SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 28 de junio de 2007 *

En el asunto C-466/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial y una petición de decisión prejudicial complementaria planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Landgericht Baden-Baden (Alemania) mediante resoluciones de 20 de octubre de 2003 y de 10 de octubre de 2005, recibidas respectivamente en el Tribunal de Justicia con fechas 6 de noviembre de 2003 y 31 de octubre de 2005, en el procedimiento entre

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

y

Land Baden-Württemberg,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogados Generales: Sr. L.A. Geelhoed y, posteriormente, Sra. V. Trstenjak;

Secretarios: Sr. R. Grass, Secretario, y, posteriormente, Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de noviembre de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, por los Sres. A. Feber y H. Sandweg, Rechtsanwälte;

— en nombre del Land Baden-Württemberg, por los Sres. K. Ehmann, M. Steindorfner y F. Mauch, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y K. Gross, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de los Abogados Generales, presentadas en sendas audiencias públicas el 16 de junio de 2005 y el 8 de marzo de 2007,

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial y su complemento tienen por objeto la interpretación de los artículos 10 y 12 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 (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»).

2 Ambas peticiones se presentaron en el ámbito de un litigio entre la sociedad Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (en lo sucesivo, «sociedad Reiss») y el Land Baden-Württemberg, relativo al pago de derechos notariales por la elevación a escritura pública de una cesión de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada efectuada a favor de la sociedad Reiss, cesión que se realizó como aportación a efectos de una ampliación del capital de esta última sociedad.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Tal y como resulta de sus considerandos primero y segundo, la Directiva 69/335 tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, libertad fundamental que se considera esencial para la creación de un mercado interior. A tal efecto, pretende eliminar los obstáculos fiscales en el ámbito de la concentración de capitales, en particular en lo relativo a las aportaciones sociales, es decir, las aportaciones efectuadas por los socios o accionistas a las sociedades de capital.

4 Para ello, los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335 disponen el establecimiento de un impuesto armonizado sobre las aportaciones de capital a las sociedades (en lo sucesivo, «impuesto sobre las aportaciones»).

5 El artículo 4 de la Directiva 69/335 recoge la lista de las operaciones que los Estados pueden o deben gravar, según los casos, con dicho impuesto sobre las aportaciones.

6 Así, el artículo 4, apartado 1, letra c), de esta Directiva dispone que los Estados miembros someterán al impuesto sobre las aportaciones «el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza».

7 Además, la Directiva 69/335 prevé en su artículo 10, interpretado a la luz del último considerando de la misma, la supresión de los impuestos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital (en lo sucesivo, «impuestos similares al impuesto sobre las aportaciones»).

8 A tenor del artículo 10, letra c), de dicha Directiva, al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma, sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.

9 Sin embargo, en virtud del artículo 12, apartado 1, letras a) y e), de la Directiva 69/335:

«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;

[...].»

10 En relación con los impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, la exposición de motivos de la propuesta de Directiva de la Comisión de 14 de diciembre de 1964 [COM(64) 526 final], que dio lugar a la adopción de la Directiva 69/335, explica:

«Entre los impuestos [indirectos que gravan los movimientos de capitales] cabe distinguir, por un lado, los que gravan la concentración de capitales y, por otro lado, los que gravan las transacciones sobre títulos. El presente proyecto de Directiva se refiere a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, categoría impositiva que incluye el impuesto sobre las aportaciones de capitales propios de las sociedades, el impuesto de timbre sobre los títulos nacionales, el impuesto de timbre percibido con motivo de la introducción o de la emisión en el mercado nacional de títulos de origen extranjero, así como otros tributos indirectos que tengan las

mismas características. En cuanto a los impuestos indirectos que gravan las transacciones sobre títulos, como los impuestos sobre las operaciones bursátiles, serán objeto de otro proyecto de Directiva más adelante. Por consiguiente, la presente propuesta no tiene ninguna incidencia sobre los mismos.»

Normativa nacional

11 El artículo 15, apartado 3, de la Ley alemana de sociedades de responsabilidad limitada (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), de 20 de abril de 1892 (RGBl. 1892 I p. 477; en lo sucesivo, «GmbH-Gesetz»), en su versión aplicable al litigio principal, establece que «la cesión de participaciones por los socios debe realizarse mediante un contrato elevado a escritura pública».

12 La cuantía de los derechos que pueden percibir los notarios se determina en la Ley sobre las tasas relativas a la jurisdicción voluntaria (Kostenordnung), de 26 de julio de 1957 (BGBl. 1957 I, p. 960; en lo sucesivo, «Kostenordnung»), en su versión aplicable al litigio principal.

13 El artículo 32, apartado 1, de la Kostenordnung establece que el derecho de base sobre las operaciones por valor de hasta 1.000 euros ascenderá a 10 euros. Este derecho de base será mejorado:

— sobre las operaciones por valor de hasta 5.000 euros, en 8 euros por cada tramo añadido de 1.000 euros;

— sobre las operaciones por valor de hasta 50.000 euros, en 6 euros por cada tramo añadido de 3.000 euros;

— sobre las operaciones por valor de hasta 5.000.000 euros, en 15 euros por cada tramo añadido de 10.000 euros;

— sobre las operaciones por valor de hasta 25.000.000 euros, en 16 euros por cada tramo añadido de 25.000 euros;

— sobre las operaciones por valor de hasta 50.000.000 euros, en 11 euros por cada tramo añadido de 50.000 euros;

— sobre las operaciones por valor superior a 50.000.000 euros, en 7 euros por cada tramo añadido de 250.000 euros.

14 En virtud del artículo 36, apartado 2, de la Kostenordnung, «por la elevación a escritura pública de contratos se percibirá el doble del derecho de base».

15 En el Land Baden-Württemberg, las relaciones internas entre los notarios que sean funcionarios y la Staatskasse (Hacienda pública) se detallan en la Ley del Land relativa a la financiación de la Justicia (Landesjustizkostengesetz) de 15 de enero de 1993 (GBl. p. 110; en lo sucesivo, «Landesjustizkostengesetz»).

16 Inicialmente, dicha Ley establecía que los notarios funcionarios que ejercieran en el partido judicial del Oberlandesgericht Karlsruhe no eran los acreedores directos de los derechos devengados por la autorización de un documento notarial, sino que tales derechos correspondían directamente al Land. Los notarios funcionarios recibían su retribución como funcionarios, a la que se añadía un importe variable en función de los derechos que generaban. Por ejemplo, respecto de los derechos percibidos por la elevación a escritura pública de los contratos señalados en el artículo 15, apartado 3, del GmbH-Gesetz, obtenían el 50 % del importe de tales derechos.

17 Dicho régimen fue modificado, con efectos retroactivos a 1 de junio de 2002, mediante la Ley de 28 de julio de 2005 (GBl. nº 12 de 5 de agosto de 2005, p. 580).

18 De este modo, a tenor del artículo 10 del Landesjustizkostengesetz, en su versión modificada:

«1. Los derechos y gastos correspondientes a la actividad de los notarios se percibirán en beneficio de la Hacienda Pública.

2. Los notarios son acreedores de los derechos y gastos correspondientes a su actividad con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Ley del Land relativa a la jurisdicción voluntaria [(Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit)] y de los eventuales intereses devengados en virtud del artículo 154 *bis* de la Kostenordnung. [...]

3. Los notarios percibirán los derechos, gastos e intereses señalados en el apartado 2, primera frase [...] además de la retribución que les corresponda en virtud de la Ley del Land relativa a la retribución de los funcionarios [(Landesbesoldungsgesetz)].»

19 El artículo 11, apartado 1, del Landesjustizkostengesetz, en su versión modificada, establece que la Hacienda pública sólo obtendrá, en principio, el 15 % de los derechos que perciban los notarios funcionarios del Land por la elevación a escritura pública de los actos exigidos imperativamente por el Derecho de sociedades.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

20 El 30 de julio de 2002, la sociedad Reiss acordó la ampliación de su capital social a 100.000 euros mediante una aportación no dineraria. Con este fin, el socio único de dicha sociedad, el Sr. Reiss, cedió a la sociedad Reiss, mediante escritura notarial de 30 de julio de 20O2 (autorizada por un notario funcionario en el partido judicial del Oberlandesgericht Karlsruhe), su participación social única en otra sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad Arku Maschinenbau GmbH (en lo sucesivo, «sociedad Arku»).

21 Con fecha 4 de noviembre de 2002, se inscribió en el Registro mercantil del Amtsgericht Baden-Baden la ampliación de capital de la sociedad Reiss. Además de otras tasas, el funcionario encargado del cobro de los derechos exigió a la sociedad Reiss, por la elevación a escritura pública de la cesión de la participación social única en la sociedad Arku, el pago de derechos notariales por importe de 11.424 euros. Dicho importe se calculó sobre la base de una operación valorada en 3.763.443,90 euros.

22 La sociedad Reiss interpuso un recurso por el cual impugnó la procedencia de dicho impuesto a la luz del Derecho comunitario.

23 El Amtsgericht Baden-Baden desestimó el recurso, ante lo cual la sociedad Reiss recurrió en apelación contra dicha resolución ante el órgano judicial remitente.

24 En estas circunstancias, el Landgericht Baden-Baden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿El artículo 10, letra c), de la Directiva [69/335] comprende también los derechos devengados por la elevación a escritura pública de una cesión de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada?»

25 Al examinar este asunto, el Tribunal de Justicia decidió inicialmente resolver mediante auto con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento. Sin embargo, a raíz de las objeciones planteadas por el Land Baden-Württemberg, en las que alegó que determinados aspectos de la respuesta a la cuestión prejudicial no podían deducirse claramente de la jurisprudencia, el Tribunal de Justicia reconsideró su postura y decidió resolver sobre la petición de decisión prejudicial mediante sentencia.

26 Mediante resolución de 10 de octubre de 2005, el Landgericht Baden-Baden remitió al Tribunal de Justicia una cuestión complementaria, con el fin de tener en cuenta la modificación legislativa operada mediante la Ley de 28 de julio de 2005:

«En caso de que el Estado renuncie a percibir su parte derivada del acto jurídico, cediendo los derechos notariales (una vez descontada una compensación del 15 % a favor del Estado) al propio notario funcionario, pero este último continúe, por lo demás, integrado en la organización de la Administración y perciba una retribución del Estado por la realización de sus funciones públicas, ¿los derechos notariales pierden su cualidad tributaria a los efectos de la Directiva 69/335?»

27 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 16 de marzo de 2007, la sociedad Reiss solicitó al Tribunal de Justicia que ordenase la reapertura de la fase oral del procedimiento con arreglo al artículo 61 del Reglamento de Procedimiento, al objeto de acordar la práctica de diligencias de prueba, en el sentido de los artículos 45 y siguientes del Reglamento de Procedimiento, para la aportación de prueba relativa a los hechos señalados en el punto 50 de las conclusiones de la Abogado General Trstenjak.

Sobre las solicitudes de reapertura de la fase oral del procedimiento y de práctica de diligencias de prueba

28 La sociedad Reiss ha solicitado la reapertura de la fase oral al objeto de que se pueda verificar lo constatado por la Abogado General Trstenjak en sus conclusiones en relación con el riesgo económico y la responsabilidad de los notarios funcionarios.

29 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia puede ordenar la reapertura de la fase oral de oficio, a propuesta del Abogado General o a instancia de parte, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véanse las sentencias de 19 de febrero de 2002, Wouters y otros, C-309/99, Rec. p. I-1577, apartado 42, y de 14 de diciembre de 2004, Swedish Match, C-210/03, Rec. p. I-11893, apartado 25).

30 No obstante, el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, considera que en los presentes asuntos dispone de toda la información necesaria para contestar a las cuestiones planteadas. Por consiguiente, procede desestimar la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento.

31 En estas circunstancias, procede desestimar igualmente la solicitud de práctica de diligencias de prueba.

Sobre las cuestiones prejudiciales

32 Mediante las cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano judicial remitente interesa saber, en esencia, si la Directiva 69/335 se opone a la percepción de derechos notariales por la elevación a escritura pública de una cesión de participaciones sociales, realizada como aportación a efectos de la ampliación del capital de una sociedad de capital, y ello en un sistema que se caracteriza por el hecho de que los notarios son funcionarios y los derechos notariales revierten, al menos en parte, al Estado para financiar el gasto público.

Admisibilidad

33 El Gobierno del Land Baden-Württemberg alega que la primera cuestión ha de recibir una respuesta negativa, a saber, que los derechos controvertidos no están incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 ni, en particular, del artículo 10, letra c), de ésta. Por consiguiente, dicho Gobierno considera que el órgano judicial remitente no precisa, en realidad, de una respuesta a la cuestión complementaria y que, en consecuencia, ésta no resulta admisible.

34 A este respecto, procede recordar que una petición presentada por un órgano judicial nacional sólo puede ser rechazada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza

hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véase, en particular, la sentencia de 10 de enero de 2006, IATA y ELFAA, C-344/04, Rec. p. I-403, apartado 24 y jurisprudencia citada).

35 Pues bien, éste no es el caso en el asunto principal. No resulta evidente que los derechos controvertidos estén excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 ni que, por consiguiente, deba considerarse que la cuestión complementaria no guarda relación con el objeto del litigio principal.

36 Por otro lado, la cuestión de si los citados derechos están o no incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 no es una cuestión de admisibilidad, sino que se refiere al fondo del asunto y debe examinarse como tal.

37 Por consiguiente, procede responder a la cuestión complementaria.

Fondo del asunto

38 En primer lugar, debe examinarse si los derechos controvertidos en el litigio principal constituyen un «impuesto» en el sentido de la Directiva 69/335; a continuación, si tales derechos están sometidos a la prohibición que establece el artículo 10 de la Directiva 69/335, y finalmente si, en su caso, están incluidos en una de las disposiciones del artículo 12 de la misma Directiva.

Sobre la calificación como «impuesto» en el sentido de la Directiva 69/335

39 Tal y como se desprende de la jurisprudencia, habida cuenta de los objetivos de la Directiva 69/335, el concepto de «impuesto» a efectos de esta Directiva debe, en principio, interpretarse en sentido amplio (véanse al respecto las sentencias de 19 de marzo de 2002, Comisión/Grecia, C-426/98, Rec. p. I-2793, apartado 25, y de 10 de marzo de 2005, Optiver y otros, C-22/03, Rec. p. I-1839, apartados 30 y 31).

40 Según la jurisprudencia, los derechos notariales habrán de calificarse de «impuesto», en el sentido de la Directiva 69/335, en el supuesto de que los perciba un notario, que sea funcionario del Estado, por una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva y que reviertan, al menos en parte, al Estado para financiar el gasto público (véanse, en este sentido, el auto de 21 de marzo de 2002, Gründerzentrum, C-264/00, Rec. p. I-3333, apartado 27; la sentencia de 30 de junio de 2005, Längst, C-165/03, Rec. p. I-5637, apartado 37, y la sentencia de 7 de septiembre de 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Rec. p. I-7271, apartado 17).

41 En relación con los derechos controvertidos en el caso de autos, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que dichos requisitos se cumplían en el sistema anteriormente vigente en el partido judicial del Oberlandesgericht Karlsruhe, al que pertenece el Amtsgericht Baden-Baden, en el que los notarios eran funcionarios y los derechos percibidos por la autorización de una escritura pública revertían en parte al Estado para financiar tareas que le incumben (véase, en este sentido, el auto Gründerzentrum, antes citado, apartado 28).

42 Pues bien, no parece que los cambios introducidos en dicho sistema por la Ley de 28 de julio de 2005 justifiquen una conclusión diferente en el caso de autos.

43 Por una parte, los notarios continúan siendo funcionarios del Estado. Por otra, siguen teniendo que entregar una parte de los derechos al Estado. Además, dicha Ley señala expresamente que los derechos y gastos correspondientes a la actividad de los notarios se percibirán en beneficio de la Hacienda Pública.

44 Esta apreciación no queda desvirtuada por el hecho de que, a partir de la Ley de 28 de julio de 2005, los notarios funcionarios ejercientes en el partido judicial del Oberlandesgericht Karlsruhe se hayan convertido en los acreedores de los derechos controvertidos y que la parte que deben entregar al Estado sea relativamente reducida, a saber, el 15 % del importe de los derechos.

45 Por un lado, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 29 de septiembre de 1999, Modelo, «Modelo I» (C-56/98, Rec. p. I-6427, apartados 19 y 23), y de 21 de septiembre de 2000, Modelo, «Modelo II» (C-19/99, Rec. p. I-7213, apartados 19 y 23), así como a las sentencias antes citadas Längst (apartados 41 a 43) y Organon Portuguesa (apartados 11 y 17), los derechos en cuestión también eran percibidos, en un primer momento, por los notarios funcionarios y, a continuación, fueron transferidos en parte al Estado.

46 Por otro lado, en los mismos asuntos, así como en el asunto que dio lugar al auto Gründerzentrum, antes citado, los derechos en cuestión se calificaron como «impuesto», en el sentido de la Directiva 69/335, con independencia del importe de la parte revertida al Estado. De los hechos descritos en la sentencia Längst, antes citada, se puede deducir que el Estado recibía aproximadamente el 66 % de los derechos, pero el Tribunal de Justicia no consideró que esta circunstancia fuera relevante a efectos de dicha calificación. Asimismo, ninguna de las otras sentencias citadas especifica el importe de la parte revertida al Estado. Por consiguiente, el importe concreto de la parte que el notario funcionario ha de entregar al Estado carece, *a priori,* de incidencia en la calificación de los derechos como «impuesto».

47 De ello se desprende que, a la luz de la jurisprudencia citada, los derechos controvertidos en el litigio principal constituyen un «impuesto» en el sentido de la Directiva 69/335.

Sobre la prohibición de los impuestos similares al impuesto sobre las aportaciones [artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335]

48 Con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 10 de la Directiva 69/335, interpretado a la luz del último considerando de ésta, prohíbe los impuestos que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones (véanse, en particular, las sentencias de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915, apartado 29, y de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23).

49 En particular, el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 se refiere a los impuestos, cualquiera que sea su forma, que graven la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.

50 Esta prohibición se añade a las impuestas en el artículo 10, letras a) y b), de la misma Directiva, que se refieren a los supuestos descritos en su artículo 4, y se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones sociales en sí mismas, recaen sin embargo sobre las formalidades esenciales relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que el mantenimiento de tales derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de junio de 2006, Badischer Winzerkeller, C-264/04, Rec. p. I-5275, apartado 19 y jurisprudencia citada).

51 El Tribunal de Justicia ha deducido de lo anterior que, en principio, el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 debe interpretarse en sentido amplio, de modo que no sólo se refiere a los procedimientos formales previos al ejercicio de la actividad de una sociedad de capital, sino igualmente a las formalidades que condicionan el ejercicio y la continuación de la actividad de esa sociedad (véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 22; de 5 de marzo de 1998, Solred, C-347/96, Rec. p. I-937, apartado 22, y Badischer Winzerkeller, antes citada, apartado 25).

52 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que, cuando una operación efectuada por una sociedad de capital, como por ejemplo, la ampliación de su capital social, la modificación de sus estatutos o la adquisición de bienes inmuebles a través de una fusión, deba obligatoriamente ser objeto de una formalidad jurídica conforme al Derecho nacional, dicha formalidad condiciona el ejercicio y la continuación de la actividad de esta sociedad (véase, en este sentido, la sentencia Badischer Winzerkeller, antes citada, apartados 26 y 27 y la jurisprudencia citada).

53 Por ejemplo, el Tribunal de Justicia ha declarado ilícitos, en el sentido del artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, los impuestos que graven el registro de nuevas sociedades (sentencias antes citadas Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, apartados 30 y 31, así como Fantask y otros, apartado 22), la elevación a escritura pública de la constitución de nuevas sociedades (auto Gründerzentrum, antes citado, apartado 30), la inscripción de las ampliaciones de capital (sentencias Fantask y otros, antes citada, apartado 22; de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 25, y de 21 de junio de 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, apartado 31), la elevación a escritura pública de las ampliaciones de capital (sentencia Modelo I, antes citada, apartado 26) o la elevación a escritura pública de la aportación del capital pendiente de desembolso (sentencia Solred, antes citada, apartado 23).

54 En el caso de autos, como señala asimismo el Abogado General Geelhoed en los puntos 20 a 23 de sus conclusiones, los derechos controvertidos se exigen por la elevación a escritura pública de una cesión de participaciones en una sociedad (Arku), realizada como aportación no dineraria a efectos de la ampliación del capital de una sociedad de capital (sociedad Reiss). Por lo tanto, dicha elevación a escritura pública da fe de una operación de la que depende la ampliación del capital de una

sociedad de capital. Dado que, conforme al Derecho alemán, las operaciones de cesión de participaciones sociales han de elevarse obligatoriamente a escritura pública, dicha escrituración debe considerarse una formalidad que condiciona el ejercicio y la continuación de la actividad de la sociedad de capital en cuestión (sociedad Reiss). Así pues, la escrituración de que se trata constituye una formalidad previa a la que una sociedad de capital está sometida por razón de su forma jurídica.

55 De ello se desprende que los derechos controvertidos están sometidos al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, lo cual implica que, en principio, se prohíbe su percepción.

56 No obstante, aún ha de verificarse si los derechos controvertidos están incluidos en el ámbito de aplicación de una de las disposiciones del artículo 12 de la Directiva 69/335.

Sobre la disposición por la que se autoriza la exacción de impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios [artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335]

57 El artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 señala que los Estados miembros tienen la facultad de percibir impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios.

58 Ahora bien, dado que el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 limita las prohibiciones establecidas en los artículos 10 y 11 de la misma Directiva, dicho precepto debe interpretarse restrictivamente y no cabe extenderlo a otros tributos distintos de los «impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios» propiamente dichos.

59 De ello resulta que, en la medida en que los derechos controvertidos no constituyen un impuesto sobre la transmisión de valores mobiliarios sino que, al contrario, se trata de derechos notariales sometidos al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335, no están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 12, apartado 1, letra a), de la misma Directiva.

Sobre la excepción por la que se autorizan los derechos de carácter remunerativo [artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335]

60 El artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335 establece que los Estados miembros podrán percibir derechos que tengan un carácter remunerativo.

61 A este respecto, debe señalarse que los «derechos que tengan un carácter remunerativo» son derechos percibidos como retribución por la prestación de un servicio (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de marzo de 2002, Comisión/ Grecia, C-426/98, Rec. p. I-2793, apartado 36).

62 Por consiguiente, tal y como indica el Abogado General Geelhoed en el punto 32 de sus conclusiones, sólo podrán calificarse de «derechos que tengan un carácter remunerativo», en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. En cambio, una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o se calcule no en función del coste del servicio cuya contrapartida constituye, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión de la Administración, deberá ser considerada como un impuesto prohibido en virtud de los artículos 10 y 11 de dicha Directiva (véanse, en este sentido, la sentencia Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, antes citada, apartados 41 y 42, así como el auto Gründerzentrum, antes citado, apartado 31).

63 Así pues, un derecho cuyo importe se determina en función del valor de la operación económica subyacente y que aumenta directamente y sin límite en proporción a dicho valor, no puede, por su propia naturaleza, constituir un «derecho que tenga un carácter remunerativo» en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335. Aunque en algunos casos pueda existir una conexión entre la complejidad del servicio prestado por la Administración y el valor de la operación económica subyacente, la cuantía de tal derecho no estará, por lo general, relacionada con los gastos en que incurre concretamente la Administración (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Modelo I, apartado 30, e IGI, apartado 31).

64 En el caso de autos, el importe de los derechos controvertidos aumenta directamente en proporción al valor de las participaciones sociales cedidas, es decir, de la operación económica subyacente. Además, dado que no se ha establecido ningún límite a la percepción de tales derechos, éstos pueden alcanzar un importe total considerable, que el Gobierno alemán no ha defendido siquiera alegando que responde a los costes del servicio prestado.

65 Dadas las circunstancias, los citados derechos no tienen carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335.

66 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 se opone a la percepción de derechos notariales por la elevación a escritura pública de una cesión de participaciones sociales, realizada como aportación a efectos de la ampliación del capital de una sociedad de capital, y ello en un sistema que se caracteriza por el hecho de que los notarios son funcionarios y los derechos notariales revierten, al menos en parte, al Estado para financiar el gasto público.

Costas

67 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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, se opone a la percepción de derechos notariales por la elevación a escritura pública de una cesión de participaciones sociales, realizada como aportación a efectos de la ampliación del capital de una sociedad de capital, y ello en un sistema que se caracteriza por el hecho de que los notarios son funcionarios y los derechos notariales revierten, al menos en parte, al Estado para financiar el gasto público.

Firmas