Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GERARD HOGAN
prezentate la 1 octombrie 2019[1]

Cauza C-274/14

Banco de Santander SA

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania)]

„Cerere de decizie preliminară – Ajutoare de stat – Regim fiscal – Impozit pe profit – Deducere – Amortizarea fondului comercial care rezultă din achiziții de titluri de participare de cel puțin 5 % de către întreprinderi cu domiciliul fiscal în Spania în întreprinderi cu domiciliul fiscal în afara acestui stat membru – Articolul 267 TFUE – Admisibilitatea trimiterii preliminare – Noțiunea de «instanță» – Independență – Necompetența Curții”

I. Introducere

1. În Concluziile sale prezentate la 7 octombrie 1999 în cauzele conexate Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:1999:489), avocatul general Saggio a concluzionat că o instanță spaniolă de contencios fiscal – Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunalul Administrativ Economic Regional din Catalonia, Spania) – nu era o instanță în sensul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 267 TFUE)[2]. Întrucât nu era convins că Tribunalul Administrativ Economic Regional din Catalonia ar putea fi considerat suficient de independent pentru a îndeplini cerințele stipulate de Curte, el a concluzionat că acesta nu poate fi considerat instanță în sensul actual al articolului 267 TFUE.

1 Limba originală: engleza.

2 A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punctul 26), în care acesta s-a referit la relaxarea treptată a cerinței de independență, care a culminat cu pronunțarea Hotărârii din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145). Avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer a fost de acord cu aprecierea avocatului general Saggio din Concluziile sale prezentate la 7 octombrie 1999 în cauzele conexate Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:1999:489) și a precizat în Concluziile sale prezentate în cauza De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punctul 28) că „membrii [tribunalului administrativ economic] sunt angajați în administrație și numiți de ministru, care are competența să îi revoce fără a fi ținut de condițiile prevăzute în mod clar și categoric de lege. Prin urmare, nu se poate spune că normele de funcționare ale organismului respectiv garantează inamovibilitatea membrilor săi și, în consecință, pare îndoielnic că acesta are un grad de independență care să îi permită să reziste unei eventuale intervenții și presiuni nejustificate din partea executivului”. Avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer a concluzionat că [tribunalele administrative economice] nu pot fi considerate „judiciare”.

2. În acest scop, avocatul general Saggio a subliniat legăturile structurale strânse pe care Tribunalul Administrativ Economic Regional din Catalonia le avea cu Ministerio de Economía y Hacienda (Ministerul Economiei și Finanțelor din Spania)[3], precum și faptul că președintele și membrii Tribunalului erau „funcționari publici numiți cu aprobarea ministrului”[4]. De asemenea, el a observat că ministrul avea puterea să revoce din funcție membrii Tribunalului, „dar împrejurările în care această putere poate fi exercitată nu par a fi definite în mod clar și exhaustiv prin lege”[5].

3. În fapt, în Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145), Curtea nu a fost de acord cu concluziile avocatului general Saggio. Aceasta a concluzionat că exista o „separare a funcțiilor între, pe de o parte, departamentele autorității fiscale responsabile de gestionarea, încasarea și recuperarea” impozitelor și, pe de altă parte, Tribunalul Administrativ Economic Regional din Catalonia, care hotăra „cu privire la plângerile formulate împotriva deciziilor acestor departamente, fără a primi nicio instrucțiune de la autoritatea fiscală”[6].

4. Dreptul Uniunii nu a rămas neschimbat de când a fost pronunțată Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145). Articolul 2 TUE prevede în prezent că Uniunea se întemeiază pe valorile respectării statului de drept. Articolul 19 alineatul (2) TUE prevede că judecătorii și avocații generali ai Curții de Justiție „sunt aleși dintre personalitățile care prezintă toate garanțiile de independență”. Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”) prevede garantarea unei căi de atac eficiente și a unui proces în fața unei „instanțe judecătorești independente și imparțiale”.

5. În conformitate, probabil, cu aceste evoluții ale tratatului și ale cartei, Curtea a dezvoltat ulterior o jurisprudență impresionantă cu privire la cerințele privind independența judecătorilor. O mare parte din această jurisprudență contemporană a fost rezumată de Curte în Hotărârea sa din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. În această hotărâre, Curtea a subliniat că independența instanțelor naționale era esențială „pentru buna funcționare a sistemului de cooperare judiciară constituit de mecanismul trimiterii preliminare prevăzut la articolul 267 TFUE”[7]. Esența acestor cerințe privind independența judecătorilor a fost apoi rezumată admirabil de Curte în următorii termeni:

„Independența instanțelor naționale este în special esențială pentru buna funcționare a sistemului de cooperare judiciară constituit de mecanismul trimiterii preliminare prevăzut la articolul 267 TFUE, întrucât […] acest mecanism nu poate fi activat decât de un organism care are sarcina de a aplica dreptul Uniunii și care îndeplinește printre altele acest criteriu de independență.

Noțiunea de independență presupune în special ca organismul respectiv să își exercite funcțiile jurisdicționale în mod complet autonom, fără a fi supus vreunei legături ierarhice sau de subordonare și fără să primească dispoziții sau instrucțiuni, indiferent de originea lor, și să fie astfel protejat de intervenții sau de presiuni exterioare susceptibile să aducă atingere independenței de judecată a membrilor săi și să influențeze deciziile acestora […].

3 A se vedea Concluziile avocatului general Saggio prezentate în cauzele conexate Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:1999:489, punctul 15). Din dosarul Curții rezultă că ministerul spaniol competent este, în prezent, Ministerul Finanțelor și Funcției Publice (Ministerio de Hacienda y Función Pública). Cu toate acestea, pentru a evita orice confuzie, vom continua să facem referire la Ministerul Economiei și Finanțelor.

4 A se vedea Concluziile avocatului general Saggio prezentate în cauzele conexate Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:1999:489, punctul 16).

5 Concluziile avocatului general Saggio prezentate în cauzele conexate Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:1999:489, punctul 16).

6 Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 39).

7 Hotărârea din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punctul 43).

Or, la fel ca *inamovibilitatea* membrilor organismului vizat (a se vedea în special Hotărârea din 19 septembrie 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, punctul 51), perceperea de către aceștia a unei remunerații cu un nivel adecvat în raport cu importanța funcțiilor pe care le exercită constituie o garanție inerentă independenței judecătorilor[8]."

II. Contextul trimiterii preliminare

7. Toate cele de mai sus sunt aduse în centrul atenției de prezenta cerere de decizie preliminară introdusă în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Tribunalul Administrativ Economic Central din Madrid, Spania, denumit în continuare „TEAC") prin decizia din 2 aprilie 2014 și depusă la Curte în data de 5 iunie 2014. Deși prezenta trimitere se referă la TEAC, entități similare se află și în alte comunități autonome din Spania. În cauza în care a fost pronunțată Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145), trimiterea preliminară provenea de la Tribunalul Administrativ Economic Regional din Catalonia, însă este indiferent, în speță, dacă tribunalul administrativ economic are sediul la nivel central, în Madrid (ca în prezenta cauză) sau într-o comunitate autonomă [precum în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145)].

8. Trimiterea preliminară din prezenta cauză se referă în principal la interpretarea Deciziei 2011/5/CE a Comisiei din 28 octombrie 2009 (care privește aspectele legate de ajutoare de stat ale unei scheme fiscale spaniole speciale care prevede amortizarea fiscală a fondului comercial financiar rezultat din achiziționarea de titluri de participare străine) astfel cum a fost aplicată de Regatul Spaniei[9]. Trimiterea pune de asemenea în discuție validitatea deciziei Comisiei de deschidere a procedurii prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE cu privire la ajutorul de stat SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine[10] și a Deciziei (UE) 2015/314 a Comisiei din 15 octombrie 2014 privind ajutorul de stat SA.35550 (ex. 13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) pus în aplicare de Spania – Schema referitoare la amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine [notificată cu numărul C(2014) 7280][11].

9. Trimiterea preliminară este formulată în contextul acțiunii introduse de Banco de Santander la TEAC împotriva deciziei de impunere emise de Inspectoratul fiscal spaniol. Decizia de impunere respectivă a fost emisă ca urmare a achiziționării de către Banco de Santander, în luna mai 2002, a 100 % din acțiunile unei întreprinderi germane, AKB, pentru suma de 1 099 999 999 EUR. După aproximativ șase luni, Banco de Santander a transferat acțiunile pe care le deținea în AKB către două societăți afiliate. În cele din urmă, Banco de Santander a susținut că fondul comercial financiar aferent tranzacției respective poate fi amortizat în conformitate cu avantajele fiscale prevăzute de legislația fiscală spaniolă.

10. Nu este necesară, în prezenta cauză, examinarea în detaliu nici a fondului trimiterii preliminare, nici, de altfel, a istoricului destul de complicat al procedurii prezentei trimiteri, deoarece aceasta a fost suspendată începând cu momentul la care a fost efectuată prima trimitere, în anul 2014, din cauza existenței unei multitudini de alte proceduri prin care s-a contestat legalitatea Deciziei 2011/5 în fața

8 Hotărârea din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punctele 43-45). Sublinierea noastră.

9 Decizia Comisiei privind amortizarea fiscală a Fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania (JO 2011, L 7, p. 48).

10 JO 2013, C 258, p. 8.

11 JO 2015, L 56, p. 38.

Tribunalului și a Curții, în special în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981) [12]. Am remarca, de asemenea, că legalitatea Deciziei 2015/314 este, de asemenea, contestată în prezent în fața Tribunalului [13].

III. Competența Curții

11. Motivul pentru care am schițat doar sumar aspectele de fond ale trimiterii preliminare și istoricul procedurii până în prezent este că, la acest moment, Curtea trebuie să se pronunțe cu privire la o singură chestiune, și anume dacă TEAC este o „instanță" în sensul articolului 267 TFUE.

12. În trimiterea sa preliminară, TEAC afirmă că tribunalele administrative economice sunt instanțe în sensul articolului 267 TFUE întrucât îndeplinesc condițiile impuse de jurisprudența Curții. TEAC a declarat că această poziție a fost confirmată prin Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145). Am dori remarcăm că la punctul 38 din Hotărârea sa din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), Curtea a declarat că printre elementele care trebuie luate în considerare în cadrul aprecierii calității de „instanță" se numără originea legală a organului, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al competenței sale, natura contradictorie a procedurii, aplicarea de către organ a normelor de drept, precum și independența acestuia. În observațiile sale, Comisia a exprimat îndoieli cu privire la independența TEAC. Prin Hotărârea din 30 aprilie 2019, Curtea a decis că problema competenței sale pentru a răspunde la întrebările preliminare formulate de TEAC ar trebui examinată cu prioritate. O serie de întrebări scrise cu privire la competența Curții au fost trimise părților pentru a le permite să prezinte observații scrise în acest sens și o ședință a avut loc la 2 iulie 2019.

13. Dacă TEAC nu este o astfel de instanță, atunci la întrebările cuprinse în trimiterea preliminară formulată de TEAC nu se poate răspunde, întrucât Curtea nu are competența de a analiza trimiterea. Dacă s-ar ajunge însă la opinia contrară, atunci, desigur, Curtea ar fi obligată să analizeze fondul acestor întrebări printr-o hotărâre ulterioară.

14. Toate acestea dau naștere, la rândul lor, la întrebarea esențială dacă Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145), rămâne aplicabilă în lumina evoluției jurisprudenței Curții de la pronunțarea acestei hotărâri.

15. În opinia noastră, hotărârea Curții în cauza respectivă în sensul că tribunalele administrative economice beneficiau de suficiente garanții de independență, astfel încât să se califice ca instanță în sensul articolului 267 TFUE nu mai este sustenabilă – nu în ultimul rând din perspectiva motivării Curții în cauzele ulterioare, cum ar fi Hotărârea din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Prin urmare, considerăm că Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145) nu ar trebui urmată în prezenta procedură. Prin urmare, rezultă că, în ceea ce ne privește, nu considerăm că TEAC are un grad suficient de independență, astfel încât să poată fi considerat „instanță" în sensul articolului 267 TFUE. Prin urmare, Curtea nu are competența de a răspunde la întrebările adresate de TEAC.

16. Înainte de a explica de ce adoptăm această concluzie, este necesar să examinăm mai întâi legislația și jurisprudența spaniole relevante.

12 Prin recursul său formulat în cauza C-20/15 P, Comisia Europeană a solicitat Curții să anuleze Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939), prin care Tribunalul a anulat articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 din Decizia 2011/5. Curtea a anulat hotărârea Tribunalului și a trimis cauza spre rejudecare la această instanță. În Hotărârea sa din 15 noiembrie 2018, World Duty Free Group/Comisia (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), Tribunalul a respins cererea de anulare a Deciziei 2011/5. Prin cauza C-64/19 P, Regatul Spaniei a formulat recurs la 29 ianuarie 2019 împotriva Hotărârii Tribunalului pronunțată la 15 noiembrie 2018 în cauza T-219/10 RENV World Duty Free Group/Comisia (JO 2019, C 112, p. 36).

13 A se vedea de exemplu cauza T-252/15: acțiune introdusă la 21 mai 2015 – Ferrovial și alții/Comisia (JO 2015, C 245, p. 35).

A. Legislația și jurisprudența spaniole relevante

17. Dispozițiile care reglementează TEAC în prezent sunt conținute de o varietate de legi și decrete spaniole. Funcția TEAC este de a soluționa cererile formulate împotriva actelor administrative emise, *inter alia*, de organele Ministerului Economiei și Finanțelor. Această funcție a fost atribuită inițial tribunalelor administrative economice conform unui decret-lege regal din 16 iunie 1924.

18. Dispozițiile care reglementează în prezent TEAC sunt prevăzute în principal în Ley 58/2003 General Tributaria (Legea 58/2003 privind Codul Fiscal General) din 17 decembrie 2003 (denumită în continuare „LGT”)[14] și Real Decreto 520/2005 (Decretul regal 520/2005) din 13 mai 2005[15]. Totuși, acest decret a fost modificat ocazional.

1. Numirea și revocarea din funcție a președintelui și a membrilor TEAC

19. Președintele[16] și membrii[17] – TEAC sunt funcționari publici responsabili de soluționarea litigiilor fiscale. Aceștia sunt numiți prin decret regal de guvernul spaniol (Consiliul de Miniștri), la propunerea ministrului economiei și finanțelor, dintre funcționarii publici care au experiența și reputația relevantă în acest domeniu. În plus, diferitele tribunale administrative economice (inclusiv TEAC) nu se află sub autoritatea Ministerului Justiției sau a unui organism responsabil de organizarea instanțelor: mai degrabă, ele fac parte integrantă din Ministerului Economiei și Finanțelor[18].

20. Deși este adevărat că membrii TEAC nu sunt ei înșiși responsabili pentru gestionarea și colectarea efectivă a impozitelor, este totuși greu de ignorat impresia că TEAC însuși face parte integrantă din întregul sistem al administrației fiscale din Spania.

21. Banco de Santander a menționat că mandatul președintelui și al membrilor TEAC are o durată nedeterminată, iar aceștia pot fi numiți pe viață, până la pensionare. În plus, faptul că președintele și membrii TEAC sunt numiți și eliberați din funcție prin decret de Consiliul de Miniștri, care este organul colegial suprem al puterii executive, evită orice ingerință a administrației fiscale. Mai mult, potrivit Banco de Santander, puterea unui guvern de a numi, de a revoca sau de a nu reînnoi mandatul membrilor unei instanțe nu afectează, în sine, independența acestora. De asemenea, aceasta susține că puterea de a numi și de a revoca din funcție membrii în mod discreționar nu este surprinzătoare, deoarece acestea sunt mandate pentru o durată nedeterminată. În realitate, consecințele acestei puteri sunt similare cu cele ale puterii de a nu reînnoi un mandat care are un termen determinat.

22. Guvernul spaniol a declarat că membrii tribunalelor administrative economice sunt numiți pentru o perioadă nedeterminată și nu sunt afectați de modificările componenței guvernului. Acest lucru poate fi observat cu privire la TEAC, ai cărui membri sunt numiți pe termen lung, chiar și pentru câteva zeci de ani, în pofida schimbărilor politice în timpul legislaturilor de 4 ani. În plus, potrivit guvernului spaniol, membrii tribunalelor administrative economice sunt supuși acelorași reguli aplicabile pentru abținerea și recuzarea instanțelor administrative. Aceste reguli sunt stabilite în mod expres în legislația spaniolă și se aplică în condiții perfect normale. Independența tribunalelor administrative economice este consolidată de faptul că membrii lor pot exprima opinii contradictorii.

14 BOE Nr. 302 din 18 decembrie 2003, p. 44987.

15 BOE Nr. 126 din 27 mai 2005, p. 17835.

16 Acesta sau aceasta are calitatea de director general în cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor.

17 Aceștia au calitatea de director general adjunct în cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor.

18 A se vedea articolul 6 din Real Decreto 1113/2018 (Decretul regal 1113/2018) din 7 septembrie 2018. Trebuie menționat că, deși tribunalele administrative economice sunt în subordinea Secretarului de Stat al Finanțelor, articolul 6 alineatul (1) din Real Decreto 1113/2018 (Decretul regal 1113/2018) afirmă că acest lucru nu va aduce atingere independenței lor funcționale în soluționarea disputelor de ordin economic-administrativ.

23. Am remarca faptul că puterea Consiliului de Miniștri de a numi membrii TEAC se extinde și la puterea de a revoca membrii TEAC, ai cărui membri pot, se pare, să fie revocați prin metoda simplă a publicării unui decret regal în Buletinul Oficial spaniol [19]. Într-adevăr, astfel cum a observat Comisia în răspunsurile sale scrise la anumite întrebări adresate în mod specific părților de către Curte, această putere a fost exercitată frecvent în ultimii ani.

24. Astfel, de exemplu și după cum a arătat Comisia, la 13 ianuarie 2012, președintele TEAC [20] și un membru al TEAC [21] au fost revocați, iar acesta din urmă a fost numit drept noul președinte al TEAC [22]. De asemenea, la 1 iunie 2018, președintele [23] – TEAC a fost revocat și a fost numit un altul [24]. La 6 iulie 2018 au fost revocați încă patru membri ai TEAC și alții opt au fost confirmați [25].

25. Desigur, nu este intenția noastră de a pune la îndoială sau de a critica legitimitatea anumitor numiri sau a revocărilor care au fost aduse la cunoștința Curții de către Comisie. Totuși, deși mulți membri ai diferitor tribunale administrative economice (inclusiv TEAC) pot rămâne foarte bine în funcție pentru perioade considerabile de timp [26] – fapt evidențiat de guvernul spaniol – este totuși frapant faptul că nu există garanții legislative clare pentru a se asigura inamovibilitatea fără justă cauză sau în lipsa incapacității președintelui și a membrilor acestor entități.

26. În acest sens, istoria a fost de partea avocatului general Saggio în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145), atunci când acesta și-a exprimat îngrijorarea că circumstanțele în care s-ar putea exercita puterea de revocare din funcție „nu par a fi definite în mod clar și exhaustiv de lege” [27]. În cele din urmă, astfel cum prevede în prezent legislația spaniolă, funcțiile președintelui și ale membrilor TEAC sunt la discreția guvernului spaniol (Consiliul de Miniștri). Prin urmare, președintele și membrii TEAC nu se bucură, nici în teorie, nici în practică, de stabilitatea funcției sau de vreo garanție împotriva revocării, cu excepția justei cauze sau a incapacității, într-un mod care să reprezinte un aspect obișnuit și indispensabil al independenței judecătorilor și care să reflecte atât teoria cât și practica constituțiilor și a legilor fundamentale ale tuturor statelor membre ale Uniunii.

2. Articolul 243 din LGT – cale de atac extraordinară pentru unificarea jurisprudenței

27. Competența tribunalelor administrative economice este obligatorie și se poate recurge la instanțele spaniole de drept comun numai în cazul în care litigiul nu este soluționat în termen de un an [28]. În egală măsură, nu există nicio îndoială că tribunalele administrative economice (inclusiv TEAC) se supun legii aplicabile și aplică standardele juridice convenționale în soluționarea acestor litigii fiscale.

28. Pe lângă căile de atac ordinare formulate la TEAC, provenite de la tribunalele administrative economice regionale și locale [29], articolul 243 din LGT prevede, de asemenea, o cale de atac descrisă ca extraordinară, pentru unificarea jurisprudenței [30].

19 Articolul 29 alineatul (2) din Decretul regal 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (Decretul regal 117/2012) din 13 ianuarie 2012, BOE nr. 12 din 14 ianuarie 2012, p. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (Decretul regal 118/2012) din 13 ianuarie 2012, BOE nr. 12 din 14 ianuarie 2012, p. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (Decretul regal 125/2012) din 13 ianuarie 2012, BOE nr. 12 din 14 ianuarie 2012, p. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (Decretul regal 614/2018) din 22 iunie 2018, BOE nr. 152 din 23 iunie 2018, p. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (Decretul regal 620/2018) din 22 iunie 2018, BOE nr. 152 din 23 iunie 2018, p. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (Decretul regal 836/2018) din 6 iulie 2018, BOE nr. 164 din 7 iulie 2018, p. 68370.

26 Datorită, probabil, cel puțin în parte, duratei nedeterminate a mandatului lor.

27 Concluziile prezentate în cauzele conexate Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:1999:489, punctul 16).

28 A se vedea articolul 240 alineatul (1) și articolul 249 din LGT.

29 A se vedea articolul 241 din LGT.

30 Articolul 243 din LGT intitulat „Cale de atac extraordinară pentru unificarea jurisprudenței” prevede următoarele:

29. Ceea ce rezultă în mod clar din dispozițiile articolului 243 din LGT este că autoritățile fiscale spaniole pot formula o cale de atac extraordinară la o cameră specială a TEAC, în cazul în care consideră că una sau mai multe hotărâri anterioare ale acestui organism sunt eronate.

30. Este deosebit de surprinzător că această cale de atac poate fi introdusă numai de Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor [31], chiar dacă acesta sau aceasta va face parte din Camera specială a TEAC alături de Directorul general al Agenției de Stat a Administrației Fiscale, de Directorul general sau de Directorul Departamentului Agenției de Stat a Administrației Fiscale în a cărui subordine se află organismul care a emis actul la care se face referire în decizia atacată și de Președintele Consiliului pentru protecția contribuabililor.

31. Faptul că Directorul general al Departamentului Agenției de Stat a Administrației Fiscale este de asemenea membru al Camerei speciale de opt persoane – chiar dacă agenția sa este cea care emis decizia atacată – este, de asemenea, un fapt foarte atipic. În opinia noastră, acesta este contrar maximei *nemo iudex in causa sua* și, prin definiție, contrar principiului fundamental prevăzut la articolul 47 al doilea paragraf din cartă, care impune o instanță judecătorească independentă și imparțială.

B. Cu privire la aspectul dacă TEAC are gradul necesar de independență, astfel încât să poată fi considerat o instanță în sensul articolului 267 TFUE

32. După cum a subliniat avocatul general Stix-Hackl la punctul 45 din Concluziile sale prezentate în cauza Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), criteriul independenței „reprezintă, poate, cea mai importantă distincție între instanțele naționale și autoritățile administrative”.

„1. Atunci când nu este de acord cu conținutul deciziilor fiscale emise de Tribunalul Administrativ Economic Central, Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor poate formula împotriva acestora o cale de atac extraordinară pentru unificarea jurisprudenței.
O astfel de cale de atac extraordinară poate fi introdusă și de Directorii generali pentru impozitare ai comunităților autonome și ai orașelor cu statut autonom sau ai unor organisme echivalente, atunci când calea de atac se referă la o decizie a unui organism dependent de comunitatea autonomă respectivă sau de orașul cu statut autonom respectiv.
2. Camera specială pentru unificarea jurisprudenței este competentă să soluționeze o astfel de cale de atac. Camera specială este compusă din președintele Tribunalului Administrativ Economic Central, care conduce ședința, din trei membri ai acestui tribunal, din Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, din Directorul general al Agenției de Stat a Administrației Fiscale, din Directorul general sau Directorul Departamentului Agenției de Stat a Administrației Fiscale în a cărui subordine se află autoritatea care a emis actul la care se referă decizia atacată și din Președintele Consiliului pentru protecția contribuabililor.
Atunci când calea de atac se referă la o decizie a unui organism dependent de o comunitate autonomă sau de un oraș cu statut autonom, referirile la Directorul Agenției de Stat a Administrației Fiscale și la Directorul general sau la Directorul Departamentului Agenției de Stat a Administrației Fiscale vor fi interpretate ca echivalente sau similare organismelor comunității autonome sau ale orașului cu statut autonom menționate mai sus.
3. Decizia pronunțată în calea de atac este adoptată de majoritatea membrilor Camerei speciale. În caz de egalitate, votul președintelui va fi întotdeauna decisiv.
4. Decizia pronunțată în calea de atac se emite în termen de 6 luni și se referă la situația juridică specifică care decurge din decizia atacată, stabilind jurisprudența aplicabilă.
5. Jurisprudența stabilită prin aceste decizii pronunțate în calea de atac este obligatorie pentru [tribunalele administrative economice], pentru organele fiscale ale comunităților autonome și ale orașelor cu statut autonom și pentru restul administrației fiscale de stat, al comunităților autonome și al orașelor cu statut autonom.”

31 Sau de Directorii generali pentru impozitare ai comunităților autonome și ai orașelor cu statut autonom ori ai organismelor echivalente, atunci când calea de atac are ca obiect o decizie emisă de un organism dependent de respectiva comunitate autonomă sau de respectivul oraș cu statut autonom.

33. De asemenea, Curtea a argumentat în același sens la punctele 37 și 38 din Hotărârea din 16 februarie 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

„În această privință, trebuie amintit că cerința de independență a unui organ de trimitere cuprinde două aspecte. Primul aspect, extern, presupune ca instanța să își exercite funcțiile în mod complet autonom, fără a fi supusă vreunei legături ierarhice sau de subordonare și fără să primească dispoziții sau instrucțiuni de la nicio persoană […], fiind astfel protejată de intervenții sau de presiuni exterioare susceptibile să pună în pericol independența membrilor săi în ceea ce privește judecarea litigiilor cu care sunt sesizați […].

Al doilea aspect, intern, este legat de noțiunea de imparțialitate și vizează echidistanța față de părțile în litigiu și de interesele lor din perspectiva obiectului acestuia. Aspectul menționat impune respectarea obiectivității și lipsa oricărui interes în soluționarea litigiului în afara strictei aplicări a normei de drept […].”

34. În cauza respectivă, s-a reținut că un grefier care are calitatea de funcționar public (Secretario Judicial) „primește și este obligat să respecte instrucțiunile superiorului său ierarhic”, cu excepția cazului în care exercită competențele referitoare la autentificarea judecătorească. Curtea a reținut că Secretario Judicial (grefierul) din cauza respectivă a fost obligat să soluționeze acțiunea în plata onorariului în discuție „în litigiul principal cu respectarea principiilor unității de acțiune și dependenței ierarhice” [32].

35. A rezultat că Secretario Judicial nu era o „instanță” în sensul articolului 267 TFUE.

36. Din motivele pe care le-am indicat deja, nu considerăm că membrii TEAC beneficiază de gradul de independență necesar, astfel încât acest organism să poată fi considerat în mod corespunzător o instanță în sensul articolului 267 TFUE. Am ajuns la această concluzie pentru următoarele motive.

37. În primul rând, deși TEAC aplică în mod clar legea și standardele juridice convenționale în soluționarea disputelor fiscale și are gradul de permanență caracteristic organelor judiciare, membrilor TEAC le lipsește calitatea esențială a stabilității mandatului [33], care, după cum a subliniat Curtea la punctul 45 din Hotărârea din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), constituie o condiție esențială pentru administrarea justiției.

38. Însuși faptul că membrii TEAC au fost revocați prin decret regal pentru motive care par oportune pentru guvernul aflat la putere la momentul respectiv este, în sine, suficient pentru a demonstra că TEAC nu are această calitate vitală și esențială [34]. Pentru a îndeplini acest criteriu al cerinței de independență, ar fi necesar ca membrii TEAC să beneficieze de garanții legale reale și eficiente împotriva revocării din funcție, cu excepția justei cauze sau a incapacității.

32 A se vedea Hotărârea din 16 februarie 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, punctul 41). În sfârșit, această afirmație a fost făcută și de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cauza nr. 22107/93, în Hotărârea din 25 februarie 1997, Findlay împotriva Regatului Unit (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), unde a subliniat faptul că, în sistemul curții marțiale aplicabil la acel moment în Regatul Unit, toți membrii curții marțiale în discuție erau subordonați în grad militar ofițerului care a făcut convocarea. Aici Curtea Europeană a Drepturilor Omului a observat: „Pentru a menține încrederea în independența și imparțialitatea instanței, aparențele pot fi importante. Întrucât toți membrii curții marțiale care au pronunțat hotărârea în cauza domnului Findlay erau subordonați în grad ofițerului care a făcut convocarea și făceau parte din lanțul de comandă al acestuia, îndoielile domnului Findlay cu privire la independența și la imparțialitatea instanței ar putea fi considerate justificate în mod obiectiv […]”.

33 Curtea face referire la „inamovibilitatea membrilor organismului vizat”.

34 La punctul 53 din Hotărârea din 19 septembrie 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), Curtea a afirmat că „asemenea garanții de independență și de imparțialitate postulează existența unor norme, în special în ceea ce privește compunerea instanței, numirea, durata funcției, precum și cauzele de abținere, de recuzare și de *revocare a membrilor săi*, care să permită înlăturarea oricărei îndoieli legitime, în percepția justițiabililor, referitoare la impenetrabilitatea instanței respective în privința unor elemente exterioare și la imparțialitatea sa în raport cu interesele care se înfruntă”. Sublinierea noastră.

39. În al doilea rând, un alt aspect al cerinței de independență, exprimat la punctul 44 din Hotărârea din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), este cerința ca organismul respectiv „să își exercite funcțiile jurisdicționale în mod complet autonom, fără a fi supus vreunei legături ierarhice sau de subordonare și fără să primească dispoziții sau instrucțiuni, indiferent de originea lor”.

40. Același lucru se poate spune, în prezenta cauză, cu privire la calea de atac extraordinară pentru unificarea jurisprudenței, întrucât directorul general al aceleiași entități care a introdus calea de atac urmează să fie, în temeiul articolului 243 din LGT, membru al Camerei speciale a TEAC învestită cu judecarea căii de atac, la fel ca Directorul general al Agenției de Stat a Administrației Fiscale care a emis însăși decizia atacată. Deși este adevărat că interesele contribuabilului urmează să fie reprezentate, probabil, de președintele Consiliului pentru protecția contribuabililor [35], rămâne valabil faptul că în percepția contribuabilului mediu, rezonabil, care și-a formulat contestația fiscală la TEAC, însuși sistemul instituit prin articolul 243 din LGT pentru procedura unei căi de atac extraordinare pentru unificarea jurisprudenței trebuie, având în vedere componența specifică prevăzută de lege cu privire la Camera specială, *să pară* că avantajează autoritățile fiscale.

41. În orice caz, și faptul că anumiți membri ai Camerei speciale a TEAC au legături instituționale puternice cu administrația fiscală trebuie să pună la îndoială, în sine, independența TEAC. Astfel cum a observat Curtea la punctul 49 din Hotărârea din 19 septembrie 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), „noțiunea de independență, care este inerentă activității de judecată, presupune înainte de toate o autoritate care să aibă calitatea de terț în raport cu autoritatea care a adoptat decizia atacată”. Având în vedere statutul ierarhic și poziția în administrația fiscală a Directorului general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, a Directorului general al Agenției de Stat a Administrației Fiscale, a Directorului general sau a Directorului Departamentului Agenției de Stat a Administrației Fiscale, ar fi greu de spus că se poate considera că aceste persoane au calitatea de terți într-un litigiu fiscal în sensul avut în vedere de Curte în Hotărârea din 19 septembrie 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Mai mult, însuși faptul că articolul 243 din LGT prevede o asemenea procedură privind o cale de atac extraordinară, care presupune o cale de atac pe care doar autoritățile fiscale o pot formula, transmite în plus impresia că TEAC probabil nu se va dezice prea ușor de interpretarea legislației fiscale preferată de autorități, având în vedere că, dacă ar proceda altfel, Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor ar introduce o cale de atac extraordinară în conformitate cu articolul 243 din LGT. Acest lucru se află de asemenea în contradicție cu noțiunea de independență, deoarece însăși existența acestei proceduri și componența Camerei speciale pot reprezenta o formă de presiune subtilă susceptibilă, potrivit celor menționate de Curte la punctul 37 din Hotărârea din 16 februarie 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), „să pună în pericol independența membrilor săi în ceea ce privește judecarea litigiilor cu care sunt sesizați”.

43. Prin urmare, pentru toate aceste motive, considerăm că TEAC nu îndeplinește cerințele de independență necesare pentru a constitui o „instanță” în sensul articolului 267 TFUE. Deși Curtea nu utilizează niciun sistem strict bazat pe precedentul judiciar, este totuși clar că motivarea din Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145) este nesatisfăcătoare, iar hotărârea respectivă nu ar mai trebui să fie urmată cu privire la acest aspect.

44. Prin urmare, propunem Curții să considere că nu are competența de a se pronunța cu privire la cererea de decizie preliminară formulată de TEAC.

35 Articolul 34 alineatul (2) din LGT prevede:
„Consiliul pentru protecția contribuabililor, care este integrat în Ministerul Finanțelor, asigură efectivitatea drepturilor contribuabililor, tratează contestațiile rezultate din aplicarea sistemului fiscal de către organele de stat și face sugestiile și propunerile relevante, sub forma și cu efectele prevăzute de reglementări.”

IV. Concluzie

45. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să considere că nu are competența de a se pronunța cu privire la cererea de decizie preliminară formulată de Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania).