CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GEORGES COSMAS

presentate il 20 maggio 1999 *

I — Introduzione

1. Nella presente causa, il Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo), sezione fiscale, chiede alla Corte di interpretare alcune disposizioni della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [1] (in prosieguo: la «direttiva»).

2. Il giudice a quo chiede in sostanza se gli onorari dovuti al notaio per la redazione in forma di atto pubblico, prescritta per legge, delle deliberazioni di aumento di capitale o delle modifiche statutarie rientrino nel campo di applicazione della direttiva e, in caso affermativo, se gli onorari notarili possano tuttavia essere considerati legittimi in forza della disposizione derogatoria di cui all'art. 12, n. 1, sub e), della direttiva, a norma della quale gli Stati membri possono riscuotere «diritti di carattere remunerativo».

II — Il contesto comunitario

3. La direttiva 69/335 mira a promuovere la libera circolazione dei capitali al fine di «creare un'unione economica con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno» [2]. Tale obiettivo viene perseguito mediante l'armonizzazione delle imposte indirette cui sono sottoposti i conferimenti in società, dell'imposta di bollo sui titoli e di altre imposte indirette che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti o dell'imposta di bollo sui titoli. Secondo l'ottavo 'considerando' della direttiva, «il mantenimento di altre imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti e dell'imposta di bollo sui titoli rischia di rimettere in questione le finalità perseguite dai provvedimenti previsti dalla presente direttiva e (...) è, pertanto, necessario sopprimere tali imposizioni».

4. A norma dell'art. 1 della direttiva, «[g]li Stati membri applicano un'imposta sui conferimenti alle società di capitali, armonizzata in conformità delle disposizioni degli articoli da 2 a 9, in appresso denominata imposta sui conferimenti».

* Lingua originale: il greco.

1 — GU L 249, pag. 25.

2 — V. il primo 'considerando' della direttiva.

5. Gli artt. 4, 8, come modificato dalla direttiva del Consiglio 85/303/CEE [3], e 9 elencano, fatto salvo il disposto dell'art. 7, le operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti e alcune operazioni che gli Stati membri possono esentare [4].

6. Ai sensi dell'art. 4, n. 1, sono sottoposte all'imposta sui conferimenti, tra l'altro, [lett. a)] la costituzione di una società di capitali e [lett. c)] l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura.

7. L'art. 4, n. 3, della direttiva dispone:

«3. Non si considera costituzione di società ai sensi del paragrafo 1, lettera a), qualsiasi modifica dell'atto costitutivo o dello statuto di una società di capitali ed in particolare:

a) la trasformazione di una società di capitali in una società di capitali di tipo diverso;

b) il trasferimento da uno Stato membro in un altro Stato membro della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società, associazione o persona giuridica che è considerata, per l'applicazione dell'imposta sui conferimenti, come società di capitali in ciascuno di detti Stati membri;

c) la modifica dell'oggetto sociale di una società di capitali;

d) la proroga di una società di capitali».

8. L'art. 5 [5] stabilisce le modalità di liquidazione dell'imposta, che generalmente viene effettuata, a seconda dei casi, sulla base del valore reale o dell'importo nominale dei beni conferiti.

9. Inoltre, inizialmente l'art. 7 della direttiva fissava minimi e massimi d'imposta entro i quali gli Stati membri potevano determinare liberamente le aliquote applicabili sul loro territorio e prevedeva l'ap-

3 — Direttiva 10 giugno 1985, che modifica la direttiva 69/335/CEE (GU L 156, pag. 23).

4 — Gli artt. 5 e 6 della direttiva 69/335 riguardano la base imponibile.

5 — Come modificato dalla direttiva del Consiglio 7 novembre 1974, 74/553/CEE (GU L 303, pag. 9).

plicazione, obbligatoria o facoltativa, di riduzioni di aliquota in funzione della natura dell'operazione.

10. Per la precisione, per le raccolte di capitali come quelle sopra menzionate, l'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva originariamente prevedeva che l'aliquota dell'imposta sui conferimenti non potesse superare il 2% né essere inferiore all'1%. Detta aliquota è stata in seguito fissata all'1% a partire dal 1° gennaio 1976 [6].

11. Infine, lo stesso art. 7, come modificato dall'art. 1, punto 2), della direttiva 85/303, dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri esentano dall'imposta sui conferimenti le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 9 e che, alla data del 1° luglio 1984, erano esentate o assoggettate ad un'aliquota pari o inferiore a 0,50%.

(...)

2. Gli Stati membri possono esentare dall'imposta sui conferimenti o assoggettare ad un'unica aliquota non superiore all'1% le operazioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1.

3. (...)».

12. L'art. 10 della direttiva dispone:

«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

6 — Art. 1 della direttiva del Consiglio 9 aprile 1973, 73/80/CEE, che fissa le aliquote comuni dell'imposta sui conferimenti (GU L 103, pag. 15).

sottoposta in ragione della sua forma giuridica».

13. L'art. 12, n. 1, della direttiva contiene un'elencazione esaustiva delle imposte e dei diritti diversi dall'imposta sui conferimenti che, in deroga agli artt. 10 e 11, possono essere applicate alle società di capitali sulle operazioni indicate in dette disposizioni [7].

14. Per l'esattezza, l'art. 12, n. 1, della direttiva dispone in particolare che, in deroga alle disposizioni degli artt. 11 e 12, gli Stati membri possono applicare diritti di carattere remunerativo.

III — Il contesto giuridico nazionale

A — *La determinazione degli onorari notarili*

15. Dalle osservazioni presentate dalla ricorrente nel procedimento principale e dalla Repubblica portoghese risulta che il codice portoghese del notariato, adottato con decreto legge 31 marzo 1967, n. 47619, prevede che determinate operazioni debbano essere compiute con atto pubblico.

16. A norma dell'art. 89, sub c), del codice del notariato, dette operazioni comprendono gli «atti di costituzione, modifica, scioglimento e liquidazione delle società commerciali (...) nonché gli atti modificativi dei contratti di società».

17. L'importo degli onorari dovuti per gli atti notarili è fissato dalla «Tariffa degli onorari notarili» (in prosieguo: la «tariffa»), nella versione stabilita dall'allegato al decreto legge 2 novembre 1983, n. 397.

18. L'art. 1 della tariffa stabilisce il valore degli atti notarili. Ai sensi dell'art. 1, n. 2, sub e), della tariffa, il valore legale degli atti notarili relativi alla modifica del contratto di società corrisponde all'intero capitale sociale. Analogamente, a norma dell'art. 1, n. 2, sub f), nel caso in cui l'atto notarile riguardi un aumento di capitale, il valore legale di detto atto corrisponde all'entità dell'aumento. Infine, ai sensi dell'art. 1, n. 2, sub g), il valore degli atti relativi ad un aumento di capitale accompagnato da altre modifiche del contratto di società corrisponde o all'entità di detto aumento, o all'entità del capitale sociale risultante dalla

7 — V., al riguardo, sentenze 11 giugno 1996, causa C-2/94, Denkavit Internationaal e a. (Racc. pag. I-2827, punto 21), e 2 febbraio 1988, causa 36/86, Dansk Sparinvest (Racc. pag. 409, punto 9).

modifica. Tra queste due modalità di calcolo viene scelta quella che consente di ottenere gli onorari più elevati.

19. Per l'esattezza, l'art. 4 della tariffa dispone che gli onorari notarili variano in funzione della natura dell'atto, mentre l'art. 5 precisa che gli onorari variano in percentuale rispetto al valore legale dell'atto notarile. Le suddette disposizioni vengono applicate cumulativamente.

20. In particolare, ai sensi dell'art. 5 della tariffa, se l'operazione oggetto dell'atto notarile ha un valore determinato, gli onorari comprendono, da un lato, un importo fisso e, dall'altro, un importo variabile determinato dalla tariffa in base ad un'aliquota progressiva. Concretamente, detto articolo dispone che se l'operazione oggetto dell'atto ha un valore determinato, agli onorari (fissi) previsti dall'articolo precedente vengono aggiunti, sul valore totale, per ogni 1 000 ESC o loro frazione: a) fino a 200 000 ESC: 10 ESC, b) da 200 000 a 1 000 000 ESC: 5 ESC, c) da 1 000 000 ESC a 10 000 000 ESC: 4 ESC, d) oltre 10 000 000 ESC: 3 ESC.

21. Ai sensi dell'art. 27, gli onorari di cui all'art. 5 vengono ridotti della metà, tra l'altro, [sub c)], per gli atti di proroga o di continuazione della società o di modifica parziale del contratto di società.

B — *Il regime degli onorari in diritto portoghese*

22. Rispondendo ad un quesito scritto della Corte, il governo portoghese ha illustrato il regime degli atti notarili in diritto portoghese.

23. I notai portoghesi esercitano le loro funzioni nell'ambito di un rapporto di servizio pubblico e sono dipendenti statali, aventi gli stessi diritti e obblighi degli altri dipendenti pubblici [8]. Tuttavia, sono personalmente responsabili per gli atti che compiono e possono essere chiamati a risarcire le persone lese dai loro atti.

24. La remunerazione dei notai è composta da un elemento fisso e da un elemento variabile. L'elemento fisso viene determinato in base ai criteri applicabili a tutti i dipendenti pubblici. L'elemento variabile è costituito da una partecipazione agli onorari percepiti per la redazione degli atti. Per l'esattezza, alla fine di ciascun mese il notaio redige un documento ricapitolativo degli onorari percepiti; dal totale così

8 — Ai sensi dell'art. 4 del decreto 8 ottobre 1980, n. 55, che disciplina i servizi del registro e degli studi notarili, i notai rientrano nell'organigramma del ministero della Giustizia, sotto il controllo del direttore generale dei registri e dei notai.

risultante vengono detratte le somme dovute al notaio e al personale dello studio notarile.

25. Le somme versate al notaio e ai suoi agenti vengono determinate in percentuale sugli onorari mensili totali.

26. Il saldo, vale a dire la differenza tra la somma percepita a titolo di onorari e le somme dovute al notaio e ai suoi agenti, viene versato ad un organismo denominato «Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça» (Cassa dei conservatori, notai e funzionari di giustizia). Con tali introiti, il detto organismo copre le spese seguenti: a) la remunerazione dei notai e degli altri agenti, b) tutte le spese relative alla formazione professionale dei notai, c) l'acquisto dei mobili, e d) l'acquisto di un immobile per l'insediamento del notaio, i lavori e gli affitti.

27. In altre parole, in linea di massima gli onorari percepiti sono destinati al pagamento delle retribuzioni dei notai e dei loro agenti nonché alla copertura delle spese d'insediamento e di manutenzione.

C — *Sull'esistenza in diritto portoghese di altre imposizioni in caso di aumento del capitale sociale*

28. In risposta ad un quesito scritto della Corte, il governo portoghese ha spiegato che in diritto portoghese esistono altre imposte applicabili in caso di aumento del capitale sociale. Infatti, detti aumenti di capitale vengono iscritti nel registro del commercio, operazione che implica il pagamento di una tassa pari a 3 000 ESC, cui vanno aggiunti, a norma dell'art. 1, n. 3, della tariffa di diritti del registro del commercio e qualora il valore dell'aumento di capitale sia superiore a 100 000 ESC, i seguenti diritti per ogni 1 000 ESC o loro frazione: a) fino a 200 000 ESC: 10 ESC, b) da 200 000 a 1 000 000 ESC: 5 ESC, c) da 1 000 000 a 10 000 000 ESC: 4 ESC, d) oltre 10 000 000 ESC: 3 ESC.

29. L'aumento del capitale sociale comporta anche il pagamento di un diritto pari allo 0,5% del valore dell'aumento, che va versato all'ente pubblico denominato «Registo Nacional das Pessoas Colectivas» (registro nazionale delle persone giuridiche).

30. Gli onorari versati per l'iscrizione al registro del commercio e al registro nazionale delle persone giuridiche costituiscono

un introito per la Cassa dei conservatori, notai e funzionari di giustizia.

IV — I fatti

31. La società di diritto portoghese Modelo SPGS SA (in prosieguo: la «Modelo») ha deciso di aumentare il proprio capitale sociale da 7 240 000 000 ESC a 14 000 000 000 ESC e di cambiare ragione e sede sociale.

32. Il 31 dicembre 1992 ha chiesto al sesto Cartório Notarial (ufficio notarile) di Oporto di predisporre l'atto necessario allo scopo. Il sesto Cartório Notarial le ha richiesto il pagamento, a titolo di onorari notarili, di una somma pari a 21 006 000 ESC. Nella specie, gli onorari sono stati determinati sulla base del nuovo capitale sociale, risultante dall'aumento di capitale, in applicazione dell'art. 1, n. 2, sub g), della tariffa.

33. La Modelo ha impugnato il provvedimento di liquidazione degli onorari dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instancia di Oporto, il quale ha tuttavia respinto il ricorso in quanto infondato.

34. La Modelo ha quindi adito il Supremo Tribunal Administrativo chiedendo l'annullamento della sentenza e del provvedimento di liquidazione, nonché il rimborso della somma versata. Ha fatto valere che gli onorari sono in realtà imposte il cui ammontare andrebbe stabilito non dal governo, bensì dal Parlamento, che la somma pretesa è sproporzionata rispetto ai servizi prestati e che la riscossione degli onorari contrasta con le disposizioni della direttiva.

V — Le questioni pregiudiziali

35. Al fine di risolvere la controversia pendente dinanzi ad esso, il Supremo Tribunal Administrativo ha chiesto alla Corte di pronunciarsi in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

«1) Se l'art. 10 della direttiva del Consiglio 69/335/CEE possa essere invocato da un singolo nei suoi rapporti con lo Stato, anche se questo non abbia trasposto la stessa direttiva nel proprio ordinamento giuridico nazionale.

2) Se le operazioni di cui all'art. 4, n. 3, della direttiva 69/335/CEE debbano considerarsi colpite dal divieto sancito dall'art. 10 della stessa, sicché sia vietata la riscossione, con riferimento ad esse, non solo dell'imposta sul conferi-

mento di capitali, ma pure qualunque altra imposta di qualsiasi natura.

3) Se le disposizioni di cui agli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e) della direttiva 69/335/CEE debbano essere interpretate nel senso che vietano che gli onorari dovuti al notaio per la redazione in forma di atto pubblico (prescritta per legge) delle deliberazioni di aumento di capitale o recanti modifiche statutarie possano variare in funzione, rispettivamente, dell'importo dell'aumento e dell'entità del capitale e non in funzione del costo del servizio prestato.

4) Se, nell'ipotesi di soluzione affermativa, sia ammissibile, in considerazione degli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335/CEE, che l'importo di detti onorari ecceda manifestamente e illogicamente il costo effettivo del servizio specifico prestato».

VI — Sulla ricevibilità

36. Prima di esaminare il merito della causa, mi sembra occorra svolgere alcune osservazioni circa la ricevibilità delle questioni pregiudiziali.

37. Ritengo che dall'esposizione dei fatti contenuta nell'ordinanza di rinvio risulti chiaramente che il giudice nazionale non ha descritto sufficientemente il quadro giuridico in cui si inscrivono le questioni poste né ha esposto gli elementi di fatto sui quali esse sono fondate [9].

38. In concreto, il giudice a quo si limita a riproporre gli argomenti della Modelo senza esporre con sufficiente chiarezza il fatto generatore degli onorari notarili, lo status dei notai in Portogallo, il modo in cui il sesto Cartório Notarial di Oporto ha effettivamente calcolato gli onorari e la natura della modifica dello statuto della Modelo. Non precisa neanche se esistano altre imposizioni sull'aumento di capitale in questione.

39. Nella presente causa, il fatto generatore e le modalità di calcolo degli onorari notarili sono elementi indispensabili affinché la Corte possa stabilire se detti onorari rientrino o meno nel campo di applicazione della direttiva. In caso affermativo, l'entità dell'aumento di capitale costituisce un elemento necessario per determinare l'ali-

9 — Le carenze dell'ordinanza di rinvio quanto all'indicazione degli elementi del quadro giuridico nazionale relativo alle imposte sulla raccolta di capitali da parte delle società di capitali sono state sottolineate dalla Commissione, la quale tuttavia ritiene che, nonostante la laconicità dell'ordinanza di rinvio, non esista alcun problema di ricevibilità.

quota dell'imposta sul conferimento e, pertanto, per stabilire se detta aliquota sia o meno in contrasto con l'art. 7, n. 2, della direttiva, come modificata dalla direttiva 85/303.

40. Come la Corte ha sottolineato in più occasioni, l'esigenza di giungere ad un'interpretazione del diritto comunitario che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca l'ambito di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che, quanto meno, spieghi le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate [10].

41. La Corte ha statuito che «[è] inoltre indispensabile che il giudice nazionale fornisca delle spiegazioni minime in ordine ai motivi che lo hanno indotto a chiedere l'interpretazione di quelle determinate disposizioni comunitarie e sul nesso intercorrente tra le disposizioni medesime e la normativa nazionale applicabile alla controversia» [11]. Le informazioni fornite a tal fine dalle decisioni di rinvio non servono solo a «consentire alla Corte di risolvere in modo utile le questioni», ma anche a dare [12] ai governi degli Stati membri e alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'art. 20 dello Statuto CE della Corte [13], tenuto conto del fatto che, a norma della suddetta disposizione, alle parti interessate vengono notificate solo le decisioni di rinvio [14].

42. Evidentemente, la Corte può cercare gli elementi necessari, che le consentano di risolvere le questioni poste, sia nell'ordinanza di rinvio che nel fascicolo trasmessole dal giudice nazionale. Detti elementi possono essere integrati dalle risposte ai quesiti che la Corte pone alle parti nella causa a qua, o per iscritto o all'udienza.

43. Infatti, l'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE) mira ad istituire una forma di cooperazione giudiziaria e di dialogo tra la Corte e i giudici nazionali. Ritengo pertanto che la Corte possa risolvere in modo utile la questione posta dal giudice nazionale, anche se l'ordinanza di rinvio non ha fornito tutte le informazioni necessarie.

10 — V. sentenze 26 gennaio 1993, cause riunite da C-320/90 a C-322/90, Telemarsicabruzzo e a. (Racc. pag. I-393, punto 6); 3 marzo 1994, causa C-316/93, Vaneetveld (Racc. pag. I-763, punto 13), e 16 luglio 1992, causa C-83/91, Meilicke (Racc. pag. I-4871, punto 26). V., inoltre, ordinanze 19 marzo 1993, causa C-157/92, Banchero (Racc. pag. I-1085, punto 4); 26 aprile 1993, causa C-386/92, Monin Automobiles (Racc. pag. I-2049, punto 6); 19 luglio 1996, causa C-191/96, Modesti (Racc. pag. I-3937, punto 4); 19 luglio 1996, causa C-196/96, Lahlou (Racc. pag. I-3945, punto 4); 13 marzo 1996, causa C-326/95, Banco de Fomento e Exterior (Racc. pag. I-1385, punto 6); 7 aprile 1995, causa C-167/94, Grau Gomis e a. (Racc. pag. I-1023, punto 8), e 23 marzo 1995, causa C-458/93, Saddik (Racc. pag. I-511, punto 12).

11 — V. sentenza Grau Gomis e a. (citata alla nota 10), punto 9.

12 — Vale a dire le informazioni in questione.

13 — V., indicativamente, ordinanze Modesti (punto 5), Lahlou (punto 5), e Grau Gomis e a. (punto 10), citate alla nota 10.

14 — V. sentenza 1° aprile 1982, cause riunite 141/81-143/81, Holdijk e a. (Racc. pag. 1299, punto 6), e ordinanze Modesti (punto 5), Lahlou (punto 5) e Banco de Fomento e Exterior (punto 7), citate alla nota 10.

44. In altre parole, se il fascicolo trasmesso dal giudice nazionale nonché le osservazioni scritte presentate dalle parti nella causa principale «hanno fornito alla Corte informazioni sufficienti che le consentono di interpretare le norme di diritto comunitario alla luce della situazione che forma oggetto della controversia principale» [15], la Corte può risolvere in modo utile la questione posta dal giudice a quo.

45. D'altronde, tale esigenza è meno imperativa nell'ipotesi in cui le questioni si riferiscano ad aspetti tecnici precisi e consentano alla Corte di dare una soluzione utile, anche se il giudice nazionale non ha fornito una presentazione esauriente della situazione di diritto e di fatto [16].

46. Ritengo che nella specie i fatti e il contesto giuridico nazionale, quali risultano dalle osservazioni scritte depositate e dalle risposte scritte fornite dal governo portoghese ai quesiti posti dalla Corte, siano sufficientemente chiari e che la Corte sia quindi in grado di risolvere in modo utile le questioni che le sono state sottoposte.

47. Pertanto, a mio parere le questioni pregiudiziali deferite dal Supremo Tribunal Administrativo sono ricevibili, e passo ad esaminarle.

VII — Nel merito

48. Per ragioni sistematiche esaminerò anzitutto la seconda questione. Occorre infatti valutare, in primo luogo, se gli onorari notarili liquidati conformemente al diritto nazionale rientrino nel campo di applicazione della direttiva e se siano vietati dalla disposizione di cui all'art. 10.

49. In concreto, con la seconda questione il giudice nazionale chiede alla Corte se il divieto enunciato all'art. 10 della direttiva includa le operazioni menzionate all'art. 4, n. 3, della stessa direttiva, di modo tale da vietare la riscossione non soltanto dell'imposta sui conferimenti, ma anche di qualunque altra imposta, indipendentemente dalla forma.

50. Rammento che la controversia pendente dinanzi al giudice nazionale riguarda la liquidazione di una certa somma a titolo di onorari notarili al momento in cui la Modelo ha *aumentato* il proprio capitale sociale e ha *cambiato ragione* e *sede sociale*.

15 — V. sentenze Veneetveld, citata alla nota 10 (punto 14), e Telemarsicabruzzo e a., citata alla nota 10 (punto 9). V. inoltre le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Vaneetveld (paragrafi 6 e 9).

16 — V. sentenza Vaneetveld (punto 13) e ordinanza Banco de Fomento e Exterior (punto 8), citate alla nota 10.

51. Ritengo quindi che sia necessario esaminare la questione della natura giuridica degli onorari notarili, vale a dire se la riscossione di detti onorari in ragione dell'aumento del capitale sociale o della modifica della ragione o della sede sociale di una società di capitali rientri nel campo di applicazione delle disposizioni dell'art. 4 e, pertanto, anche in quello della disposizione inibitoria di cui all'art. 10 della direttiva.

52. Converrà analizzare anzitutto lo status dei notai negli Stati membri, poi il contenuto giuridico della nozione di imposta, quindi il regime istituito dalla direttiva e, infine, la questione se gli onorari notarili possano o meno costituire imposte o oneri rilevanti ai fini della disposizione inibitoria di cui all'art. 10 della direttiva.

a) *Esame comparato dell'istituto del notariato*

53. Benché l'istituto del notariato sia riconosciuto dagli ordinamenti giuridici della maggior parte degli Stati membri, il suo regime non è uguale dappertutto. Si possono distinguere tre categorie. a) In alcuni ordinamenti giuridici, i notai svolgono una libera professione ed esercitano la loro attività in modo autonomo [17], benché abbiano la qualifica di pubblico impiegato o pubblico ufficiale. b) In diritto portoghese, come ho già accennato, il notaio è un dipendente pubblico avente i diritti e gli obblighi connessi a tale qualifica, ed è gerarchicamente subordinato al ministro della Giustizia. c) Infine, in altri ordinamenti giuridici [18] l'istituto del notariato non esiste concretamente [19] o è pressoché sconosciuto [20].

54. Per gli atti che devono essere necessariamente stipulati dinanzi ad un notaio o autenticati da questi, negli ordinamenti giuridici di pressoché tutti gli Stati membri [21] esiste un tariffario degli onorari notarili, stabilito per legge, decreto, provvedimento ministeriale o mediante decisione di un'associazione/organizzazione professionale [22].

17 — Così nei diritti tedesco, austriaco, belga, spagnolo, francese, greco, italiano, lussemburghese ed olandese.

18 — Quelli di Regno Unito, Danimarca, Svezia e Finlandia.

19 — Nel Regno Unito né il diritto inglese né quello scozzese conoscono la professione del notaio quale intesa nelle due categorie precedenti. Le funzioni del notaio vengono svolte dai solicitors o dai public notaries. Nessuna delle due categorie è collegata ai pubblici poteri, e sono entrambe considerate libere professioni.

20 — È questo il caso dei paesi scandinavi. Per l'esattezza, in Danimarca l'istituto del notariato non esiste e gli atti che potrebbero definirsi «notarili» vengono compiuti dai tribunali. In Finlandia, i notai sono dipendenti dell'amministrazione e la loro principale funzione consiste nell'autenticare determinati atti. In Svezia si conosce la professione del notarius publicus, che è considerata una libera professione. Oltre al fatto che vengono nominati dalle prefetture, i notarii pubblici, le cui funzioni sono limitate, non hanno alcun legame con l'amministrazione pubblica.

21 — È il caso dei diritti francese, tedesco, austriaco, belga, danese, spagnolo, finlandese, greco, italiano, lussemburghese, olandese, portoghese e del Regno Unito.

22 — Soltanto in diritto svedese non esistono onorari fissi, ma è lo stesso notarius publicus che stabilisce i propri onorari.

55. Negli ordinamenti giuridici dianzi esaminati, gli onorari notarili vengono incassati dai notai ovvero, se la professione di notaio come tale non è riconosciuta, dai soggetti o dalle autorità che svolgono le funzioni notarili.

56. Nei diritti danese e finlandese gli onorari incassati vengono versati allo Stato. In Portogallo vengono versati ad un ente statale, ossia la Cassa dei conservatori, notai e funzionari di giustizia. In tutti gli altri ordinamenti giuridici, gli onorari incassati, detratte le imposte di registro e di bollo, spettano al notaio. Prescindendo anche in questo caso dai diritti danese e finlandese, nei quali la professione di notaio non esiste, il diritto portoghese prevede, come ho già rilevato, il versamento al notaio di una parte degli onorari incassati.

b) *La questione della definizione dell'imposta*

57. La dottrina riconosce che l'«imposta» [23] è «il versamento, obbligatorio e senza corrispettivo specifico, allo Stato da parte dei singoli per lo svolgimento delle funzioni statali» [24]. Questa definizione comprende elementi diversi: a) versamento allo Stato da parte del singolo, b) obbligatorietà di detto versamento, dato che l'imposta non è volontaria, c) mancanza di corrispettivo specifico e, infine, d) l'imposta è diretta a consentire lo svolgimento di funzioni statali, vale a dire le funzioni che rientrano nelle finalità dello Stato [25], e la gestione dei vari servizi pubblici costituisce indubbiamente una funzione di questo genere.

c) *Il sistema istituito dalla direttiva*

58. In cambio del versamento dell'imposta, lo Stato non fornisce al contribuente alcun corrispettivo specifico. Se esiste corrispettivo, si tratta di un diritto. Il diritto viene versato in cambio di servizi specifici, forniti dallo Stato, e generalmente è volto a coprire spese specifiche sostenute dallo Stato per garantire detti servizi.

59. Occorre anzitutto fare una precisazione. Spetta alla Corte, indipendentemente da qualunque qualificazione nazionale, dichiarare se un determinato tributo, riscosso da uno Stato membro sulla raccolta di capitali, costituisca un'imposta ai

23 — Secondo la dottrina, la nozione di imposta comprende tre elementi essenziali, ossia: a) un elemento giuridico, b) un elemento economico (l'incidenza dell'imposta sull'economia nazionale legata agli effetti ch'essa può produrre sulle economie pubbliche) e c) un elemento sociale (l'incidenza dell'imposta sulla composizione dei vari gruppi sociali); v. Stasinopoulou, M. «Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου» (Corso di scienza delle finanze), Atene, 3ª ed., 1966, paragrafo 60. Per i vari aspetti della nozione di imposta (politici, economici e giuridici) v. anche Trotabas, L., e Cotteret, J.M.: *Droit fiscal*, Parigi, Dalloz, 8ª ed., 1997, paragrafi 2 e seguenti.

24 — V., indicativamente, Stasinopoulou, op. cit., pag. 256. Si tratta quindi di una prerogativa pubblica attribuita allo Stato sugli amministrati al fine di soddisfare esigenze generali.

25 — La questione relativa all'individuazione di tali finalità dipende da fattori sia economici che politici e sociali, variabili in funzione delle epoche e degli Stati.

sensi della direttiva. Ritengo che non si debba tentare di spiegare nozioni di diritto comunitario, come quella di «imposta sui conferimenti» sulla base di distinzioni concettuali e di elaborazioni teoriche del diritto interno. È quanto impone del resto il principio della preminenza del diritto comunitario sui diritti nazionali. In caso contrario, sarebbe possibile determinare il campo di applicazione delle norme di diritto comunitario basandosi su distinzioni e, pertanto, su norme del diritto nazionale, cosa che il legislatore comunitario non ha certo voluto.

60. La Corte ha dichiarato che il fatto che una determinata imposta nazionale sia qualificata come diretta o indiretta non può avere importanza decisiva. Peraltro, nella sentenza Bautiaa e Société française maritime [26] la Corte ha dichiarato che «la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo alla luce del diritto comunitario dev'essere compiuta dalla Corte sulla scorta delle caratteristiche oggettive dell'imposta, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita nel diritto nazionale». Ha inoltre dichiarato che «la nozione di "diritti che hanno carattere remunerativo" fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non si richiama al diritto degli Stati membri per la determinazione del suo significato e della sua portata. Inoltre, gli scopi della direttiva sarebbero rimessi in discussione qualora gli Stati membri avessero una qualsiasi facoltà di mantenere tributi che presentano le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti qualificando le stesse come diritti a carattere remunerativo. Ne consegue che l'interpretazione della nozione di cui è causa non può essere lasciata alla valutazione discrezionale di ciascuno Stato membro» [27]. Dette nozioni sono autonome rispetto a quelle utilizzate nel diritto nazionale. Ciò significa che hanno un contenuto proprio, che non può essere definito in relazione ad analisi, distinzioni ed elaborazioni teoriche del diritto interno degli attuali quindici Stati membri.

61. Tra le imposte indirette dello Stato è compresa anche l'imposta sui conferimenti alle società di capitali, istituita dalla direttiva [28].

62. L'art. 1 della direttiva istituisce un'imposta armonizzata «sui conferimenti alle società di capitali». Come la Corte ha dichiarato [29], «[l]a direttiva è volta, in particolare, ad armonizzare gli elementi che contribuiscono alla fissazione e alla riscossione dell'imposta gravante sui conferimenti di capitali in società nella Comu-

26 — Sentenza 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94 (Racc. pag. I-505, punto 39). V. inoltre sentenza 27 ottobre 1998, causa C-4/97, Nonwoven (Racc. pag. I-6469, punto 19).

27 — V. sentenze 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a. (Racc. pag. I-6783, punto 26), e 15 luglio 1982, causa 270/81, Felicitas Rickmers-Linie (Racc. pag. 2771, punto 14).

28 — L'imposta diretta è basata direttamente sulla capacità contributiva del contribuente (in funzione del suo reddito, del suo patrimonio, ecc.), mentre l'imposta indiretta viene riscossa in occasione di determinate operazioni che rivelano la capacità contributiva, come il consumo e la trasformazione di beni; v., indicativamente, Stasinopoulou, op. cit., pagg. 265 e seguenti.

29 — Sentenza 5 marzo 1998, causa C-347/96, Solred (Racc. pag. I-937, punto 3). Inoltre, la Corte ha rilevato che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità; v., a titolo indicativo, sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 21). V., inoltre, sentenza 26 settembre 1996, causa C-287/94, Frederiksen (Racc. pag. I-4581, punti 20 e 21), che riguarda l'imposta sui redditi la quale, in quanto imposta diretta, esula dal campo di applicazione della direttiva.

nità, nel contesto dell'eliminazione degli ostacoli fiscali che si frappongono alla libera circolazione dei capitali» [30].

63. A tenore del secondo 'considerando', «le imposte indirette sulla raccolta di capitali, attualmente in vigore negli Stati membri, e cioè l'imposta sui conferimenti di capitali in società e l'imposta di bollo sui titoli, danno luogo a discriminazioni, a doppie imposizioni e a disparità che ostacolano la libera circolazione dei capitali e che devono pertanto essere eliminate mediante un'opportuna armonizzazione».

64. Secondo il sesto 'considerando' della direttiva, «il concetto di un mercato comune avente le caratteristiche di un mercato interno presuppone che l'applicazione ai capitali raccolti nell'ambito di una società dell'imposta sulla raccolta di capitali non possa avere luogo che una sola volta nel mercato comune e che tale imposizione, per non perturbare la circolazione dei capitali, debba essere di pari livello in tutti gli Stati membri».

65. Le operazioni da assoggettare all'imposta sui conferimenti, elencate all'art. 4, n. 1, della direttiva, sono tutte le operazioni di trasferimento di capitali o di beni a società di capitali all'interno dello Stato membro d'imposizione, o mediante la costituzione di tali società [punti a) e b)], ovvero con l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante il conferimento di beni [punto c)], ecc. [31].

66. L'art. 4, n. 3, conferma che il trasferimento di capitali o di beni costituisce la caratteristica principale delle operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti [32]. Al fine di evitare la doppia imposizione, detta disposizione esclude dalla nozione di «costituzione» talune operazioni che, ancorché importanti per l'esistenza giuridica della società di capitali, non comportano però un trasferimento di capitali.

67. Inoltre, il divieto di imposizioni diverse, sancito dagli artt. 10 e 11, è diretta conseguenza del duplice scopo della direttiva, vale a dire l'armonizzazione delle imposte sulla raccolta di capitali e la soppressione dell'imposta di bollo sui titoli. Ciò è evidente nel caso dei divieti di cui all'art. 10, lett. a) (operazioni assoggettate all'imposta armonizzata sui conferimenti di cui all'art. 4 della direttiva) e lett. b) (imposta sui conferimenti, prestiti o presta-

30 — V. inoltre sentenza 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (Racc. pag. I-1915, punto 19).

31 — O con l'aumento mediante conferimento di diritti aventi la stessa natura di quelli dei soci [punto d)], o anche con il trasferimento della sede della direzione effettiva o della sede statutaria di una società da un paese terzo o, in certe condizioni, da uno Stato membro in un altro Stato membro [punti e), f) e g)].

32 — Analogamente, le operazioni elencate all'art. 4, n. 2, che gli Stati membri possono sottoporre all'imposta sui conferimenti comportano tutte un aumento effettivo del capitale o dei beni della società.

zioni nel quadro delle suddette operazioni) [33]. Sono queste le imposizioni [34] che la direttiva mirava ad armonizzare o a sopprimere.

68. Benché le imposizioni previste all'art. 10, lett. c), non colpiscano i conferimenti di capitali o i trasferimenti di titoli in quanto tali, il loro divieto non è meno essenziale per la realizzazione dello scopo della direttiva. Dette imposte vengono riscosse in relazione alle formalità legate alla forma giuridica della società, vale a dire in relazione al mezzo utilizzato per raccogliere i capitali. Rientrano, pertanto, in una categoria analoga a quella delle altre imposte vietate. Le norme che armonizzano le legislazioni fiscali in questo settore sarebbero incomplete in mancanza di un siffatto divieto, in quanto l'esistenza di tali imposizioni ostacolerebbe la realizzazione degli obiettivi della direttiva tanto quanto il mantenimento di altre imposizioni sui conferimenti di capitali o sui trasferimenti di titoli [35].

69. Nella sentenza Ponente Carni e Cispadana Costruzioni [36], la Corte ha sottolineato che le imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 10 della direttiva. Ne ha quindi dedotto (punto 30) che «i vari tributi dovuti in ragione dell'iscrizione di una società di capitali rientrano nella sfera di applicazione del detto articolo e sono in via di principio vietati, fatte salve le disposizioni derogatorie dell'art. 12». Respingendo un argomento addotto da vari governi che avevano presentato osservazioni scritte, la Corte ha dichiarato che «non v'è alcuna ragione attinente alla lettera o agli scopi della norma che consenta di escludere ipso iure l'applicazione dell'art. 10 nel caso in cui il gettito del tributo contribuisca al finanziamento del servizio incaricato della tenuta del registro della società. Anzi, proprio l'interpretazione difesa dai predetti governi, consentendo agli Stati membri di istituire un tributo diverso dall'imposta sui conferimenti che colpisca le società di capitali all'atto del compimento di una delle formalità essenziali per la loro costituzione e il cui importo non sia, per di più, limitato dalle disposizioni del diritto comunitario, è in contrasto con gli scopi della direttiva» [37].

33 — Ciò è altrettanto evidente nel caso dell'art. 11 (imposizioni sulla creazione, emissione, ammissione in borsa, messa in circolazione o negoziazione di azioni, quote sociali o titoli della stessa natura, nonché i prestiti, ivi comprese le rendite, contratti sotto forma di emissione di obbligazioni o di altri titoli negoziabili).

34 — Imposte sulla raccolta di capitali o sul trasferimento di titoli.

35 — È quanto l'avvocato generale Jacobs ha posto in evidenza al paragrafo 44 delle conclusioni nella causa Denkavit Internationaal e a. (citata alla nota 7); nella sua sentenza la Corte ha accolto detto parere (punto 23). V. anche sentenze Fantask e a. (citata alla nota 7), punto 21, e Solred (citata alla nota 29), punto 21.

36 — Citata alla nota 30, punto 29.

37 — Lo scopo di salvaguardare l'efficacia pratica della disposizioni della direttiva ha indotto la Corte a statuire, nella sentenza Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, che «[i]l fatto che il tributo sia dovuto non soltanto all'atto dell'iscrizione della società, ma anche ogni anno successivo non può di per sé sottrarlo al divieto di cui all'art. 10. Come sottolineano la Commissione e le società parti delle cause principali, ogni diversa interpretazione priverebbe di efficacia pratica le disposizioni dell'art. 10, in quanto consentirebbe agli Stati membri si imporre alle società di capitali un onere fiscale annuale il cui unico presupposto è il mantenimento dell'iscrizione della società».

d) *Gli onorari notarili in quanto imposte sui conferimenti*

70. Fatte queste precisazioni, e al fine di qualificare gli onorari notarili, quali sono disciplinati dal diritto portoghese, occorre analizzarne le caratteristiche oggettive alla luce della direttiva.

71. Ritengo che, se si tiene conto di dette caratteristiche, non si debbano considerare gli onorari riscossi in forza del diritto portoghese in caso di aumento del capitale sociale o di cambiamento della ragione o della sede sociale di una società di capitali come un'imposta indiretta sulla raccolta di capitali ai sensi della direttiva. Sono indotto a concludere in tal senso dall'analisi di tali caratteristiche oggettive, vale a dire un insieme di indici/criteri che aiutano a qualificare la liquidazione degli onorari notarili alla luce della direttiva. È quindi importante valutare se detti onorari presentino le caratteristiche di un'imposta, quali risultano dall'analisi delle disposizioni di diritto comunitario pertinenti.

72. Sebbene, a mio parere, gli onorari notarili sembrino presentare taluni elementi di un'imposta, ciò non è sufficiente per considerarli tali.

73. In primo luogo, constato che gli onorari notarili vengono riscossi in base ad una norma giuridica emanata dalla Repubblica portoghese [38]. Ora, quest'elemento non è di per sé sufficiente per qualificare gli onorari come imposta.

74. In secondo luogo, il fatto generatore degli onorari notarili di cui è causa è essenzialmente la prestazione di servizi da parte del notaio al suo cliente [39] per la redazione dell'atto che attesta l'operazione di aumento del capitale e di cambiamento della ragione e della sede sociale della società di capitali, e non quest'operazione in se stessa. In altre parole, il fatto generatore degli onorari non s'identifica con il fatto generatore dell'imposta sui conferimenti, la cui riscossione è consentita dalla direttiva (in caso di aumento di capitale).

75. In terzo luogo, la base di calcolo della liquidazione degli onorari notarili è il capitale sociale risultante dall'aumento. Beninteso, il fatto che l'importo degli onorari notarili percepiti dipenda dall'entità del capitale risultante dall'atto non è sufficiente a far sì che l'imposizione di cui è causa rientri nell'ambito di applicazione della direttiva. Potrebbe rientrarvi qualora sussistessero anche altri indici del fatto che gli onorari notarili in esame costituiscono,

38 — Si tratta dell'art. 5 della Tariffa degli onorari notarili, nella versione del decreto-legge n. 397/83.

39 — Secondo quanto ha dichiarato il governo portoghese nelle sue osservazioni scritte, in diritto portoghese il notaio agisce sia nell'interesse di chi riceve il servizio (ma anche dei lavoratori e dei creditori) che nell'interesse generale. Per la precisione, verifica che quanto dichiarato dai comparenti non comporti vizi gravi, li informa circa la portata dei loro atti e, più in generale, controlla la legittimità delle operazioni per le quali redige un atto in forza della legge.

a prescindere dalla loro denominazione formale, un'imposta sulla raccolta di capitali.

76. In altri termini, il fatto generatore specifico dell'imposta, nella specie degli onorari notarili liquidati, vale a dire la prestazione di servizi da parte del notaio, non ha la stessa natura del fatto che determina la riscossione dell'imposta sui conferimenti prevista dalla direttiva [art. 4, n. 1, lett. c): aumento del capitale sociale][40], anche se la base imponibile corrisponde (o può corrispondere) a quella prevista dalla direttiva[41].

77. In quarto luogo, gli onorari liquidati per la redazione di un atto pubblico da parte del notaio hanno carattere obbligatorio, dato che non sono volontari[42]. Tuttavia, neppure quest'elemento è di per sé importante ai fini della qualificazione come imposta degli onorari notarili.

78. In quinto luogo, sottolineo che gli «onorari» in questione costituiscono un versamento da parte del singolo allo Stato, dato che, in diritto portoghese, il notaio è un pubblico dipendente, remunerato dallo Stato, inquadrato nella gerarchia del ministero della Giustizia, avente gli stessi diritti e obblighi degli altri dipendenti pubblici.

79. Tuttavia, in sesto luogo e soprattutto, gli onorari notarili non sono destinati allo svolgimento di funzioni statali, ossia di compiti che rientrano nella competenza dello Stato, dei quali fa evidentemente parte il funzionamento dei vari servizi pubblici.

80. Nella specie, ritengo che, sebbene il notaio portoghese percepisca onorari fissi, la filosofia della libera professione traspaia dal fatto ch'egli percepisce anche una percentuale sugli onorari che varia in funzione dell'entità della somma riscossa; tale circostanza attesta lo scopo lucrativo della professione, che la differenzia da quella di un dipendente pubblico propriamente detto. Spetta al giudice nazionale valutare se il notaio possa tentare di aumentare le percentuali riscosse cercando nuovi clienti, il che dimostrerebbe ancor più chiaramente, se necessario, che la figura del notaio, come concepita in diritto portoghese, fondamentalmente non si differenzia da istituti analoghi di altri Stati membri, nei quali i notai esercitano una libera professione.

40 — Per quanto riguarda il cambiamento della ragione e della sede sociale della società di capitali, esso rientra nei casi elencati all'art. 4, n. 3, che non sono considerati come costituzione e non sono soggetti all'imposta sui conferimenti.

41 — Ciò avviene, ai sensi dell'art. 1, n. 2, della Tariffa degli onorari notarili, sub f), nel caso di un aumento di capitale, qualora il valore legale corrisponde all'entità dell'aumento, mentre [punto g)] qualora vi siano anche altre modifiche del contratto di società, gli onorari vengono calcolati tenendo conto del capitale risultante dall'aumento.

42 — Ricordo che, nella specie, la legislazione nazionale controversa prescrive l'intervento del notaio e la redazione di un atto pubblico. Per la precisione, il codice portoghese del notariato, istituito con il decreto-legge n. 47619, per determinate operazioni prescrive la redazione di un atto notarile. A norma dell'art. 89, sub e), del codice del notariato, dette operazioni comprendono, tra l'altro, la costituzione e la modificazione delle società commerciali, nonché le modifiche dei contratti di società.

81. Ritengo inoltre che le somme percepite dal notaio portoghese sugli onorari notarili riscossi non si differenzino dalle remunerazioni versate in forza di altri ordinamenti giuridici ad un notaio che esercita una libera professione e viene remunerato per tale attività; tali remunerazioni costituiscono un introito che consente al notaio di coprire le spese e di garantirsi il proprio tenore di vita.

82. Inoltre, sebbene gli onorari siano diretti a consentire alla Cassa dei conservatori, notai e funzionari di giustizia, che nell'ordinamento portoghese è un'istituzione di diritto pubblico [43], di svolgere la sua funzione, ciò non è sufficiente per sostenere che le somme riscosse siano destinate allo svolgimento dei compiti dello Stato, anzi, secondo me, rientrano piuttosto in una logica di corporativismo, che generalmente regola le modalità di organizzazione delle libere professioni. Questa conclusione discende anche dal fatto che, in diritto portoghese, gli onorari riscossi sono destinati, da un lato, al pagamento da parte della Cassa delle spettanze dei notai, che hanno la qualifica di pubblici dipendenti, e dei loro agenti, e, dall'altro lato, alla copertura delle spese di insediamento e di manutenzione, sebbene vengano utilizzati anche per soddisfare altre esigenze dello Stato, che, secondo il ministro della Giustizia, occorre coprire in via derogatoria con le entrate della Cassa [44].

83. Infine, ricordo che il notaio portoghese esercita le sue attività sotto la propria responsabilità, è personalmente responsabile degli atti che compie e può essere chiamato a risarcire le persone lese dai suoi atti.

84. In conclusione, dalle considerazioni che precedono discende che, sebbene il regime dei notai in diritto portoghese costituisca un regime specifico [45], gli onorari notarili percepiti dal notaio per i suoi servizi [46] non sono imposte rientranti nel campo di applicazione della direttiva. È quindi superfluo esaminare le altre questioni pregiudiziali.

43 — Beninteso, il fatto che la Cassa non è un servizio dello Stato bensì una persona giuridica distinta, un ente statale, non potrebbe, a mio parere, costituire un elemento essenziale a favore della soluzione secondo cui gli onorari notarili non costituiscono un'imposta.
Ricordo che la Corte ha statuito, per quanto riguarda la nozione di imposta ai sensi degli artt. 9, 12 e 95 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, rispettivamente artt. 23 CE, 25 CE e 90 CE), che un onere pecuniario non deve essere necessariamente riscosso a profitto dello Stato. In tal senso, ha inoltre statuito che un tale onere, imposto unilateralmente e che colpisce le merci nazionali o esistere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, è vietato dagli artt. 9 e 12, anche quando non sia riscosso a profitto dello Stato (nella specie si trattava di un contributo cui erano assoggettati gli importatori di diamanti grezzi, a favore del Fondo sociale per gli operai del settore diamantifero; v. sentenza 1° luglio 1969, cause riunite 2/69 e 3/69, Diamantarbeiders, Racc. pag. 211, in particolare punto 18). La Corte ha dichiarato inoltre che, dato che l'art. 95 del Trattato concerne i tributi interni di qualsiasi natura, un onere o contributo non può essere sottratto alla sfera d'applicazione di tale norma per il fatto di essere riscosso da un ente di diritto pubblico diverso dallo Stato o a suo vantaggio (nella specie si trattava del versamento di un contributo ad un ente di diritto pubblico, l'Ente nazionale per la cellulosa e per la carta); v. sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli e Volpi (Racc. pag. 557, punto 19).

44 — In concreto, come ha sottolineato la Modelo all'udienza, le somme riscosse possono anche essere impiegate per altri scopi pubblici (finanziamento di un'università, investimenti del ministero della Giustizia, edificazione di penitenziari, remunerazioni per il trasporto dei fascicoli giudiziari, spese per il funzionamento della polizia giudiziaria, gestione dei penitenziari, ecc.). Il controllo di questi elementi rientra senza dubbio nella competenza del giudice nazionale. Tuttavia, all'udienza il governo portoghese ha sottolineato che gli introiti della Cassa non sono entrate dello Stato, iscritte in bilancio, ma ha ammesso che il ministero della Giustizia può eccezionalmente consentire l'impiego dei fondi costituiti dagli introiti della Cassa per scopi diversi.

45 — Spetta in ogni caso al giudice nazionale verificare gli elementi relativi al diritto nazionale.

46 — Redazione di un atto pubblico relativo all'aumento di capitale sociale e alla modifica di ragione e sede sociale.

VIII — Conclusione

85. Alla luce di quanto precede, ritengo che le questioni deferite dal Supremo Tribunal Administrativo vadano risolte come segue:

«Gli onorari dovuti al notaio per la redazione in forma di atto pubblico (prescritta per legge) dalle deliberazioni di aumento di capitale o recanti modifiche statutarie, come previsto dal diritto portoghese, non rientrano nel campo di applicazione delle disposizioni della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali».