CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. L.A. GEELHOED presentadas el 16 de junio de 2005 [1]

I. Introducción

1. Mediante la petición de decisión prejudicial que plantea en este asunto, el Landgericht Baden-Baden pregunta al Tribunal de Justicia si están prohibidos, con arreglo al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, [2] los derechos percibidos por la elevación a escritura pública por un notario público de un contrato por el que se ceden a una sociedad las participaciones que se poseen en otra, en concepto de aportación para aumentar el capital de la primera. En el curso del procedimiento sustanciado ante el Tribunal de Justicia también se ha suscitado la cuestión de si estos derechos pueden estar autorizados al amparo de la excepción contenida en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva con respecto a los impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios.

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171) (en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).

II. Marco jurídico

A. *Normativa comunitaria*

2. Las disposiciones de la Directiva 69/335 pertinentes en este asunto son las siguientes:

«*Artículo 3*

1. A los efectos de la presente Directiva se entenderá por sociedad de capital:

a) las sociedades de derecho belga, alemán, francés, italiano, luxemburgués y holandés denominadas, respectivamente:

[...]

— société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschraenkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée;

[...]

Artículo 4

1. Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

a) la constitución de una sociedad de capital;

[...]

c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;

[...]

Artículo 10

Al margen del impuesto sobre las aportaciones, los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas [jurídicas] que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma:

a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;

b) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4;

c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas [jurídicas] que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.

[...]

Artículo 12

1. No obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos 10 y 11, los Estados miembros podrán percibir:

a) impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no;

[...]

e) derechos que tengan un carácter remunerativo;

[...]»

B. *Derecho nacional*

3. Con arreglo al artículo 36, apartado 2, de la Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Ley federal sobre las tasas relativas a la jurisdicción voluntaria; también denominada «Kostenordnung»; en lo sucesivo, «KostO»), [3] por la autorización de contratos se percibe el doble del derecho de base.

4. El artículo 15, apartado 3, de la Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränker Haftung [4] (Ley de sociedades de responsabilidad limitada; en lo sucesivo, «GGmbH») establece que la cesión de participaciones por los socios debe realizarse mediante un contrato elevado a escritura pública.

III. Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

5. El 30 de julio de 2002, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (en lo sucesivo, «ARBmbH») acordó convertir a euros su capital nominal de 100.000 DEM y aumentarlo a 100.000 euros mediante una aportación no dineraria constituida por la participación societaria única en ARKU Maschinenbau GmbH. El socio único de ambas sociedades era, en aquel momento, el Sr.

3 — Ley de 26 de julio de 1957 (BGBl. I p. 960), en su versión modificada por la Ley de 22 de febrero de 2002 (BGBl. I p. 981).

4 — Ley de 20 de abril de 1892 (RGBl. p. 477), en su versión modificada por la Ley de 19 de julio de 2002 (BGBl. I p. 2681).

Albert Reiss. El contrato de aportación se incorporó como anexo a la escritura relativa al acuerdo por el que se aumentaba el capital.

6. El aumento de capital fue inscrito en el Registro Mercantil del Amtsgrericht Baden-Baden el 4 de noviembre de 2002. Además de con otros derechos, la cesión de las participaciones en la sociedad ARKU Maschinenbau GmbH se gravó, en virtud del artículo 36, apartado 2, del KostO, con los denominados «derechos 20/10» (el doble de la cuantía de base), por un importe de 11.424,00 euros más IVA, calculados a partir de un valor de la operación correspondiente al valor real de las participaciones cedidas, que se elevaba a 3.763.443,90 euros.

7. ARmbH interpuso un recurso ante el Amtsgericht Baden-Baden, por el que impugnaba esta liquidación. La impugnación fue desestimada por dicho Tribunal por considerar que el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 carece de pertinencia, que los requisitos formales establecidos para la cesión de las participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada se basan en el apartado 15, apartado 3, de la GGmbH y que la obligación de pagar los derechos recae sobre el deudor de éstas, con independencia de que se trate de una sociedad de capital o de una persona física.

8. Posteriormente, ARBmbH interpuso un recurso ante el Landgericht Baden-Baden, alegando que los derechos exigidos por la elevación a escritura pública de un contrato de cesión de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada, exigidas con arreglo al artículo 15, apartado 3, de la GGmbH, constituyen un impuesto prohibido en virtud del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335.

9. Al considerar que en estas circunstancias el resultado del procedimiento dependía de la interpretación que se diese al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, y que no se cumplían los requisitos exigidos para aplicar una excepción con arreglo al artículo 12 de la Directiva 69/335, en particular con arreglo a su apartado 1, letra e), el Landgericht Baden-Baden decidió suspender el procedimiento y plantear la siguiente cuestión prejudicial en virtud del artículo 234 CE:

«¿Comprende también el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en la versión resultante de la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, los derechos por elevación a escritura pública de la cesión de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada?»

10. El Gobierno del Land Baden-Württemberg (en lo sucesivo, «Land») y la Comisión han presentado observaciones escritas.

11. Al examinar este asunto, el Tribunal de Justicia decidió inicialmente resolver mediante auto motivado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento. Sin embargo, a raíz de las objeciones planteadas por el Land de que no todos los aspectos de la respuesta a la cuestión prejudicial podían deducirse claramente de la jurisprudencia, reconsideró su postura y decidió resolver la cuestión planteada mediante sentencia.

IV. En cuanto al fondo

12. La cuestión prejudicial planteada por el Landgericht está redactada en términos bastante generales y no hace referencia a todos los aspectos necesarios para dar una respuesta que resulte útil para resolver el asunto de que conoce. Debe señalarse, sobre la base de la información contenida en los autos, que la cuestión alude a la situación en la que los notarios, funcionarios del Land, perciben los derechos controvertidos y que la cesión de las participaciones está vinculada al aumento del capital social de una sociedad de capitales. Además, de las observaciones escritas presentadas por el Land se desprende que la resolución del recurso puede también depender de la posible aplicabilidad de la excepción contenida en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335. Por consiguiente, es necesario responder a la cuestión planteada tomando en consideración todos estos aspectos.

13. El Land sostiene que debe darse una respuesta negativa a la cuestión planteada. Afirma que el requisito de escritura pública establecido en el artículo 15, apartado 3, GGmbH no se exige a la sociedad cuyas participaciones se ceden (ARKU Maschinenbau), sino al socio anterior (el Sr. Albert Reiss) y al nuevo socio (ARBmbH). Son ellos quienes deben pagar los derechos y no la sociedad cuyas participaciones han sido cedidas. A su juicio, ésta es la razón por la que la operación no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335. A continuación, el Land señala que, en todo caso, los derechos podrían tener cabida en el artículo 10, letra b), de la Directiva 69/335, puesto que son una contraprestación por la prestación de un servicio que forma parte de una operación contemplada en el artículo 4 de la Directiva 69/335, en concreto, el aumento del capital social de ARBmbH. El Land añade que, con independencia de que la tasa controvertida infrinja el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, debe considerarse que constituye un impuesto sobre la transmisión de valores mobiliarios en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 y, por lo tanto, no está sujeta a la prohibición establecida en aquella disposición.

14. La Comisión sostiene la opinión contraria y se remite a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que ha declarado que

los derechos percibidos por los notarios públicos en relación con formalidades exigidas para el aumento de capital están prohibidas con arreglo al artículo 10, apartado c), de la Directiva 69/335. [5] Aunque indica que la elevación a escritura pública de la cesión de participaciones es en sí misma independiente de la forma jurídica que adopten las partes contratantes, destaca que en el presente asunto la cesión es un requisito imperativo para el aumento del capital social de ARBmbH. Esta tesis viene respaldada por el hecho de que el contrato de cesión de participaciones se incorpora como anexo a la escritura pública en la que se hace constar el aumento de capital. Dado que la cesión de participaciones es parte integrante de la operación de aumento de capital y los derechos gravan una formalidad vinculada a dicha operación, debe considerarse que está prohibida por el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335. La Comisión añade que, con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, tales derechos no pueden ser superiores a los costes efectivamente generados.

15. Aunque la cuestión concreta planteada en la resolución de remisión no haya sido todavía explícitamente abordada por el Tribunal de Justicia, la jurisprudencia sobre la Directiva 69/335 ofrece suficientes criterios para dilucidar si resulta aplicable el artículo 10, letra c), de la Directiva en las circunstancias que concurren en el presente asunto. En cambio, la aplicabilidad del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva es una cuestión relativamente nueva y exige un examen detallado.

16. En primer lugar, debe recordarse la función del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 en el sistema de la Directiva en su conjunto. La Directiva 69/335 sustituye los diferentes tipos de impuestos indirectos establecidos por los Estados miembros para gravar la concentración de capitales por un único impuesto sobre las aportaciones. Este impuesto debe percibirse en una sola ocasión sobre la base de una estructura armonizada y de tipos armonizados. La prohibición del artículo 10 de otros impuestos que presenten características similares al que grava las aportaciones tiene por objeto proteger el sistema de impuesto único sobre las aportaciones y garantizar que este sistema no se eluda, de forma deliberada o no, mediante la introducción de este tipo de gravámenes. [6] Dicho objetivo ha sido claramente el principio rector que ha seguido el Tribunal de Justicia para establecer el alcance de esta disposición.

17. El Tribunal de Justicia ya ha respondido a la cuestión de si derechos notariales como los controvertidos en el litigio principal pertenecen a la categoría de «impuesto, cualquiera que sea su forma» en el sentido del artículo 10, apartado c), de la Directiva

5 — Sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros (C-188/95, Rec. p. I-6783), apartado 22; de 29 de septiembre de 1999, Modelo (C-56/98, Rec. p. I-6427), apartado 25, y de 21 de septiembre de 2000, Modelo Continente (C-19/99, Rec. p. I-7213), apartado 25.

6 — Véase la el último considerando de la exposición de motivos. Véase, también, la sentencia Modelo, citada en la nota anterior, apartado 27.

69/335, en la sentencia Modelo [7] y en el auto dictado en el asunto Gründerzentrum. [8] De hecho, este último se refería a la situación existente en el Land Baden-Württemberg. Según esta jurisprudencia, [9] constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335 los derechos:

— percibidos por la autorización de una escritura pública en la que se hace constar una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335,

— en el marco de un sistema caracterizado por el hecho de que los notarios son funcionarios del Estado

— y de que los derechos se abonan en parte al Estado para financiar tareas de éste.

Habida cuenta de que el Tribunal de Justicia ha declarado ya que el sistema notarial del Land Baden-Württemberg es de este tipo, los derechos de que se trata son por su propia naturaleza impuestos en el sentido del artículo 10 de la Directiva 69/335 y están prohibidos en la medida en que se refieren a una operación o a una transacción comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición.

18. La prohibición del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 se aplica a los impuestos que gravan la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que una sociedad pueda estar sometida por razón de su forma jurídica. Al explicar las razones de esta prohibición, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Denkavit Internationaal y otros [10] que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen, sin embargo, sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital. El mantenimiento de tales derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva. [11]

19. Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha declarado que la prohibición establecida por el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 afecta no sólo a los derechos abonados con motivo de la inscripción de nuevas sociedades, sino también a los derechos que se devengan por la inscripción de los aumentos de capital de

7 — Citada en la nota 5.

8 — Auto de 21 de marzo de 20O2 (C-264/00, Rec. p. I-3333).

9 — Véase el apartado 27 del auto. Véase, también, la sentencia Modelo, citada en la nota 5, apartado 22.

10 — Sentencia de 11 de junio de 1996 (C-2/94, Rec. p. I-2827).

11 — Apartado 23 de la sentencia y sentencia Modelo, citada en la nota 5, apartado 24.

las sociedades, ya que éstos también se perciben con motivo de una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de dichas sociedades. Aunque no constituye, en sentido estricto, un requisito previo al ejercicio de la actividad de las sociedades, la inscripción de sus aumentos de capital condiciona el ejercicio y la práctica de esta actividad. [12]

20. El derecho percibido en el litigio principal se impone en razón de la elevación a escritura pública de la cesión de participaciones realizada por los socios de la sociedad de capital. Ésta es una formalidad esencial para realizar dicha cesión con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15, apartado 3, de la GGmbH. En sentido general, este requisito se aplica con independencia de la forma legal que revistan el cedente y el cesionario. Como tal, el derecho que grava esta formalidad no parece tener cabida en el ámbito del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335. Sin embargo, esta conclusión queda desvirtuada en las circunstancias del presente asunto, en el que existe un vínculo jurídico y económico directo entre la cesión de participaciones y el aumento del capital social de ARBmbH. Comparto la opinión de la Comisión de que, en esta situación, la cesión de participaciones debe considerarse parte integrante de la operación de aumento de capital. En efecto, la cesión estaba destinada a financiar el aumento de capital de la sociedad de capital receptora y el contrato se incorpora a la escritura en la que se hace constar el aumento de capital. En estas circunstancias, todos los derechos que gravan las formalidades establecidas por el Derecho nacional para cumplir las diversas exigencias de la operación de aumento de capital están vinculados a la forma de la sociedad de que se trata y deben considerarse impuestos prohibidos por el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335.

21. Cualquier otra solución legitimaría la imposición de un derecho adicional sobre las operaciones de concentración de capital, lo que vulneraría el principio de un único impuesto sobre las aportaciones y reduciría la eficacia del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 en la protección de este principio.

22. En cambio, cuando no existen vínculos económicos ni jurídicos entre la cesión de participaciones y la concentración o el aumento de capital de una sociedad, como ocurre en un asunto paralelo que actualmente está pendiente ante el Tribunal de Justicia, [13] quedarán excluidos del ámbito de aplicación del artículo 10, letra c), de la

12 — Sentencia Fantask y otros, citada en la nota 5, apartado 22.

13 — Asunto C-193/04, Organon Portugesa, en el que el Tribunal de Justicia, en aplicación del artículo 20, apartado 5, del Estatuto del Tribunal de Justicia, dictará sentencia sin que el Abogado General presente sus conclusiones.

Directiva 69/335 los derechos percibidos por un notario público, en un sistema que reúna las características descritas en el punto 17, con respecto al cumplimiento de las formalidades necesarias para la cesión de participaciones.

23. Por último, cabe señalar, en relación con la aplicabilidad del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, que carece de pertinencia el hecho, destacado por el Land, de que la sociedad cuyas acciones se ceden (ARKU Maschinenbau) no sea el deudor de los derechos notariales devengados por la elevación a escritura pública de la cesión. Lo que importa es que se está percibiendo una tasa vinculada formalmente a una operación que se incluye en el ámbito de aplicación de la Directiva y que puede tener un efecto disuasorio sobre la libre circulación de capitales.

24. El aspecto que debe debatirse a continuación es si, como ha alegado el Land, la tasa relativa a la cesión de participaciones puede ser excluida de la prohibición del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 por tratarse de un «impuesto sobre la transmisión de valores mobiliarios» en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva. De conformidad con esta disposición, «no obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos 10 y 11», los Estados miembros pueden establecer estos derechos, liquidados estimativamente o no.

25. En el marco del asunto Codan, [14] que guardaba cierto paralelismo con el presente litigio, el Tribunal de Justicia tuvo ocasión de interpretar el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335. El asunto Codan se originó por la recaudación en Dinamarca de un impuesto sobre la transmisión de acciones cuando la sociedad adquirente aumentó su capital en una cantidad equivalente al valor de las acciones transmitidas. La cuestión planteada al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional nacional se refería a si el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva era aplicable a los impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, con independencia de que la empresa emisora de dichas acciones estuviera autorizada a cotizar en bolsa y de que la transmisión de las acciones tuviera lugar en bolsa o directamente entre el cedente y el adquirente. El órgano jurisdiccional nacional no planteó ninguna cuestión sobre la posible aplicación del artículo 10 de la Directiva 69/335, dado que las partes en el procedimiento principal estaban de acuerdo en que la operación estaba comprendida dentro del ámbito de la Directiva. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia respondió a la cuestión concreta planteada por el órgano jurisdiccional danés y no abordó expresamente ni el ámbito de aplicación exacto del artículo 12, apartado 1, letra a), ni la relación entre esta disposición y los artículos 10 y 11 de la Directiva.

26. La relación entre el artículo 12, por un lado, y los artículos 10 y 11, por otro, viene establecida por las primeras palabras de la

14 — Sentencia de 17 de diciembre de 1998 (C-236/97, Rec. I-8679).

primera de estas disposiciones, que hace referencia directa a las dos últimas. Sin embargo, el modo en que se ha expresado es aparentemente diferente en las distintas versiones lingüísticas del artículo 12. Mientras que algunas versiones lingüísticas indican claramente que el artículo 12 constituye una excepción a lo dispuesto en los artículos 10 y 11 («Par dérogation», «In Abweichung», «in deroga», «In afwijking», «Em derrogação», «poiketen»), otras versiones lingüísticas usan una terminología que sugiere que el artículo 12 trata de delimitar su ámbito por oposición a los artículos 10 y 11 («Notwithstanding», «No obstante», «Uanset», «Utan hinder»). Esta diferencia es significativa. De considerar que el artículo 12 de la Directiva constituye una excepción a los artículos 10 y 11, los impuestos enumerados en esta disposición podrían percibirse a pesar de estar comprendidos en el ámbito de aplicación de las prohibiciones contenidas en las dos últimas disposiciones. Si, por el contrario, el artículo 12 de la Directiva estuviera determinando el ámbito de los artículos 10 y 11, los impuestos de que se trata sólo podrían estar comprendidos o dentro del ámbito de los artículos 10 y 11 o dentro del ámbito del artículo 12.

27. Los principios para interpretar una disposición de Derecho comunitario en caso de divergencia entre las versiones lingüísticas están bien establecidos. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, que destaca la necesidad de una interpretación uniforme, en caso de discrepancia entre las versiones lingüísticas la disposición de que se trate debe ser interpretada en función del sistema general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte. [15]

28. Por lo que se refiere a la finalidad de la Directiva 69/335, el Tribunal de Justicia recordó también en la sentencia Codan, remitiéndose a los considerandos de la exposición de motivos de la Directiva, que «ésta se propone promover la libertad de circulación de capitales, considerada esencial para crear una unión económica con características análogas a las de un mercado interior. Alcanzar dicho objetivo supone, en cuanto a la tributación que grava la concentración de capitales, la supresión de los impuestos indirectos hasta entonces vigentes en los Estados miembros, y la aplicación, en su lugar, de un impuesto percibido una sola vez en el mercado común e igual en todos los Estados miembros». [16] Como he expuesto en el punto 16 de estas conclusiones, el artículo 10 de la Directiva tiene por objeto, más concretamente, garantizar que no se eluda, de forma deliberada o no, el impuesto único sobre las aportaciones mediante la introducción de otros impuestos que graven la concentración o el aumento de capitales.

29. Por consiguiente, tanto el objetivo de la Directiva 69/335 como la función del artículo 10 en el sistema de la Directiva deben ser decisivos para determinar el modo en que ha de interpretarse el artículo 12. En

15 — Sentencia Codan, citada en la nota anterior, apartado 26 y la jurisprudencia citada. Véase, también, la sentencia de 9 de enero de 2003, Givane y otros (C-257/00, Rec. p. I-345), apartado 37.

16 — Apartado 27 de la sentencia.

cualquier caso, esta disposición no puede entenderse de modo que comprometa la eficacia o el «efecto útil» de la Directiva.

30. Siguiendo esta línea de razonamiento, estimo que permitir, con arreglo al artículo 12 de la Directiva, la imposición de un derecho que se ha calificado de impuesto indirecto sobre la concentración de capitales, en el sentido del artículo 10 de la Directiva, privaría a esta última disposición de su finalidad. Por esta razón, no puede considerarse, a mi juicio, que el artículo 12 constituya una excepción a la prohibición comprendida en el artículo 10. Más bien, determina el ámbito de dicha disposición, al indicar las categorías de derechos que, por su naturaleza, normalmente no constituirán un obstáculo para la concentración de capitales.

31. Por consiguiente, a la luz de la interpretación dada al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva no puede aplicarse a los derechos que graven la elevación a escritura pública de operaciones que estén económica y jurídicamente relacionadas con la concentración de capitales o con el aumento del capital social de una sociedad de capital. Dicha disposición puede aplicarse únicamente a los derechos que graven la cesión de participaciones cuando no exista dicha relación. Si el artículo 12, apartado 1, letra a), se interpretara de otro modo, quedaría comprometida la eficacia del sistema de un impuesto único sobre las aportaciones establecido por la Directiva 69/335.

32. Por último, y dado que este aspecto fue mencionado por la Comisión, cabe señalar que los derechos notariales controvertidos tampoco pueden ser excluidos con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, que establece una excepción a lo dispuesto en los artículos 10 y 11 de la Directiva en relación con los «derechos que tengan un carácter remunerativo». Es jurisprudencia reiterada que «la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de la Directiva 69/335 y los derechos que tengan un carácter remunerativo, cuya percepción se autoriza, implica que éstos comprenden únicamente las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o cuyo importe se calcule no en función del coste de la operación cuya contrapartida constituye, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto al que sólo cabe aplicar la prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva 69/335». [17]

17 — Véanse, entre otras, las sentencias de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915), apartados 41 y 42; Modelo, citada en la nota 5, apartado 29, y de 21 de junio de 2001, SONAE (C-206/99, Rec. p. I-4679), apartado 32, y el auto Gründerzentrum, citado en la nota 8, apartado 31.

V. Conclusión

33. A la luz de las consideraciones precedentes, concluyo que debe responderse a la cuestión planteada por el Landgericht Baden-Baden del siguiente modo:

«El artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, prohíbe los derechos percibidos por la elevación a escritura pública de la cesión de las participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada en las circunstancias del litigio principal, es decir, cuando los notarios son funcionarios públicos y los derechos se abonan en parte a la autoridad pública de la que dependen para financiar tareas que le son propias y cuando la cesión de participaciones está vinculada económica y jurídicamente al aumento del capital social de una sociedad de capital. No cabe considerar que estos derechos constituyan un «impuesto sobre la transmisión de valores mobiliarios», en el sentido del artículo 12, apartado 1, de la Directiva 69/335.»