

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 25 martie 2010¹

1. Corte suprema di cassazione (Italia) a adresat Curții trei întrebări preliminare referitoare la Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului² cu următorul cuprins:

„1) Articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335, potrivit căruia taxa pe majorarea capitalului se aplică unei creșteri a capitalului unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel, trebuie interpretat în sensul că este supus taxei aportul efectiv, iar nu simpla hotărâre de majorare a capitalului rămasă neexecutată?

2) Articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul că taxa este datorată exclusiv de societatea care face aportul, iar nu și de

funcționarul public care întocmește sau primește actul?

3) Mijloacele de apărare puse la dispoziția funcționarului public de legislația națională sunt, în orice caz, conforme principiului proporționalității, având în vedere că articolul 38 din Decretul Președintelui Republicii nr. 131 din 26 aprilie 1986 [(supliment ordinar la GURI nr. 99 din 30 aprilie 1986), în versiunea aplicabilă la data faptelor (denumit în continuare «Decretul nr. 131/1986»)], prevede că nu are relevanță nulitatea sau anulabilitatea hotărârii de majorare a capitalului și admite rambursarea taxei plătite numai după ce o hotărâre civilă de constatare a nulității sau de anulare a dobândit putere de lucru judecat?”

2. Instanța de trimitere consideră necesar răspunsul Curții cu privire la întrebările adresate, înainte de a se putea pronunța asupra recursului introdus de Ministero dell’Economia e delle Finanze și de Agenzia delle Entrate împotriva hotărârii pronunțate la 5 iulie 2004 de Commissione tributaria regionale del Veneto (Italia), prin care aceasta din urmă,

¹ — Limba originală: franceza.

² — JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9. Începând cu 1 ianuarie 2009, Directiva 69/335 a fost abrogată de Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11).

pronunțându-se în apel, a admis o acțiune formulată de domnul Speranza, notar în Padova (Italia), împotriva unei înștiințări de plată privind taxele de înregistrare.

3. Originile litigiului datează din 30 iulie 1993, dată la care adunarea extraordinară a LEJA Srl (denumită în continuare „societatea LEJA”), cu sediul în Padova, a hotărât să se transforme într-o societate pe acțiuni și să își majoreze capitalul social de la 20 000 000 ITL la 58 400 000 000 ITL (denumită în continuare „hotărârea din 30 iulie 1993”). Întreaga majorare de capital trebuia subscrisă de unul dintre cei doi asociați ai societății LEJA, și anume Tecnoitalia Srl, prin intermediul unui aport de 6 244 de acțiuni la Lama dd, societate de drept sloven, a căror valoare a fost apreciată, printr-o expertiză ad-hoc, la 58 380 000 000 ITL.

4. Procesul-verbal al adunării extraordinare anterior menționate a fost redactat de notarul Speranza, care a devenit astfel răspunzător solidar pentru plata taxei de înregistrare, presupunând că această taxă este calificată ca taxă principală, iar nu ca taxă complementară.

5. Dat fiind că hotărârea din 30 iulie 1993 a fost confirmată definitiv de Corte d'appello di Venezia (Italia) și că, pe baza solicitării notarului Speranza, a fost înregistrată, actul de majorare a capitalului a fost supus unei taxe de înregistrare.

6. Autoritatea fiscală a transmis o înștiințare de plată privind suma de 578 102 000 ITL atât societății LEJA, cât și domnului Speranza, în calitate de persoane care răspund solidar pentru plată.

7. Totuși, majorarea de capital decisă de societatea LEJA nu a fost realizată, întrucât a rezultat că societatea Tecnoitalia Srl., care trebuia să subscrie întreaga majorare menționată, nu a putut niciodată să dispună de acțiunile care trebuiau aduse ca aport în acest scop. În aceste condiții, societatea LEJA a fost declarată în stare de faliment. În consecință, domnul Speranza, în calitate de notar instrumentator, a rămas singurul debitor al taxei de înregistrare.

8. Domnul Speranza a formulat o acțiune împotriva înștiințării de plată, respinsă în primă instanță, dar admisă în apel de Commissione tributaria regionale del Veneto.

9. Contrar Commissione tributaria regionale del Veneto care a calificat taxa ca fiind complementară, instanța de trimitere înclină să o califice ca fiind taxă principală și, în consecință, apreciază că, pe baza reglementării naționale, acțiunea domnului Speranza trebuie să fie respinsă. Totuși, această instanță împărtășește dubiul invocat de domnul Speranza cu privire la compatibilitatea reglementării naționale cu dispozițiile Directivei 69/335.

10. În fața Curtii au fost depuse observații scrise de domnul Speranza, de guvernul italian și de Comisia Comunităților Europene. Toți aceștia au fost reprezentați în ședința care a avut loc la 28 ianuarie 2010 la solicitarea domnului Speranza și a guvernului italian.

13. Articolul 1 din Directiva 69/335 prevede că statele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă armonizată în conformitate cu dispozițiile articolelor 2-9 din directiva menționată.

Cadrul juridic

Directiva 69/335

11. Astfel cum rezultă din al doilea considerent al său, Directiva 69/335 urmărește să elimine, printr-un proces de armonizare, obstacole în calea liberei circulații a capitalurilor constând în discriminări, duble impuneri și neconcordanțe cauzate de taxele indirecte pe majorarea capitalului, aplicabile în statele membre.

12. Al șaptelea considerent al directivei menționate precizează că trebuie să se armonizeze taxa pe majorarea capitalului atât din punctul de vedere al structurilor, cât și al costelor sale.

14. 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. Astfel, articolul 4 alineatul (1) litera (c) din această directivă prevede că statele membre aplică impozitul pe capital „creșterii de capital al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel”.

15. Potrivit articolului 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335:

„Taxa este exigibilă:

- (a) în cazul înființării unei societăți de capital sau al creșterii de capital sau de părți sociale, conform articolului 4 alineatul (1) literele (a), (c) și (d): la valoarea actuală a activelor de orice fel ce reprezintă aportul membrilor sau care urmează să fie aportul membrilor, după deducerea obligațiilor de plată asumate și a cheltuielilor realizate de societate în urma fiecărei contribuții. Statele membre pot amâna exigibilitatea taxei pe majorarea capitalului până la realizarea efectivă a aportului.”

Reglementarea națională

16. Taxa de înregistrare este reglementată prin Decretul nr. 131/1986.

17. Potrivit articolului 1 din Decretul nr. 131/1986, „taxa de înregistrare se aplică [...] actelor supuse înregistrării obligatorii și celor înregistrate voluntar”.

18. Potrivit articolului 2 litera (a) din Decretul nr. 131/1986, se înregistrează, conform articolelor următoare din decretul menționat, actele indicate în tariful anexat la acest decret, dacă sunt întocmite în formă scrisă, pe teritoriul statului.

19. Potrivit articolului 4 litera (a) nota 5 partea I din tariful menționat, actele de majorare a capitalului sunt supuse unei taxe egale cu 1 % din majorarea decisă.

20. Conform articolului 27 alineatul 5 din Decretul nr. 131/1986, actele de majorare de capital sunt supuse taxei, din momentul în care au fost omologate.

21. Articolul 38 din Decretul nr. 131/1986 prevede următoarele:

„Nulitatea sau anulabilitatea actului nu atrage scutirea de la obligația de a solicita înregistrarea și de a plăti taxa aferentă.

„Taxa plătită conform alineatului 1 trebuie restituită, pentru partea care excede cota fixă, atunci când actul a fost declarat nul sau a fost anulat pentru un motiv neimputabil părților, prin hotărâre trecută în puterea lucrului judecat, și nu este susceptibil de ratificare, de validare sau de confirmare.”

22. Persoanele supuse la plata taxei sunt definite la articolul 57 din Decretul nr. 131/1986, care prevede următoarele:

„Alături de funcționarii publici care au redactat, au primit sau au autentificat actul și persoanele în interesul cărora a fost solicitată înregistrarea, sunt obligate în solidar la plata taxei părțile contractante, părțile în cauză, persoanele care au semnat sau care ar fi trebuit să semneze declarațiile prevăzute la articolele 12 și 19, precum și cele care au solicitat aplicarea dispozițiilor prevăzute la articolele 633, 796, 800 și 825 din Codul de procedură civilă.

Răspunderea funcționarilor publici nu vizează plata taxelor complementare și rectificative.”

Apreciere

23. Am dori să amintim de la început că, în Hotărârea Aro Tubi Trafilerie³, Curtea s-a pronunțat deja cu privire la taxa de înregistrare reglementată prin Decretul nr. 131/1986. Hotărârea privea taxa de înregistrare percepută cu ocazia unei fuziuni între societăți. În aceeași hotărâre, Curtea a declarat că taxa menționată prezintă caracteristicile unui impozit pe capital în sensul articolelor 1-9 din Directiva 69/335⁴. Deși în prezenta cauză este vorba despre o taxă de înregistrare percepută cu ocazia unei majorări de capital, totuși aceasta constituie un impozit pe capital, în sensul articolelor 1-9 din Directiva 69/335.

24. În consecință, ne vom întemeia pe această premisă care rezultă din hotărârea menționată. În lumina jurisprudenței care

rezultă din Hotărârea Fantask și alții⁵, trebuie totuși menționat că, în ceea ce privește situația de fapt care rezultă din prezentul dosar, calificăm cu ezitare taxa italiană de înregistrare în cauză ca fiind impozit pe capital, în sensul articolelor 1-9 din Directiva 69/335, iar nu ca fiind taxă asimilată impozitului pe capital, în sensul articolului 10 din directiva menționată. Dacă taxa italiană de înregistrare constituie o taxă asimilată impozitului pe capital, reglementarea națională ar fi contrară aceleiași directive și, în consecință, întrebările adresate și-ar pierde sensul.

25. Guvernul italian a considerat că ordinea logică a întrebărilor preliminare adresate trebuie modificată și, potrivit acestuia, a doua întrebare constituie, în cauză, întrebarea fundamentală.

26. Nu împărtășim acest punct de vedere. Deoarece răspunsurile la a doua și la a treia întrebare preliminară depind de răspunsul la prima întrebare, vom trata întrebările în ordinea în care au fost adresate.

3 — Hotărârea din 30 martie 2006 (C-46/04, Rec., p. I-3009).

4 — A se vedea în acest sens Hotărârea Aro Tubi Trafilerie (citată la nota de subsol 3, punctul 28).

5 — Hotărârea din 2 decembrie 1997 (C-188/95, Rec., p. I-6783). Hotărârea din 26 septembrie 2000, IGI (C-134/99, Rec., p. I-7717), și Hotărârea din 21 iunie 2001, SONAE (C-206/99, Rec., p. I-4679), au urmat aceeași abordare.

Cu privire la prima întrebare

27. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă aplicarea impozitului pe capital majorării de capital social al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel, astfel cum este prevăzută la articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335, depinde de realizarea efectivă a unui astfel de aport.

28. Cu titlu introductiv, amintim că expresia „a supune la plata taxei”, utilizată de instanța de trimitere, precum și la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 69/335 desemnează un proces fiscal, declanșat de un fapt generator, care se compune din mai multe etape.

29. Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 69/335 nu cuprinde decât enumerarea tranzacțiilor care sunt supuse plății impozitului pe capital, între care figurează, de asemenea, majorarea capitalului social al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel. Această dispoziție nu abordează diferitele etape ale procesului fiscal, cum ar fi cea a individualizării și a percepției impozitului. Rezultă că dispoziția menționată nu poate contribui, nici direct, nici indirect, la formularea unui răspuns la prima întrebare adresată de instanța de trimitere.

30. Cu toate acestea, este necesar să se verifice dacă Directiva 69/335 nu conține alte dispoziții care ar putea fi utile pentru soluționarea problemei expuse.

31. În opinia noastră, ar putea fi vorba despre articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335, care, având în vedere individualizarea impozitului pe capital perceput cu ocazia unei majorări a capitalului social al unei societăți de capital, definește baza impozabilă a unei asemenea taxe. În sensul acestei dispoziții, baza impozabilă constă în valoarea actuală a activelor de orice fel care reprezintă aportul membrilor sau „care urmează să fie aportul”⁶ membrilor, după deducerea obligațiilor de plată asumate și a cheltuielilor realizate de societate în urma fiecărei contribuții.

32. În plus, articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 conferă statelor membre posibilitatea de a nu percepe taxa pe majorarea capitalului decât după realizarea efectivă a aportului.

33. Astfel cum Curtea a constatat deja, acest articol, la fel ca articolul 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, nu precizează la ce moment intervine faptul generator al impozitului pe capital. Aporturile care urmează să fie efectuate pot, de asemenea, să conducă la perceperea impozitului pe capital. Trebuie să se considere că intră sub incidența acestei dispoziții aporturile pe care o persoană fizică

6 — Sublinierea noastră.

sau juridică are obligația de a le efectua și care au un caracter cert⁷.

34. Condiția care rezultă din jurisprudența anterior menționată, potrivit căreia aportul care urmează să fie efectuat trebuie să aibă un caracter cert, trebuie înțeleasă, în opinia noastră, în sensul că aportul trebuie să fie necondiționat.

35. Considerăm că, potrivit jurisprudenței menționate anterior, din articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 se poate deduce că individualizarea impozitului pe capital, ca una dintre etapele unui proces fiscal care constă în calcularea taxei, prin aplicarea unei cote bazei impozabile, poate preceda însăși efectuarea aportului.

36. Articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 conferă statelor membre o marjă de apreciere pentru definirea momentului în care acestea efectuează individualizarea taxei. Facultatea recunoscută statelor membre de a amâna exigibilitatea taxei pe majorarea capitalului până la realizarea efectivă a aportului înseamnă că statele membre au, de asemenea, posibilitatea de a individualiza impozitul pe capital înainte chiar de realizarea aportului.

37. Astfel, posibilitatea de a individualiza impozitul pe capital chiar înainte de realizarea

aportului presupune că faptul generator al impozitului pe capital, care trebuie să precedă individualizarea impozitului pe capital, poate avea forma unui act juridic⁸, ca în prezenta cauză⁹.

38. Totuși, trebuie adăugat că individualizarea impozitului pe capital nu se poate confunda sau identifica cu perceperea sa. Individualizarea, ca una dintre etapele de calcul ale taxei prin aplicarea unei cote bazei impozabile, și perceperea, ca una dintre etapele de plată efectivă a taxei, reprezintă două etape diferite ale procesului fiscal.

39. În timp ce individualizarea de către statele membre a impozitului pe capital este influențată în parte de articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335, această directivă nu cuprinde nicio dispoziție referitoare la percepere. Pe de altă parte, nu trebuie pierdut din vedere că, potrivit celui de al șaptelea considerent al său, Directiva 69/335 vizează armonizarea impozitului pe capital atât în ceea ce privește structurile, cât și cotele sale. Rezultă că Directiva 69/335 nu are ca obiect armonizarea ca atare a întregului proces fiscal referitor la impozitul pe capital. În consecință, reglementarea referitoare la perceperea

8 — Abordarea precedentă poate părea contrară celei urmate de Curte în Hotărârea Aro Tubi Trăflerie (citată la nota de subsol 3, punctul 27), în care Curtea a apreciat, având în vedere caracterul proporțional al taxei de înregistrare în cauză, percepută la cota de 1% din valoarea aporturilor din societate, că era necesar să se considere că faptul generator al unei asemenea taxe îl reprezintă însuși aportul. Cu toate acestea, o astfel de abordare trebuie apreciată în contextul respectivei cauze, în care Curtea a încercat să distingă între impozitul pe capital și taxa asimilată impozitului pe capital în înțelesul Directivei 69/335.

9 — Trebuie să se sublinieze că, în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, instanța de trimitere a constatat că taxele de înregistrare constituie, în dreptul național, taxe specifice pe documente.

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2002, ESTAG (C-339/99, Rec., p. I-8837, punctele 49 și 50).

impozitului pe capital și a obligației de plată a taxei datorate ține de competența statelor membre. în mod eficace pe parcursul procesului fiscal prin obiecția că aportul nu poate fi executat.

40. Cu toate acestea, trebuie să se țină cont, de asemenea, că individualizarea și perceperea impozitului pe capital independent de efectuarea aportului ar putea cauza pierderea unui aspect din domeniul de aplicare material al articolului 1 din Directiva 69/335, potrivit căruia statele membre aplică aporturilor societăților de capitaluri o taxă armonizată în conformitate cu dispozițiile articolelor 2-9 din directiva menționată.

41. Individualizarea și perceperea impozitului pe capital fără efectuarea aportului ar avea ca efect o astfel de protejare a interesului statului de a individualiza și de a percepe taxele încât aceasta ar fi în final injustă pentru contribuabili și ar îmbogăți statul cu taxa plătită, deși aportul nu a fost realizat efectiv.

42. Prin urmare, considerăm că la prima întrebare preliminară Curtea ar trebui să răspundă că articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul că poate fi supusă la plata impozitului pe capital simpla hotărâre de majorare a capitalului social al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel. Cu toate acestea, debitorul trebuie să aibă posibilitatea să se apere

Cu privire la a doua întrebare

43. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească cui i se aplică impozitul pe capital sau, mai precis, cine este debitorul obligației fiscale rezultate din majorarea capitalului social al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335.

44. Punctul de plecare al răspunsului la această întrebare îl reprezintă clarificarea noțiunii „obligație fiscală”. Este vorba, în principiu, de obligația unui contribuabil de a plăti taxa care a fost individualizată în sarcina sa în temeiul legii și conform acesteia.

45. Nașterea unei astfel de obligații în sarcina unui contribuabil depinde întotdeauna de un fapt generator, care permite statului să individualizeze și apoi să perceapă taxa. În speță, hotărârea de majorare a capitalului

social al unei societăți pe acțiuni prin aportul de acțiuni ale altei societăți constituie faptul generator al taxei de înregistrare.

în vederea garantării executării obligației fiscale de către un contribuabil. Situația este similară în prezenta cauză.

46. Curtea a declarat deja că, potrivit economiei și sistemului Directivei 69/335, impozitul pe capital este perceput de la societatea de capital, care este destinatarul aportului respectiv¹⁰. Aceasta înseamnă că, în speță, societatea LEJA trebuie să fie debitoare impozitului pe capital, iar nu domnul Speranza, în calitate de notar instrumentator. Societatea LEJA este cea care a beneficiat sau, mai curând, ar fi trebuit să beneficieze de aportul stabilit.

47. În această privință, trebuie amintit totuși că Directiva 69/335, în sine, nu reglementează modalitățile de percepere a impozitului pe capital. În consecință, rezultă că, în general, acest aspect ține de competența statelor membre. Totuși, modalitățile de percepere a impozitului pe capital includ, în opinia noastră, orice dispoziție aptă să garanteze executarea obligației fiscale de către contribuabil.

48. Răspunderea solidară a persoanelor care, pentru anumite motive prevăzute de lege sau întemeiate pe lege, influențează nașterea unei obligații fiscale reprezintă unul dintre mijloacele utilizate în mod curent de statele membre

49. Deși notarul are obligația să plătească suma care reprezintă taxa de înregistrare, nu este vorba, în ceea ce îl privește, de obligația fiscală ce rezultă din faptul generator al taxei de înregistrare. Obligația notarului de a plăti taxa de înregistrare este rezultatul răspunderii sale solidare.

50. Trebuie adăugat și că, în cazul notarului, este vorba de o răspundere și de o obligație solidară. În consecință, este exclus ca taxa de înregistrare să fie plătită de două ori. Astfel, în caz de răspundere solidară, executarea obligației de unul dintre debitori atrage stingerea obligației în ceea ce îi privește pe ceilalți debitori.

51. Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că singura persoană care are obligația fiscală rezultată din majorarea capitalului social al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335, este societatea care beneficiază de aport. Nu trebuie să se confunde obligația fiscală menționată cu obligația notarului de a plăti o sumă care reprezintă taxa de înregistrare, în temeiul răspunderii solidare prevăzute în dreptul național cu titlu de garanție.

10 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2002, ESTAG (C-339/99, Rec., p. I-8837, punctele 44-47), și Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Rec., p. I-525, punctul 25).

Cu privire la a treia întrebare

52. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă mijloacele de apărare recunoscute de reglementarea italiană în beneficiul funcționarului public sunt conforme cu principiul proporționalității, având în vedere că articolul 38 din Decretul nr. 131/1986 prevede că nu are relevanță nulitatea sau posibilitatea de a anula hotărârea de majorare a capitalului și admite rambursarea taxei plătite numai în temeiul unei sentințe civile de constatare a nulității sau de anulare care a dobândit putere de lucru judecat.

53. Astfel cum am menționat deja, întrucât Directiva 69/335, ca atare, nu reglementează condițiile de percepere a impozitului pe capital, aceasta nu reglementează nici garanțiile executării unei obligații fiscale. Aceste aspecte sunt străine de obiectul și de scopul Directivei 69/335.

54. În consecință, modalitățile de percepere a impozitului pe capital și protejarea persoanei care răspunde solidar, și anume, în speță, a notarului instrumentator, împotriva individualizării și a percepției taxei de înregistrare reprezentând impozitul pe capital perceput

cu ocazia majorării capitalului social al unei societăți de capital, prin aporturi de orice fel, în sensul Directivei 69/335, atunci când aportul nu a fost realizat în mod efectiv, ține de competența statelor membre. Trebuie să subliniem că, în opinia noastră, nici poziția notarului în calitate de persoană care răspunde solidar pentru plata taxei de înregistrare, nici mijloacele de apărare susceptibile să fie invocate de această persoană nu au incidență asupra realizării obiectivelor urmărite de Directiva 69/335.

55. Ținând seama de cele ce precedă, considerăm, prin urmare, că guvernul italian invocă în mod întemeiat necompetența Curții de a răspunde la a treia întrebare preliminară adresată.

56. Cu toate acestea, din motive de exhaustivitate, vom examina raportul care poate exista între principiul proporționalității, astfel cum este determinat în jurisprudența Curții în cauze similare, și protejarea notarului împotriva stabilirii și a percepției unei taxe de înregistrare care intră în domeniul de aplicare al Directivei 69/335 în cazul în care aportul nu a fost realizat în mod efectiv.

57. Rezultă din jurisprudența Curții că principiul proporționalității impune statelor membre să recurgă la mijloace care, deși

permit să se atingă în mod eficient un obiectiv determinat, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația comunitară, în speță prin Directiva 69/335¹¹.

58. În prezenta cauză, rezultă că, deși statele membre pot adopta măsuri în vederea protejării optime a intereselor lor financiare și, în consecință, inclusiv a intereselor lor de a individualiza și de a percepe impozitul pe capital, măsurile menționate nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv.

59. Din descrierea reglementării italiene a taxei de înregistrare făcută de instanța de trimitere rezultă că această reglementare prevede posibilitatea restituirii taxei plătite, cu condiția ca actul în temeiul căruia a fost individualizată taxa să fie declarat nul sau să fie anulat. Totuși, autoritatea fiscală nu este competentă să ia o astfel de decizie, care ține de competența instanței civile.

60. În cererea sa de pronunțare a unei hotărâri preliminare, instanța de trimitere a susținut că, potrivit articolului 27 din Legea nr. 89 din 16 februarie 1913 privind

activitatea notarială, notarul este obligat, pe de altă parte, să își exercite atribuțiile atunci când acest lucru i se solicită. Totuși guvernul italian a precizat că, potrivit articolului 28 din legea menționată, notarului i se permite să refuze redactarea oricărui act care îi este solicitat dacă părțile nu îi remit acestuia cuantumul taxelor, al onorariilor și al cheltuielilor referitoare la act. Această autorizare ar putea fi interpretată ca fiind un mijloc de protejare preventivă împotriva unei eventuale obligații de plată a taxei de înregistrare întemeiată pe răspunderea sa solidară.

61. În plus, nu trebuie neglijată posibilitatea recunoscută notarului de a exercita o acțiune în regres împotriva societății de capital, atunci când ar trebui să execute obligația sa solidară.

62. Posibilitatea notarului de a refuza redactarea actului, precum și de a exercita o acțiune în regres împotriva societății de capital nu pare să aibă o influență determinantă pentru răspunsul care urmează să fie dat la a treia întrebare preliminară. Evident, aceasta nu înseamnă că am dori să contestăm importanța unor astfel de posibilități.

63. Considerăm că este importantă doar posibilitatea protejării juridice a notarului care urmărește rambursarea sumei corespunzătoare taxei ce a fost plătită în temeiul răspunderii solidare.

11 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctele 46 și 47), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 52), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rep., p. I-771, punctele 19 și 20), precum și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 23).

64. Astfel după cum am observat deja, hotărârea de majorare a capitalului social al unei societăți, care trebuie redactată de notar, constituie faptul generator al taxei italiene de înregistrare. Acest fapt generator există ca fapt obiectiv și, pe tot parcursul existenței sale, produce efectele juridice prevăzute de lege.

65. În consecință, în absența declarării nulității sau a anulării hotărârii de majorare a capitalului social al societății, faptul generator ar subzista și ar fi suficient pentru a constitui

temeiul dreptului statului de a individualiza și de a percepe impozitul pe capital.

66. Pentru acest motiv, ținând cont de faptul că nu este posibil să se obțină rambursarea taxei plătite numai după obținerea unei hotărâri civile de constatare a nulității sau de anulare a hotărârii de majorare a capitalului social al societății respective, considerăm că mijloacele de apărare conferite notarului în reglementarea italiană sunt conforme cu principiul proporționalității, deoarece, în realitate, este vorba despre singurul mijloc de a face să nu mai existe decizia în cauză, care a constituit faptul generator al impozitului pe capital, precum și efectele sale juridice.

Concluzie

67. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă după cum urmează întrebărilor preliminare adresate de Corte suprema di cassazione:

„1) Articolul 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului trebuie interpretat în sensul că este posibil să se supună impozitului pe capital simpla hotărâre de majorare a capitalului social al unei societăți de capital prin aporturi de

orice fel. Cu toate acestea, debitorul trebuie să aibă posibilitatea de a se apăra eficient pe parcursul procesului fiscal prin obiecția că aportul nu poate fi executat.

- 2) Singura persoană care are obligația fiscală rezultată din majorarea capitalului social al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel, în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335, este societatea care beneficiază de aport. Nu trebuie să se confunde obligația fiscală menționată cu obligația care îl determină pe notar să plătească o sumă care reprezintă taxa de înregistrare, în temeiul răspunderii solidare prevăzute în dreptul național cu titlu de garanție.

- 3) Posibilitatea recunoscută funcționarului public care a redactat, a primit sau a autentificat actul de majorare a capitalului social al unei societăți de capital, obligat în solidar la plata impozitului pe capital, de a obține rambursarea taxei achitate numai după obținerea unei hotărâri civile de constatare a nulității sau de anulare a hotărârii de majorare a capitalului social al unei societăți care a dobândit putere de lucru judecat este, având în vedere efectele juridice ale influenței notarului asupra actului de majorare a capitalului social al unei societăți de capital, conformă cu principiul proporționalității.”