoare de peste 50 000 000 de euro, cu 7 euro pentru fiecare 250 000 de euro în plus.

14 În temeiul articolului 36 alineatul 2 din Kostenordnung, „pentru autentificarea contractelor se percepe dublul taxei de bază".

15 În landul Baden-Württemberg, relațiile interne între notarii funcționari și Staatskasse (Trezoreria publică) sunt precizate în special în Legea landului privind finanțarea justiției (Landesjustizkostengesetz) din 15 ianuarie 1993 (GBl., p. 110, denumită în continuare „Landesjustizkostengesetz").

16 Inițial, această lege prevedea că notarii funcționari care își exercită atribuțiile în circumscripția Oberlandesgericht Karlsruhe nu erau creditorii direcți pentru onorariile datorate pentru întocmirea unui act notarial, ci că aceste onorarii reveneau direct landului. Notarii funcționari beneficiau de salariul de funcționar, la care se adăuga o sumă variabilă, corespunzătoare unei cote din onorariile pe care le generau. Astfel, în ceea ce privește, spre exemplu, onorariile percepute pentru autentificarea contractelor menționate la articolul 15 alineatul 3 din GmbH-Gesetz, aceștia aveau dreptul la 50 % din valoarea acestor onorarii.

17 Acest sistem a fost modificat, cu efect retroactiv până la 1 iunie 2002, prin legea din 28 iulie 2005 (GBl. nr. 12 din 5 august 2005, p. 580).

18 Astfel, potrivit articolului 10 din Landesjustizkostengesetz, astfel cum a fost modificat:

„(1) Onorariile și cheltuielile pentru activitatea notarilor sunt percepute în beneficiul Trezoreriei publice.

(2) În temeiul articolului 3 alineatul 1 din Legea landului privind procedura jurisdicțională necontencioasă [(Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit)], notarii sunt creditori pentru onorariile și cheltuielile pentru activitatea pe care o desfășoară, precum și pentru eventualele dobânzi în temeiul articolului 154 bis din Kostenordnung. [...]

(3) Notarii percep onorariile, cheltuielile și dobânzile menționate la alineatul 2 prima teză, [...] în plus față de remunerația care li se cuvine în temeiul Legii landului privind salarizarea funcționarilor [(Landesbesoldungsgesetz)]."

19 Articolul 11 alineatul 1 din Landesjustizkostengesetz, astfel cum a fost modificată, prevede că Trezoreria publică încasează, în principiu, cel mult 15 % din onorariile pe care notarii funcționari ai landului le percep pentru autentificarea actelor în temeiul dispozițiilor imperative ale dreptului societăților.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

20 Societatea Reiss a decis, la 30 iulie 2002, să își majoreze la 100 000 de euro capitalul social, printr-un aport în natură. În acest scop, asociatul unic al acestei societăți, domnul Reiss, a transferat, prin act notarial încheiat la 30 iulie 2002 (întocmit de un notar funcționar din circumscripția Oberlandesgericht Karlsruhe), către societatea Reiss unica parte socială pe care o deținea într-o altă societate cu răspundere limitată, societatea Arku Maschinenbau GmbH (denumită în continuare „societatea Arku").

21 La 4 noiembrie 2002, majorarea capitalului social al societății Reiss a făcut obiectul unei înregistrări la registrul comerțului de la Amtsgericht Baden-Baden. Independent de alte redevențe, funcționarul însărcinat cu încasarea taxelor a cerut societății Reiss, pentru autentificarea transferului părții sociale unice a societății Arku, plata unor onorarii notariale în valoare de 11 424 de euro. Acest cuantum a fost calculat pe baza unei valori a operațiunii de 3 763 443,90 euro.

22 Societatea Reiss a introdus o acțiune prin care a contestat temeinicia acestei forme de impozitare în lumina dreptului comunitar.

23 Întrucât această acțiune a fost respinsă de Amtsgericht Baden-Baden, societatea Reiss a declarat apel împotriva deciziei pronunțate de aceasta din urmă la instanța de trimitere.

24 În aceste împrejurări, Landgericht Baden-Baden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

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

25 În cadrul analizării acestei cauze, Curtea a decis mai întâi să se pronunțe prin ordonanță, în temeiul articolului 104 alineatul (3) din Regulamentul de procedură. Cu toate acestea, ca urmare a obiecțiilor formulate de landul Baden-Württemberg, în opinia căruia anumite aspecte ale răspunsului la întrebarea preliminară nu puteau fi în mod clar deduse din jurisprudența existentă, Curtea a reanalizat întrebarea și a decis să se pronunțe prin hotărâre asupra cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

26 Prin Decizia din 10 octombrie 2005, Landgericht Baden-Baden a adresat o întrebare complementară Curții, pentru a se ține seama de modificarea legislativă intervenită prin Legea din 28 iulie 2005:

„Onorariile notariale își pierd calitatea de impozit în sensul Directivei 69/335 în cazul în care statul renunță să încaseze partea sa rezultată în urma actului juridic și, în consecință, îi lasă onorariile notarului, el însuși funcționar – după deducerea unei compensări forfetare a cheltuielilor de 15 % –, notarul rămânând însă, pe de altă parte, integrat în organizarea administrativă și fiind remunerat de stat pentru exercitarea de funcții publice?"

27 Prin actul depus la grefa Curții la 16 martie 2007, societatea Reiss a solicitat Curții să dispună redeschiderea procedurii orale, conform articolului 61 din Regulamentul de procedură, în vederea stabilirii activităților de cercetare judecătorească în sensul articolului 45 și al următoarelor din Regulamentul de procedură, pentru a face proba faptelor menționate la punctul 50 din concluziile avocatului general Trstenjak.

Cu privire la cererile de redeschidere a procedurii orale și de stabilire a activităților de cercetare judecătorească

28 Societatea Reiss dorește redeschiderea procedurii orale pentru a putea fi verificate constatările din concluziile avocatului general Trstenjak cu privire la riscul economic și la responsabilitatea notarilor funcționari.

29 În această privință, trebuie amintit că, din oficiu, la propunerea avocatului general sau la cererea părților, Curtea poate dispune redeschiderea procedurii orale, în conformitate cu articolul 61 din Regulamentul de procedură, în cazul în care consideră că nu este suficient lămurită sau că trebuie să soluționeze cauza pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților (a se vedea hotărârea din 19 februarie 2002, Wouters și alții, C-309/99, Rec., p. I-1577, punctul 42, și hotărârea din 14 decembrie 2004, Swedish Match, C-210/03, Rec., 2004, p. I-11893, punctul 25).

30 Cu toate acestea, în speță, Curtea, după ascultarea avocatului general, apreciază că dispune de toate elementele necesare pentru a răspunde la întrebările adresate. În consecință, cererea de redeschidere a procedurii orale trebuie respinsă.

31 În aceste condiții, și cererea de stabilire a activităților de cercetare judecătorească trebuie respinsă.

Cu privire la întrebările preliminare

32 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 69/335 se opune perceperii de onorarii notariale pentru autentificarea unui transfer de părți sociale ale unei societăți, efectuat ca aport în cadrul unei majorări a capitalului social al unei societăți de capital, într-un sistem caracterizat prin faptul că notarii sunt funcționari, iar onorariile sunt, cel puțin în parte, vărsate la stat pentru susținerea cheltuielilor publice.

Cu privire la admisibilitate

33 Susținând faptul că la prima întrebare ar trebui să se dea un răspuns negativ, respectiv că onorariile în cauză în acțiunea principală nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 69/335, în special al articolului 10 litera (c) al acesteia, guvernul landului Baden-Württemberg consideră că, în realitate, instanța de trimitere nu are nevoie de răspuns la întrebarea complementară și că aceasta este, așadar, inadmisibilă.

34 În această privință, este necesar să se amintească faptul că respingerea unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu

obiectul acțiunii principale sau atunci când problema este de natură ipotetică sau Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea în special hotărârea din 10 ianuarie 2006, IATA și ELFAA, C-344/04, Rec., p. I-403, punctul 24 și jurisprudența citată).

35 Or, nu aceasta este situația în acțiunea principală. Într-adevăr, nu este evident faptul că onorariile în cauză sunt excluse din domeniul de aplicare al Directivei 69/335 și că, prin urmare, ar trebui să se considere că întrebarea complementară nu are legătură cu obiectul acțiunii principale.

36 Întrebarea dacă respectivele onorarii intră sau nu în domeniul de aplicare al Directivei 69/335 nu este, pe de altă parte, o problemă de admisibilitate, ci privește fondul și trebuie analizată în acest cadru.

37 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea complementară.

Cu privire la fond

38 Mai întâi, trebuie să se analizeze dacă onorarii precum cele în cauză în acțiunea principală constituie o „formă de impozitare" în sensul Directivei 69/335, în continuare, dacă aceste onorarii sunt interzise prin articolul 10 din Directiva 69/335 și, în sfârșit, dacă este cazul, dacă li se aplică una dintre dispozițiile prevăzute la articolul 12 din aceasta.

Cu privire la calificarea ca „formă de impozitare" în sensul Directivei 69/335

39 Din jurisprudență rezultă că, având în vedere obiectivele urmărite prin Directiva 69/335, noțiunea „formă de impozitare" în sensul acestei directive trebuie, în principiu, să fie interpretată *lato sensu* (a se vedea în acest sens hotărârea din 19 martie 2002, Comisia/Grecia, C-426/98, Rec., p. I-2793, punctul 25, și hotărârea din 10 martie 2005, Optiver și alții, C-22/03, Rec., p. I-1839, punctele 30 și 31).

40 Potrivit jurisprudenței, onorariile notariale trebuie calificate ca „formă de impozitare" în sensul Directivei 69/335 atunci când sunt percepute de notari, care sunt funcționari ai statului, pentru o operațiune care intră sub incidența directivei respective și când sunt, cel puțin în parte, vărsate la stat pentru susținerea cheltuielilor publice (a se vedea în acest sens ordonanța din 21 martie 2002, Gründerzentrum, C-264/00, Rec., p. I-3333, punctul 27, hotărârea din 30 iunie 2005, Längst, C-165/03, Rec., p. I-5637, punctul 37, și hotărârea din 7 septembrie 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Rec., p. I-7271, punctul 17).

41 Cu privire la onorariile în cauză în acțiunea principală, trebuie amintit că deja Curtea a apreciat că aceste condiții erau îndeplinite în cadrul sistemului care era anterior în vigoare în circumscripția Oberlandesgericht Karlsruhe, în cadrul căreia funcționează Amtsgericht Baden-Baden, în care notarii erau funcționari și taxele percepute pentru întocmirea unui act notarial erau vărsate în parte la stat pentru finanțarea îndeplinirii atribuțiilor acestuia (a se vedea în acest sens ordonanța Gründerzentrum, citată anterior, punctul 28).

42 Or, nu rezultă că schimbările aduse acestui sistem prin Legea din 28 iulie 2005 sunt de natură să justifice o concluzie diferită în acțiunea principală.

43 Într-adevăr, pe de o parte, notarii rămân funcționari angajați ai statului. Pe de altă parte, sunt în continuare obligați să plătească statului o parte din respectivele onorarii. În plus, această lege precizează în mod explicit că onorariile și cheltuielile aferente activității notarilor sunt percepute în beneficiul Trezoreriei publice.

44 Această constatare nu poate fi infirmată de faptul că notarii funcționari care își exercită activitatea în circumscripția Oberlandesgericht Karlsruhe au devenit, prin Legea din 28 iulie 2005, ei înșiși creditori pentru onorariile în cauză și de faptul că partea pe care aceștia trebuie să o transfere la stat este relativ moderată, respectiv 15 % din valoarea acestor onorarii.

45 Pe de o parte, în cauzele în care au fost pronunțate hotărârile din 29 septembrie 1999, Modelo, denumită „Modelo I" (C-56/98, Rec., p. I-6427, punctele 19 și 23), și din 21 septembrie 2000, Modelo, cunoscută sub numele „Modelo II" (C-19/99, Rec., p. I-7213, punctele 19 și 23), precum și Längst și Organon Portuguesa, citate anterior (a se vedea, respectiv, punctele 41-43, precum și 11 și 17), onorariile în cauză erau percepute de asemenea, într-o primă etapă, de notarii funcționari, pentru ca, într-o a doua etapă, să fie transferate în parte către stat.

46 Pe de altă parte, în aceste cauze, precum și în cauza în care s-a pronunțat ordonanța Gründerzentrum, citată anterior, onorariile în discuție au fost calificate ca „formă de impozitare" în sensul Directivei 69/335, indiferent de valoarea părții transferate către stat. Într-adevăr, deși din situația de fapt descrisă în hotărârea Längst, citată anterior, se poate deduce că statul primea aproximativ 66 % din onorarii, această împrejurare nu a fost menționată de Curte ca element pertinent în sensul calificării amintite. În mod similar, niciuna dintre celelalte hotărâri citate anterior nu precizează valoarea părții transferate către stat. În consecință, problema valorii specifice a părții ce trebuie transferată către stat de un notar funcționar nu are, *a priori*, efecte asupra calificării onorariilor ca „formă de impozitare".

47 Rezultă că, în lumina jurisprudenței citate anterior, onorarii precum cele în cauză în acțiunea principală constituie o „formă de impozitare" în sensul Directivei 69/335.

Cu privire la interzicerea formelor de impozitare similare impozitului pe capital [articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335]

48 Trebuie amintit în prealabil că articolul 10 din Directiva 69/335, interpretat în lumina ultimului considerent al acesteia, interzice formele de impozitare care au aceleași caracteristici ca și impozitul pe capital (a se vedea în special hotărârea din 20 aprilie 1993, Ponente Carni și Cispadana Costruzioni, C-71/91 și C-178/91, Rec., p. I-1915, punctul 29, și hotărârea din 11 iunie 1996, Denkavit Internationaal și alții, C-2/94, Rec., p. I-2827, punctul 23).

49 La articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 sunt astfel menționate, printre altele, taxele care, indiferent de forma lor, sunt datorate în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, care ar putea fi aplicate unei societăți, ca rezultat al formei juridice a acesteia.

50 Această interdicție se adaugă celor menționate la articolul 10 literele (a) și (b) din directivă, care se referă la operațiunile descrise la articolul 4 din directivă, și se justifică prin faptul că, deși aceste forme de impozitare nu se aplică aporturilor la capitalul societăților ca atare, acestea sunt totuși aplicate având în vedere formalitățile esențiale legate de forma juridică a societății, și anume instrumentul utilizat pentru majorarea capitalului, astfel încât menținerea acestora ar risca să intre în contradicție cu scopurile urmărite prin directiva respectivă (a se vedea în acest sens hotărârea din 15 iunie 2006, Badischer Winzerkeller, C-264/04, Rec., p. I-5275, punctul 19 și jurisprudența citată).

51 Curtea a dedus de aici că, în principiu, articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 trebuie interpretat extensiv, în sensul că are în vedere nu numai procedurile formale necesare înainte de începerea activității unei societăți de capital, ci și formalitățile care condiționează exercitarea și continuarea activității unei astfel de societăți (a se vedea în acest sens hotărârea din 2 decembrie 1997, Fantask și alții, C-188/95, Rec., p. I-6783, punctul 22, hotărârea din 5 martie 1998, Solred, C-347/96, Rec., p. I-937, punctul 22, și hotărârea Badischer Winzerkeller, citată anterior, punctul 25).

52 În această privință, Curtea a constatat în mai multe rânduri că, atunci când o operațiune efectuată de o societate de capital, ca, spre exemplu, majorarea capitalului social, modificarea statutelor sau achiziționarea de bunuri imobile ca urmare a unei fuziuni, trebuie să facă în mod obligatoriu obiectul unei formalități juridice în dreptul intern, această formalitate condiționează exercitarea și continuarea activității acestei societăți (a se vedea în acest sens hotărârea Badischer Winzerkeller, citată anterior, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

53 Astfel, Curtea a apreciat, de exemplu, ca fiind ilicite în sensul articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335 formele de impozitare aplicate pentru înmatricularea unei noi societăți (hotărârile citate anterior Ponente Carni și Cispadana Costruzioni, punctele 30 și 31, precum și Fantask și alții, punctul 22), autentificarea constituirii unei noi societăți (ordonanța Gründerzentrum, citată anterior, punctul 30), înregistrarea majorării capitalului social (hotărârea Fantask și alții, citată anterior, punctul 22, hotărârea din 26 septembrie 2000, IGI, C-134/99, Rec., p. I-7717, punctul 25, și hotărârea din 21 iunie 2001, SONAE, C-206/99, Rec., p. I-4679, punctul 31), autentificarea unei majorări a capitalului social (hotărârea Modelo I, citată anterior, punctul 26), precum și pentru autentificarea vărsământului capitalului social restant (hotărârea Solred, citată anterior, punctul 23).

54 În acțiunea principală, astfel cum arată și avocatul general Geelhoed la punctele 20-23 din concluziile sale, onorariile în cauză au fost percepute pentru autentificarea unui transfer de părți sociale într-o societate (Arku), efectuat ca aport în natură în cadrul unei majorări a capitalului social al unei societăți de capital (societatea Reiss). Autentificarea în discuție atestă, așadar, o tranzacție de care depinde majorarea

capitalului social al unei societăți de capital. Deoarece, în dreptul german, astfel de operațiuni de transfer de părți sociale trebuie să facă în mod obligatoriu obiectul unei autentificări, această autentificare trebuie considerată o formalitate care condiționează exercitarea și continuarea activității societății de capital respective (societatea Reiss). Autentificarea menționată este, prin urmare, o formalitate prealabilă aplicată unei societăți de capital, ca rezultat al formei sale juridice.

55 Rezultă de aici că onorariile, precum cele în cauză în acțiunea principală, fac obiectul articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335, ceea ce implică faptul că perceperea lor este, în principiu, interzisă.

56 Cu toate acestea, trebuie să se verifice și dacă astfel de onorarii nu intră în domeniul de aplicare al uneia dintre dispozițiile prevăzute la articolul 12 din Directiva 69/335.

Cu privire la dispoziția care permite aplicarea de taxe pe cesionarea de titluri de valoare [articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335]

57 Articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 precizează că statele membre au libertatea să impună taxe pe cesionarea de titluri de valoare.

58 Or, deoarece articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 limitează interdicțiile prevăzute la articolele 10 și 11 din aceeași directivă, această dispoziție este de strictă interpretare și nu se poate înțelege că se referă și la alte forme de impozitare decât „taxe pe cesionarea de titluri de valoare" propriu-zise.

59 De aici rezultă că, în măsura în care onorariile în cauză în acțiunea principală nu constituie o taxă pe cesionarea de titluri de valoare, ci, dimpotrivă, onorarii notariale în sensul articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335, acestea nu intră în domeniul de aplicare al articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335.

Cu privire la derogarea ce permite aplicarea de taxe plătite sub formă de onorarii sau speze [articolul 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335]

60 Articolul 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335 prevede că statele membre pot aplica taxe plătite sub formă de onorarii sau speze.

61 În această privință, trebuie să se arate că „taxe[le] plătite sub formă de onorarii sau speze" sunt taxe aplicate pentru plata unui serviciu prestat (a se vedea în acest sens hotărârea din 19 martie 2002, Comisia/Grecia, C-426/98, Rec., p. I-2793, punctul 36).

62 Prin urmare, astfel cum a constatat domnul avocat general Geelhoed la punctul 32 din concluziile sale, nu pot fi calificate ca „taxe plătite sub formă de onorarii sau speze" în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335 decât remunerațiile a căror valoare este calculată pe baza costului serviciului prestat. În schimb, o remunerație a cărei valoare este lipsită de orice legătură cu costul serviciului respectiv sau a cărei valoare nu este calculată în funcție de costul serviciului a cărui contraprestație o reprezintă, ci în funcție de totalitatea costurilor de funcționare și de investiții ale administrației, ar trebui considerată o formă de impozitare interzisă în temeiul articolelor 10 și 11 din această directivă (a se vedea în acest sens hotărârea Ponente Carni și Cispadana Costruzioni, citată anterior, punctele 41 și 42, precum și ordonanța Gründerzentrum, citată anterior, punctul 31).

63 Astfel, o taxă a cărei valoare se determină în raport cu valoarea operațiunii economice subiacente și care crește direct și fără limite, proporțional cu această valoare, nu poate să constituie, prin însăși natura sa, o „tax[ă] plătit[ă] sub formă de onorarii sau speze" în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335. Chiar dacă, în anumite cazuri, poate exista o legătură între complexitatea serviciului prestat de administrație și valoarea operațiunii economice subiacente, în general, valoarea unei astfel de taxe nu are legătură cu cheltuielile suportate de administrație (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior Modelo I, punctul 30, și IGI, punctul 31).

64 În acțiunea principală, valoarea onorariilor în cauză crește direct proporțional cu valoarea părților sociale transferate, așadar cu valoarea operațiunii economice subiacente. În plus, având în vedere faptul că aceste onorarii sunt percepute fără să fi fost stabilită vreo limită, acestea pot atinge valori totale considerabile, despre care guvernul german nu a susținut că ar fi corespunzătoare costurilor serviciului prestat.

65 În aceste împrejurări, onorariile respective nu au caracterul unor taxe plătite sub formă de onorarii sau speze în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335.

66 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 se opune perceperii de onorarii notariale pentru autentificarea unui transfer de părți sociale ale unei societăți, efectuat ca aport în cadrul unei majorări a capitalului social al unei societăți de capital, într-un sistem caracterizat prin faptul că notarii sunt funcționari, iar onorariile sunt, cel puțin în parte, vărsate la stat pentru susținerea cheltuielilor publice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

67 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 întâi) declară:

Articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 se opune perceperii de onorarii notariale pentru autentificarea unui transfer de părți sociale ale unei societăți, efectuat ca aport în cadrul unei majorări a capitalului social al unei societăți de capital, într-un sistem caracterizat prin faptul că notarii sunt funcționari, iar onorariile sunt, cel puțin în parte, vărsate la stat pentru susținerea cheltuielilor publice.

Semnături