Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
GERARD HOGAN
apresentadas em 1 de outubro de 2019 [1]

Processo C-274/14

Banco de Santander SA

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal-Económico Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha)]

«Pedido de decisão prejudicial — Auxílio estatal — Regime fiscal — Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas — Dedução — Amortização do *goodwill* financeiro resultante da aquisição de participações de, pelo menos, 5 % por empresas com domicílio fiscal em Espanha em empresas com domicílio fiscal fora desse Estado-Membro — Artigo 267.º TFUE — Admissibilidade do reenvio prejudicial — Conceito de "órgão jurisdicional" — Independência — Incompetência do Tribunal de Justiça»

I. Introdução

1. Nas Conclusões que apresentou em 7 de outubro de 1999 nos processos apensos Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), o advogado-geral A. Saggio concluiu que um tribunal tributário espanhol, o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunal Económico e Administrativo Regional da Catalunha, Espanha) não era um órgão jurisdicional na aceção do artigo 177.º do Tratado CE (atual artigo 267.º TFUE) [2]. Chegou a essa conclusão por não estar convencido de que o Tribunal Económico e Administrativo Regional da Catalunha pudesse ser considerado suficientemente independente para satisfazer os requisitos estipulados pelo Tribunal de Justiça, tendo concluído que aquele não podia ser, propriamente, considerado um órgão jurisdicional na aceção do atual artigo 267.º TFUE.

1 Língua original: inglês.

2 V., igualmente, Conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer no processo De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, n.º 26), nas quais o advogado-geral refere o progressivo relaxamento da exigência de independência, que culminou no Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 26). O advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer concordou com a avaliação do advogado-geral A. Saggio nas conclusões que este apresentou em 7 de outubro de 1999 nos processos apensos Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), tendo referido, nas suas conclusões no processo De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, n.º 28), que «[o]s membros do Tribunal Económico-Administrativo são funcionários da Administração, nomeados pelo ministro, que dispõe da faculdade de os destituir, sem se ater a pressupostos clara e taxativamente previstos pela lei. Não pode afirmar-se, portanto, que as regras de funcionamento do órgão garantem a inamovibilidade dos seus membros, e, por isso, parece duvidoso que disponha de uma independência que lhe permita resistir a eventuais e indevidas intervenções e pressões provenientes do poder executivo». O advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer concluiu que os tribunais económicos e administrativos não podem ser qualificados de «[judiciais]».

2. Para o efeito, o advogado-geral A. Saggio chamou a atenção para a proximidade estrutural do Tribunal Económico e Administrativo Regional da Catalunha com o Ministério da Economia e das Finanças espanhol [3], bem como para o facto de o presidente e os membros do tribunal serem «funcionários da Administração, nomeados pelo ministro» [4]. Observou igualmente que o ministro tinha o poder de revocação «que de resto não está ligado a hipóteses previstas de modo claro e limitativo pela lei» [5].

3. Porém, no seu Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), o Tribunal de Justiça não seguiu as conclusões do advogado-geral A. Saggio. Concluiu que existia uma «separação funcional entre, por um lado, os serviços da Administração Fiscal encarregados da gestão, da cobrança e da liquidação» dos impostos e, por outro, o Tribunal Económico e Administrativo Regional da Catalunha, que decide «[d]as reclamações apresentadas contra as decisões adotadas pelos referidos serviços sem receber qualquer instrução da Administração Fiscal» [6].

4. O direito da União não ficou estagnado desde a prolação do Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). O artigo 2.º TUE dispõe atualmente que a União se funda no valor do respeito do Estado de direito. O artigo 19.º, n.º 2, TUE dispõe que os juízes e os advogados-gerais do Tribunal de Justiça «são escolhidos de entre personalidades que ofereçam todas as garantias de independência». O artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») garante o direito à ação e a ser julgado perante por um «tribunal independente e imparcial».

5. Na esteira destes desenvolvimentos do Tratado e da Carta, o Tribunal de Justiça desenvolveu subsequentemente uma impressionante linha jurisprudencial relativa às exigências de independência dos juízes. Muita desta jurisprudência recente foi resumida pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça sublinhou que a independência dos órgãos jurisdicionais era essencial «ao bom funcionamento do sistema de cooperação judiciária que o mecanismo do reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º TFUE representa» [7]. O conteúdo essencial destas exigências de independência dos juízes foi então resumido de forma notável pelo Tribunal de Justiça, conforme se segue:

«A independência dos órgãos jurisdicionais nacionais é essencial, em particular, ao bom funcionamento do sistema de cooperação judiciária que o mecanismo do reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º TFUE representa, na medida em que […] esse mecanismo só pode ser acionado por uma instância encarregue de aplicar o direito da União, que satisfaça, designadamente, esse critério de independência.

O conceito de independência pressupõe, nomeadamente, que a instância em causa exerça as suas funções jurisdicionais com total autonomia, sem estar submetida a nenhum vínculo hierárquico ou de subordinação em relação a quem quer que seja e sem receber ordens ou instruções de qualquer origem, e esteja, assim, protegida contra intervenções ou pressões externas suscetíveis de afetar a independência de julgamento dos seus membros e influenciar as suas decisões […].

3 V. Conclusões do advogado-geral A. Saggio nos processos apensos Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, n.º 15). Resulta dos autos no Tribunal de Justiça que o ministério competente espanhol é agora o Ministerio de Hacienda y Función Pública (Ministério das Finanças e da Função Pública). No entanto, para evitar qualquer confusão, continuarei a referir-me ao Ministério da Economia e das Finanças.

4 V. Conclusões do advogado-geral A. Saggio nos processos apensos Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, n.º 16).

5 Conclusões do advogado-geral A. Saggio nos processos apensos Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, n.º 16).

6 Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 39).

7 Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, n.º 43).

Ora, tal como a *inamovibilidade* dos membros da instância em causa (v., designadamente, Acórdão de 19 de setembro de 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, n.º 51), o auferimento, por estes, de uma remuneração de nível adequado à importância das funções que exercem constitui uma garantia inerente à independência judicial» [8].

II. Contexto do reenvio prejudicial

7. Tudo isto foi enfatizado no presente pedido de decisão prejudicial formulado nos termos do artigo 267.º TFUE pelo Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Tribunal Económico e Administrativo Central de Madrid, Espanha; a seguir «TEAC»), por Decisão de 2 de abril de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de junho de 2014. Embora este pedido de decisão prejudicial diga respeito ao TEAC, existem, além deste, órgãos semelhantes nas várias comunidades autónomas de Espanha. No processo que deu origem ao Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), o pedido de decisão prejudicial foi submetido pelo Tribunal Económico e Administrativo Regional da Catalunha, mas, para efeitos destas conclusões, é indiferente que o tribunal tenha a sua sede central em Madrid (como no caso em apreço) ou numa comunidade autónoma [como no processo que deu origem ao Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145)].

8. O pedido de decisão prejudicial no presente processo diz principalmente respeito à interpretação da Decisão 2011/5/CE da Comissão, de 28 de outubro de 2009 [que trata dos aspetos do auxílio estatal de um regime tributário especial espanhol que prevê a amortização para efeitos fiscais do valor do património (*financial goodwill*) em caso de aquisição de participações em empresas estrangeiras], tal como aplicada pelo Reino de Espanha [9]. O pedido de decisão prejudicial também levanta a questão da validade da decisão da Comissão de dar início a um processo nos termos do artigo 108.º, n.º 2, TFUE, em relação ao Auxílio estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) — Amortização para efeitos fiscais relativamente ao valor do património (*finantial goodwill*), em caso de aquisições de participações em empresas estrangeiras [10], e da Decisão (UE) 2015/314 da Comissão, de 15 de outubro de 2014, relativa ao auxílio estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) concedido pela Espanha — Regime de amortização fiscal do *goodwill* financeiro em caso de aquisição de participações em empresas estrangeiras [notificada com o número C(2014) 7280] [11].

9. O pedido de decisão prejudicial surge no âmbito de um recurso interposto no TEAC pelo Banco de Santander contra um aviso de liquidação emitido pela Inspeção de Finanças espanhola. Esse aviso de liquidação surgiu na sequência da aquisição pelo Banco de Santander, em maio de 2002, de 100 % das ações de uma sociedade alemã, AKB, pelo montante de 1 099 999 999 euros. Cerca de seis meses depois, o Banco de Santander transferiu as ações da AKB para duas empresas coligadas. O Banco de Santander alegou que o *goodwill* financeiro associado a essa operação podia ser amortizado em conformidade com as vantagens fiscais previstas na legislação fiscal espanhola.

10. Para efeitos das presentes conclusões, não é necessário examinar em pormenor o mérito do pedido de decisão prejudicial nem, de resto, os antecedentes processuais bastante intrincados do pedido de decisão prejudicial, uma vez que este ficou suspenso desde a sua apresentação em 2014, devido à existência de uma série de outros processos em que a legalidade da Decisão 2011/5 foi impugnada

8 Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, n.ºs 43 a 45). O sublinhado é meu.

9 Decisão da Comissão relativa à amortização para efeitos fiscais da diferença relativamente ao valor do património (*financial goodwill*), em caso de aquisição de participações em empresas estrangeiras Processo C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada pela Espanha (JO 2011, L 7, p. 48).

10 JO 2013, C 258, p. 8.

11 JO 2015, L 56, p. 38.

perante o Tribunal Geral e o Tribunal de Justiça, nomeadamente, no processo que deu origem ao Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981) [12]. Observo, além disso, que a legalidade da Decisão 2015/314 também é presentemente objeto de recurso no Tribunal Geral [13].

III. Competência do Tribunal de Justiça

11. A razão por que delineei o mérito e os antecedentes processuais do pedido de decisão prejudicial tem que ver com o facto de, presentemente, a questão que se coloca ao Tribunal de Justiça ser apenas uma, ou seja, saber se o TEAC é um «órgão jurisdicional» na aceção do artigo 267.º TFUE.

12. No seu pedido de decisão prejudicial, o TEAC refere que os tribunais económicos e administrativos são órgãos jurisdicionais, na aceção do artigo 267.º TFUE, porque preenchem as condições estabelecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça. O TEAC referiu que esta posição foi confirmada pelo Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). Importa observar que, no n.º 38 do seu Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C 64/16, EU:C:2018:117), o Tribunal de Justiça referiu que entre os elementos a ter em conta no âmbito da apreciação da qualidade de «órgão jurisdicional» figuram a origem legal do órgão, a sua permanência, o caráter vinculativo da sua jurisdição, a natureza contraditória do seu processo, a aplicação, pelo órgão, das regras de direito, bem como a sua independência. Nas suas observações, a Comissão suscitou dúvidas quanto à independência do TEAC. Por Decisão de 30 de abril de 2019, o Tribunal de Justiça decidiu que a questão de saber se é competente para responder às questões submetidas pelo TEAC devia ser apreciada em primeiro lugar. Foram dirigidas às partes várias questões escritas sobre a competência do Tribunal de Justiça, para que pudessem apresentar observações escritas a esse respeito e foi realizada uma audiência em 2 de julho de 2019.

13. Se o TEAC não for um órgão jurisdicional nessa aceção, o Tribunal de Justiça não poderá responder às questões prejudiciais submetidas pelo TEAC, por não ser competente para conhecer do pedido de decisão prejudicial. Se, no entanto, se chegar à conclusão contrária, é evidente que o Tribunal de Justiça será obrigado a analisar o mérito dessas questões num acórdão posterior.

14. Tudo isto levanta, por sua vez, a questão fundamental de saber se o Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), continua a ser válido à luz dos desenvolvimentos na jurisprudência do Tribunal de Justiça após a prolação desse acórdão.

15. Na minha opinião, a decisão do Tribunal de Justiça, nesse processo, no sentido de que os tribunais económicos e administrativos gozavam de garantias de independência suficientes para serem qualificados de órgãos jurisdicionais na aceção do artigo 267.º TFUE já não é defensável — em virtude do raciocínio do Tribunal de Justiça em processos ulteriores, como o Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Considero, portanto, que o Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), não deve ser seguido no presente processo. Daqui resulta, por conseguinte, em meu entender, que o TEAC não goza de um grau de independência suficiente para poder constituir um «órgão jurisdicional» na aceção do artigo 267.º TFUE. Assim, o Tribunal de Justiça não é competente para responder às questões submetidas pelo TEAC.

12 Com o seu recurso no processo C-20/15 P, a Comissão Europeia pediu ao Tribunal de Justiça a anulação do Acórdão de 7 de novembro de 2014, Autogrill España/Comissão (T-219/10, EU:T:2014:939), em que este anulou o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 4.º da Decisão 2011/5/CE. O Tribunal de Justiça anulou o acórdão do Tribunal Geral e remeteu-lhe o processo. No seu Acórdão de 15 de novembro de 2018, World Duty Free Group/Comissão (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), o Tribunal Geral negou provimento ao recurso de anulação da Decisão 2011/5. Com o processo C-64/19 P, o Reino de Espanha interpôs recurso em 29 de janeiro de 2019 contra o Acórdão do Tribunal Geral proferido em 15 de novembro de 2018 no processo T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Comissão (JO 2019, C 112, p. 36).

13 V., por exemplo, processo T-252/15: recurso interposto em 21 de maio de 2015 — Ferrovial e o./Comissão (JO 2015, C 245, p. 35).

16. Antes de explicar por que é que cheguei a esta conclusão, há que examinar, primeiro, a legislação e a prática espanholas relevantes.

A. Lei e prática espanholas relevantes

17. A legislação atualmente aplicável ao TEAC consiste numa série de leis e decretos espanhóis. A função do TEAC é apreciar reclamações de atos administrativos emitidos, nomeadamente, pelos órgãos do Ministério da Economia e das Finanças. Esta função foi inicialmente atribuída ao TEAC nos termos de um Real Decreto-Lei de 16 de junho de 1924.

18. A regulamentação atual do TEAC resulta principalmente da Ley 58/2003 General Tributaria (Lei n.º 58/2003, que estabelece o Código Geral dos Impostos), de 17 de dezembro de 2003 (a seguir «LGT») [14], e do Real Decreto 520/2005 (Real Decreto n.º 520/2005), de 13 de maio de 2005 [15]. No entanto, este decreto foi alterado várias vezes.

1. Nomeação e destituição do presidente e dos membros do TEAC

19. O presidente [16] e os membros [17] do TEAC são funcionários públicos responsáveis pela resolução de litígios em matéria fiscal. São nomeados por real decreto do Governo espanhol (Conselho de Ministros), sob proposta do ministro da Economia e das Finanças, de entre os funcionários públicos que reconhecidamente possuam a experiência e a reputação necessárias nesse domínio. Além disso, os diferentes tribunais económicos e administrativos (incluindo o TEAC) não estão sob a tutela do Ministério da Justiça ou de um órgão responsável pela organização dos tribunais: são, sim, parte integrante do Ministério da Economia e das Finanças (Ministerio de Economia y Hacienda) [18].

20. Embora seja verdade que os membros do TEAC não são, por si sós, responsáveis pela gestão e pela cobrança efetiva de impostos, é difícil evitar a impressão de que o próprio TEAC faz parte integrante de todo o sistema de Administração Fiscal em Espanha.

21. O Banco de Santander salientou que o mandato do presidente e dos membros do TEAC é de duração indeterminada e pode manter-se até à reforma. Além disso, o facto de o presidente e os membros do TEAC serem nomeados e destituídos por decreto do Conselho de Ministros, que é o órgão colegial superior do poder executivo, evita qualquer interferência da Administração Fiscal. Acresce que, segundo o Banco de Santander, o poder de um governo nomear, destituir ou não renovar o mandato dos membros de um tribunal não afeta, por si só, a sua independência. Alega ainda que o poder discricionário para nomear e destituir os membros não surpreende, uma vez que são mandatos sem limite de tempo. Na realidade, as consequências deste poder são semelhantes às do poder para não renovar um mandato com termo certo.

22. O Governo espanhol referiu que os membros dos tribunais económicos e administrativos são nomeados por tempo indeterminado e não são afetados por alterações na composição do Governo. É o que acontece com o TEAC, cujos membros são nomeados por longos períodos, até mesmo por décadas, independentemente de mudanças políticas que ocorram durante as legislaturas de quatro anos. Além disso, segundo o Governo espanhol, os membros dos tribunais económicos e

14 BOE n.º 302, de 18 de dezembro de 2003, p. 44987.

15 BOE n.º 126, de 27 de maio de 2005, p. 17835.

16 Tem a categoria de diretor-geral do Ministério da Economia e das Finanças.

17 Têm a categoria de vice-diretor-geral do Ministério da Economia e das Finanças.

18 V. artigo 6.º do Real Decreto 1113/2018 (Real Decreto n.º 1113/2018), de 7 de setembro de 2018 (BOE n.º 218, de 8 de setembro de 2018). Importa salientar que, apesar de os tribunais económicos e administrativos reportarem ao secretário de Estado das Finanças, o artigo 6.º, n.º 1, do Real Decreto n.º 1113/2018 dispõe que tal não prejudica a sua independência funcional na resolução de litígios económico-administrativos.

administrativos estão sujeitos às mesmas regras de escusa e impedimentos dos tribunais administrativos. Estas regras estão expressamente previstas na legislação espanhola e aplicam-se com toda a normalidade. A independência dos tribunais económicos e administrativos é reforçada pelo facto de os seus membros poderem expressar opiniões divergentes.

23. Note-se que o poder do Conselho de Ministros para nomear os membros do TEAC também é extensível ao poder de destituir os membros do TEAC, que, segundo parece, podem ser destituídos por simples publicação de um real decreto no jornal oficial espanhol [19]. Como a Comissão observou nas suas respostas escritas a determinadas questões colocadas especificamente às partes pelo Tribunal de Justiça, este poder tem sido exercido com frequência nos últimos anos.

24. Assim, por exemplo, como indicou a Comissão, em 13 de janeiro de 2012, o presidente do TEAC [20] e um membro do TEAC [21] foram destituídos e este último foi nomeado novo presidente do TEAC [22]. Do mesmo modo, em 1 de junho de 2018, foi destituído o presidente [23] do TEAC e nomeado outro [24]. Em 6 de julho de 2018, foram destituídos quatro outros membros do TEAC e confirmados mais oito [25].

25. Não é minha intenção, evidentemente, questionar ou desacreditar a legitimidade das nomeações individuais ou das destituições que foram levadas ao conhecimento do Tribunal de Justiça pela Comissão. No entanto, embora muitos membros dos vários tribunais económicos e administrativos (incluindo o TEAC) possam muito bem manter-se em funções durante períodos consideráveis de tempo [26] — facto que é sublinhado pelo Governo espanhol —, é notório que não há garantias legislativas claras para proteger a inamovibilidade, salvo por justa causa ou incapacidade, do presidente e dos membros desses órgãos.

26. A este respeito, a história deu razão ao advogado-geral A. Saggio no processo que deu origem ao Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), quando ele manifestou a sua preocupação com o facto de o poder de destituição não estar ligado «a hipóteses previstas de modo claro e limitativo pela lei» [27]. Em última análise, no estado atual da lei espanhola, o presidente e os membros do TEAC exercem funções a bel-prazer do Governo espanhol (Conselho de Ministros). Por conseguinte, o presidente e os membros do TEAC não gozam, em teoria ou de facto, de inamovibilidade nem de qualquer garantia contra a destituição, salvo por justa causa ou incapacidade, que é um aspeto habitual e indispensável da independência judicial e que reflete tanto a teoria como a prática das Constituições e das Leis Fundamentais de todos os Estados-Membros da União.

2. Artigo 243.º da LGT — Recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência

27. A competência dos tribunais económicos e administrativos é vinculativa e só quando o litígio não for resolvido no prazo de um ano é que há lugar a recurso para os órgãos jurisdicionais comuns espanhóis [28]. Também não há dúvida de que os tribunais económicos e administrativos (incluindo o TEAC) estão vinculados pela lei vigente e aplicam normas jurídicas convencionais na resolução destes litígios em matéria fiscal.

19 Artigo 29.º, n.º 2, do Real Decreto n.º 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (Real Decreto n.º 117/2012), de 13 de janeiro de 2012, BOE n.º 12, de 14 de janeiro de 2012, p. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (Real Decreto n.º 118/2012), de 13 de janeiro de 2012, BOE n.º 12, de 14 de janeiro de 2012, p. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (Real Decreto n.º 125/2012), de 13 de janeiro de 2012, BOE n.º 12, de 14 de janeiro de 2012, p. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (Real Decreto n.º 614/2018), de 22 de junho de 2018, BOE n.º 152, de 23 de junho de 2018, p. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (Real Decreto n.º 620/2018), de 22 de junho de 2018, BOE n.º 152, de 23 de junho de 2018, p. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (Real Decreto n.º 836/2018), de 6 de julho de 2018, BOE n.º 164, de 7 de julho de 2018, p. 68370.

26 Devido talvez, pelo menos em parte, à duração indeterminada do seu mandato.

27 Conclusões nos processos apensos Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, n.º 16).

28 V. artigos 240, n.º 1, e 249.º da LGT.

28. Além dos recursos ordinários dos tribunais económicos e administrativos regionais e locais para o TEAC [29], o artigo 243.º da LGT também prevê o que é definido como um recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência [30].

29. Resulta claramente das disposições do artigo 243.º da LGT que as autoridades tributárias espanholas podem interpor um recurso extraordinário para uma Secção Especial do TEAC, quando considerem que uma decisão ou decisões anteriores desse órgão estão erradas.

30. É particularmente surpreendente que o recurso em causa só possa ser interposto pelo diretor-geral dos Impostos do Ministério da Economia e das Finanças [31], embora este também faça parte da Secção Especial do TEAC juntamente com o diretor-geral dos Impostos do Ministério da Economia e das Finanças, o diretor-geral da Agência Estatal da Administração Fiscal, o diretor-geral ou o diretor do Departamento da Agência Estatal da Administração Fiscal de que dependa funcionalmente o órgão que tenha emitido o ato a que se refere a resolução objeto do recurso e o presidente do Conselho para a Defesa dos Contribuintes.

31. O facto de o diretor-geral do Departamento da Agência Estatal da Administração Fiscal também ser membro da Secção Especial composta por oito pessoas — ainda que tenha sido a sua Agência a emitir a decisão que é objeto do recurso — também é um facto bastante singular. Em minha opinião, é contrário à máxima *nemo judex in causa sua* e, por definição, contrário ao princípio fundamental enunciado no artigo 47.º, segundo parágrafo, da Carta, que exige um tribunal independente e imparcial.

B. Quanto à questão de saber se o TEAC goza do grau de independência necessário para poder ser considerado um órgão jurisdicional na aceção do artigo 267.º TFUE

32. Como salientou a advogada-geral C. Stix-Hackl no n.º 45 das suas Conclusões no processo Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), o critério da independência «constitui a característica de diferenciação mais importante para distinguir entre um órgão jurisdicional nacional e uma autoridade administrativa».

29 V. artigo 241.º da LGT.

30 O artigo 243.º da LGT, intitulado «Recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência», dispõe o seguinte:
«1. Das decisões em matéria fiscal proferidas pelo [TEAC] cabe recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência a apresentar pelo diretor-geral dos Impostos do Ministério da Economia e das Finanças, quando este diretor-geral não concordar com o conteúdo das referidas decisões.
Este recurso extraordinário também pode ser apresentado pelos diretores-gerais dos Impostos das comunidades autónomas e das cidades com estatuto de autonomia, ou órgãos equivalentes, quando o recurso for relativo a uma decisão de um órgão dependente da respetiva comunidade autónoma ou cidade com estatuto de autonomia.
2. A competência para conhecer deste recurso caberá à Secção Especial para a uniformização da jurisprudência. Esta Secção Especial será composta pelo presidente do [TEAC], que presidirá, por três membros desse tribunal, pelo diretor-geral dos Impostos do Ministério da Economia e das Finanças, pelo diretor-geral da Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agência Estatal da Administração Fiscal), pelo diretor-geral ou pelo diretor do Departamento da Agência Estatal da Administração Fiscal de que dependa funcionalmente o órgão que tenha emitido o ato a que se refere a resolução objeto do recurso e pelo presidente do Consejo para la Defensa del Contribuyente (Conselho para a Defesa dos Contribuintes).
Quando o recurso for relativo a uma decisão de um órgão dependente de uma comunidade autónoma ou cidade com estatuto de autonomia, as referências ao diretor da Agência Estatal da Administração Fiscal e ao diretor-geral ou diretor do Departamento da Agência Estatal da Administração Fiscal devem ser entendidas como sendo equivalentes ou similares a organismos da referida comunidade autónoma ou da referida cidade com estatuto de autonomia.
3. A decisão sobre o recurso será tomada por maioria dos membros da Secção Especial. Em caso de empate, o presidente terá sempre voto de qualidade.
4. A decisão sobre o recurso deverá ser emitida no prazo de seis meses e respeitar a situação jurídica específica respeitante à decisão recorrida, estabelecendo a jurisprudência aplicável.
5. A jurisprudência estabelecida por tais decisões de recurso é vinculativa para os tribunais fiscais, para os órgãos fiscais das comunidades autónomas e das cidades com estatuto de autonomia assim como para a restante Administração Fiscal do Estado, das comunidades autónomas e das cidades com estatuto de autonomia.»

31 Ou pelos diretores-gerais dos impostos das comunidades autónomas e das cidades com estatuto de autonomia, ou órgãos equivalentes, quando o recurso for relativo a uma decisão de um órgão dependente da respetiva comunidade autónoma ou cidade com estatuto de autonomia.

33. O Tribunal de Justiça pronunciou-se, igualmente, no mesmo sentido, nos n.os 37 e 38 do Acórdão de 16 de fevereiro de 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

«A este respeito, recorde-se que a exigência de independência de um órgão de reenvio comporta dois aspetos. O primeiro aspeto, externo, pressupõe que a instância exerça as suas funções com total autonomia, sem estar sujeita a nenhum vínculo hierárquico ou de subordinação em relação a quem quer que seja e sem receber ordens ou instruções de qualquer origem […], estando assim protegida contra as intervenções ou as pressões externas suscetíveis de pôr em risco a independência de julgamento dos seus membros quanto aos litígios que lhes são submetidos […]. O segundo aspeto, interno, está ligado ao conceito de imparcialidade e visa o igual distanciamento em relação às partes no litígio e aos seus interesses respetivos, tendo em conta o objeto deste. Este aspeto exige o respeito da objetividade e a inexistência de qualquer interesse na resolução do litígio que não seja a estrita aplicação [do Estado de direito].»

34. Nesse processo, considerou-se que um funcionário público que é Secretario Judicial (secretário do tribunal) «recebe, e está obrigado a respeitar, instruções do seu superior hierárquico», salvo quando exerce as competências relativas à fé pública judicial. O Tribunal de Justiça declarou que, nesse processo, o Secretario Judicial (secretário) tinha sido chamado a apreciar a ação para pagamento dos honorários em causa «no processo principal respeitando os princípios da unidade do processo e de dependência hierárquica» [32].

35. Por conseguinte, o Secretario Judicial não era um «órgão jurisdicional» na aceção do artigo 267.º TFUE.

36. Pelas razões já indicadas, não considero que os membros do TEAC gozem do grau de independência necessário para que essa instância possa ser devidamente considerada um órgão jurisdicional na aceção do artigo 267.º TFUE. Chego a esta conclusão pelas razões que se seguem.

37. Em primeiro lugar, embora o TEAC aplique claramente a lei e as normas jurídicas convencionais na resolução de litígios em matéria fiscal e disponha do grau de permanência característico dos órgãos jurisdicionais, os membros do TEAC carecem da qualidade essencial de inamovibilidade [33], que, como o Tribunal de Justiça salientou no n.º 45 do Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), é um pré-requisito para a administração da justiça.

38. O próprio facto de os membros do TEAC terem sido destituídos por real decreto, por motivos que o então governo entendeu convenientes, é, por si só, suficiente para demonstrar que o TEAC carece desta qualidade vital e essencial [34]. Para satisfazer este aspeto da exigência de independência, seria necessário que os membros do TEAC beneficiassem de garantias jurídicas reais e efetivas contra a destituição, salvo por justa causa ou incapacidade.

32 Acórdão de 16 de fevereiro de 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, n.º 41). Por último, este aspeto foi também referido pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem no processo 22107/93, Acórdão de 25 de fevereiro de 1997, Findlay c. Reino Unido (CE:ECHR:1997:0225JUD002210793), que assinalou o facto de, nos termos do regime dos tribunais militares então vigente no Reino Unido, todos os membros do tribunal militar em causa estavam hierarquicamente subordinados ao oficial convocante. A este respeito, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem observou: «A fim de manter a confiança na independência e imparcialidade do tribunal, as aparências podem ser importantes. Visto que todos os membros do tribunal militar que decidiram o processo Findlay estavam hierarquicamente subordinados ao oficial convocante e se inseriam na sua cadeia de comando, as dúvidas de Findlay sobre a independência e imparcialidade do tribunal podiam ser objetivamente justificadas […]».

33 O Tribunal de Justiça refere-se à «inamovibilidade dos membros da instância em causa».

34 No n.º 53 do Acórdão de 19 de setembro de 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), o Tribunal de Justiça declarou que «[e]stas garantias de independência e de imparcialidade postulam a existência de regras, designadamente no que respeita à composição da instância, à nomeação, à duração das funções, bem como às causas de abstenção, de impugnação da nomeação e de *destituição dos seus membros*, que permitem afastar qualquer dúvida legítima, no espírito dos que recorrem à justiça, quanto à impermeabilidade da referida instância em relação a elementos externos e à sua neutralidade relativamente aos interesses em confronto». O sublinhado é meu.

39. Em segundo lugar, um outro aspeto da exigência de independência expresso no n.º 44 do Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), é a exigência de que a instância em causa «exerça as suas funções jurisdicionais com total autonomia, sem estar submetida a nenhum vínculo hierárquico ou de subordinação em relação a quem quer que seja e sem receber ordens ou instruções de qualquer origem».

40. O mesmo poderia ser dito no presente processo no que se refere ao recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência, uma vez que o diretor-geral da própria entidade que interpôs o recurso permanecerá forçosamente, nos termos do artigo 243.º da LGT, como membro da Secção Especial do TEAC que conhece do recurso, tal como o diretor-geral da Agência Estatal da Administração Fiscal que tomou a decisão objeto de recurso. Embora seja verdade que os interesses dos contribuintes sejam provavelmente representados pelo presidente do Conselho para a Defesa dos Contribuintes [35], o facto é que, no espírito do contribuinte médio e avisado que apresentou a sua reclamação tributária ao TEAC, o próprio sistema estabelecido pelo artigo 243.º da LGT para efeitos do procedimento do recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência, tendo em conta a composição específica prevista na lei para a Secção Especial, *parece* pender a favor das autoridades tributárias.

41. Em todo o caso, o facto de certos membros da Secção Especial do TEAC terem laços institucionais fortes com a Administração Fiscal deve também, por si só, suscitar dúvidas quanto à independência do TEAC. Como observou o Tribunal de Justiça no n.º 49 do Acórdão de 19 de setembro de 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), «[o] conceito de independência, que é inerente à missão de julgar, implica, acima de tudo, que a instância em questão tenha a qualidade de terceiro em relação à autoridade que adotou a decisão objeto do recurso». Dado o estatuto hierárquico e a posição, na Administração Fiscal, do diretor-geral dos Impostos do Ministério da Economia e das Finanças, do diretor-geral da Agência Estatal da Administração Fiscal, do diretor-geral ou do diretor do Departamento da Agência Estatal da Administração Fiscal, será difícil afirmar que estas pessoas podem ser consideradas como terceiros num litígio em matéria fiscal, no sentido previsto pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 19 de setembro de 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Além disso, o próprio facto de o artigo 243.º da LGT prever tal procedimento de recurso extraordinário através de um recurso que só a Administração Fiscal pode interpor reforça a ideia de que o TEAC talvez não se devesse afastar demasiado de uma interpretação da legislação fiscal privilegiada pelas autoridades, uma vez que, se o fizer, o diretor-geral dos Impostos do Ministério da Economia e das Finanças poderá valer-se do procedimento de recurso extraordinário previsto no artigo 243.º da LGT. Isto é, além disso, incompatível com os conceitos de independência, uma vez que a própria existência deste procedimento e a composição da Secção Especial podem constituir uma forma de pressão subtil, suscetível, nas palavras do Tribunal de Justiça no n.º 37 do Acórdão de 16 de fevereiro de 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), de «pôr em risco a independência de julgamento dos seus membros quanto aos litígios que lhes são submetidos».

43. Por todas estas razões, considero que o TEAC não preenche os requisitos de independência necessários para constituir um «órgão jurisdicional» na aceção do artigo 267.º TFUE. Embora o Tribunal de Justiça não aplique um sistema de precedente *stricto sensu*, é evidente, porém, que a fundamentação do Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), é insuficiente e que essa decisão não deve continuar a ser seguida no que diz respeito a esta questão.

35 O artigo 34.º, n.º 2, da LGT dispõe o seguinte:
«O Conselho para a Defesa dos Contribuintes, integrado no Ministério das Finanças, assegura a efetividade dos direitos dos contribuintes, trata das reclamações decorrentes da aplicação do regime fiscal instituído pelos órgãos do Estado e apresenta sugestões e propostas pertinentes, sob a forma e com os efeitos previstos na regulamentação.»

44. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça declare que não é competente para conhecer do pedido de decisão prejudicial apresentado pelo TEAC.

IV. Conclusão

45. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça declare que não é competente para conhecer do pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha).