



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 8 de abril de 2014¹

Asunto C-377/13

**Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Portugal)]

«Procedimiento prejudicial — Concepto de “órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros” en el sentido del artículo 267 TFUE — Tribunal Arbitral Tributário — Admisibilidad — Directiva 69/335/CEE — Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales — Impuesto sobre las aportaciones de capital — Operaciones exentas — Posibilidad de reintroducir un impuesto sobre las aportaciones de capital»

1. La cuestión que se ha de resolver en el presente asunto consiste en saber si el legislador portugués tiene la posibilidad de reintroducir un impuesto sobre actos jurídicos documentados —suprimido en 1991— sobre las operaciones de ampliación de capital social de las sociedades de capital, sobre la base de las disposiciones de la Directiva del Consejo de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales,² en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335/CEE.³ Esta cuestión parece relativamente sencilla de resolver sobre la base de las disposiciones de la Directiva y el estado actual de la jurisprudencia. El principal problema que se plantea es el de la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial planteada en el presente asunto, habida cuenta de la particular naturaleza del órgano en el origen de dicha petición.

2. Por ello, en estas conclusiones, trataré en primer lugar la cuestión de la competencia del Tribunal de Justicia para resolver sobre la cuestión prejudicial, antes de exponer brevemente el fondo del asunto y de proponer una respuesta.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. La normativa aplicable al presente asunto *ratione temporis* emana de lo dispuesto en la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303. La Directiva 69/335 armoniza, en los Estados miembros, el impuesto percibido sobre las aportaciones a las sociedades de capital, denominado, conforme a su artículo primero, «impuesto sobre las aportaciones de capital».

1 — Lengua original: polaco.

2 — DO L 249, p. 25.

3 — DO L 156, p. 23.

4. Conforme al artículo 4, apartado 1, letra c), y al artículo 4, apartado 2, letra a), de la Directiva 69/335:

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

[...]

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

[...]

2. Podrán continuar siendo sometidas al derecho de aportación las operaciones siguientes, siempre que el 1 de julio de 1984 estuviesen gravadas al tipo del 1 %,

a) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la capitalización de beneficios o reservas permanentes o provisionales».

5. El artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 69/335 dispone:

«1. Los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones, distintas de las contempladas en el artículo 9 que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984.

[...]

2. Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 %».

6. En virtud del artículo 10 de la citada 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:

a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;

[...]»

Derecho portugués

Normativa reguladora del estatuto del órgano remitente

7. Conforme a la información que resulta de la resolución de remisión y a las observaciones del gobierno portugués, el establecimiento de un sistema de órganos jurisdiccionales arbitrales en materia tributaria fue posible por la autorización emanada del artículo 124 de la Ley n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, por la que se establece el presupuesto del año 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010,

Orçamento do Estado para 2010,⁴ en adelante la «Ley n° 3-B/2010»). Esta norma define el arbitraje como «un medio alternativo de resolución jurisdiccional de los litigios en materia tributaria». De acuerdo con el artículo 124, apartado 4, letras a) a q), de dicha Ley, el arbitraje pretende abarcar diferentes tipos de litigios entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

8. Sobre la base de la autorización mencionada en el punto anterior, se adoptó el Decreto-ley n° 10/2011, de 20 de enero de 2011, por el que se aprueba el régimen jurídico del arbitraje tributario (Decreto-Lei n° 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária;⁵ en lo sucesivo, «Decreto-ley n° 10/2011»). Este Decreto-ley regula las competencias, modalidades de designación y reglas de funcionamiento de los órganos jurisdiccionales arbitrales en materia tributaria, así como los efectos de sus resoluciones y las posibilidades de recurso contra éstas. Las disposiciones fundamentales del Decreto-ley n° 10/2011 serán abordadas en el apartado de las presentes conclusiones dedicado al examen de la admisibilidad de la remisión prejudicial.

Normativa relativa al Impuesto sobre las aportaciones de capital

9. El 1 de julio de 1984, la ampliación de capital social de las sociedades de capital estaba sujeta en Portugal a un impuesto sobre actos jurídicos documentados del 2 %, estando exenta la ampliación de capital realizada mediante aportaciones dinerarias. En 1991, la ampliación de capital social de las sociedades de capital, independientemente de la forma, quedó exenta.

10. En el procedimiento principal son aplicables las disposiciones de la Ley n° 150/99, de 11 de septiembre de 1999, por la que se aprueba un código del impuesto sobre actos jurídicos documentados (Lei n° 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo),⁶ en la redacción vigente en el período 2004-2006. El anexo III de dicha Ley, titulado «Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)» [tarifa general relativa al impuesto sobre actos jurídicos documentados (en euros)], establece el importe del impuesto sobre actos jurídicos documentados sobre las diferentes operaciones que están sujetas. En virtud del Decreto-ley n° 322-B/2001, de 14 de diciembre de 2001 (Decreto-Lei n° 322-B/2001, de 14 dezembro de 2001),⁷ el apartado 26 se añadió como anexo; el apartado 26.3 quedó redactado de la siguiente forma:

«Ampliación del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza; sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza aportados por los socios, o que hayan de aportar previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad por cada aportación: 0,4 %».⁸

Hechos y desarrollo del procedimiento

Hechos, procedimiento principal y cuestión prejudicial

11. Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (en lo sucesivo, «sociedad Ascendi»), una sociedad de capital de Derecho portugués, realizó, entre el 15 de diciembre de 2004 y el 29 de noviembre de 2006, cuatro operaciones de ampliación de su capital mediante conversión en capital social de créditos de los accionistas frente a la sociedad. La sociedad Ascendi pagó, como consecuencia de estas operaciones, derechos de timbre por un importe total de 203 796 euros.

4 — *Diário da República*, série I, n° 82, p. 1466-(111).

5 — *Diário da República*, série I, n° 14, p. 370.

6 — *Diário da República* I, série A, n° 213, p. 6264.

7 — *Diário da República* I, série A, n° 288, p. 8278-(12)

8 — El apartado 26 de la tarifa general relativa al impuesto sobre actos jurídicos documentados fue seguidamente modificado y finalmente suprimido, pero ello carece de importancia en el presente asunto.

12. El 28 de marzo de 2008, la sociedad Ascendi solicitó a la Autoridade Tributaria e Aduaneira (Administración tributaria portuguesa) la devolución de dichas cantidades junto con los correspondientes intereses. Dicha solicitud fue rechazada mediante resolución de 6 de agosto de 2012, objeto del litigio principal. El 3 de diciembre de 2012 la sociedad Ascendi solicitó la constitución de un tribunal arbitral y la anulación de la mencionada resolución.

13. La demandante alega la ilegalidad de la resolución de 6 de agosto de 2012 basándose en que, según ella, el legislador portugués no podía reintroducir válidamente en el año 2001 un impuesto sobre actos jurídicos documentados sobre las operaciones de ampliación de capital social de las sociedades de capital que había sido suprimido en 1991. La Administración tributaria estima por el contrario que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva permite reintroducir un impuesto sobre las aportaciones de capital sobre las operaciones que estaban sujetas a dicho impuesto el 1 de julio de 1984, aun cuando hubieran quedado exentas después de dicha fecha.

14. En este contexto, el Tribunal Arbitral Arbitrario decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los artículos 4, apartado 1, letra c), y 2, letra a), 7, apartado 1, y 10, letra a), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 (en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE, del Consejo, de 10 de junio de 1985), a una normativa nacional, como la contenida en el Decreto-lei n° 322-B/2001, de 14 de diciembre, que pasó a gravar con el impuesto sobre actos jurídicos documentados las ampliaciones de capital social de las sociedades de capital efectuadas mediante la conversión en capital social de créditos de los accionistas por prestaciones accesorias anteriormente realizadas en favor de la sociedad, aunque dichas prestaciones accesorias se hubieran hecho en dinero, teniendo en cuenta que a 1 de julio de 1984 la legislación nacional gravaba las citadas ampliaciones de capital, realizadas de ese modo, con el impuesto sobre actos jurídicos documentados, a un tipo impositivo del 2%, y que en esa misma fecha las ampliaciones de capital mediante aportaciones dinerarias estaban exentas del mencionado impuesto?».

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. La petición de decisión prejudicial se planteó el 3 de julio de 2013. Han presentado observaciones escritas la sociedad Ascendi, el Gobierno portugués y la Comisión Europea. En virtud del artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidió no celebrar vista oral.

Análisis jurídico

Competencia del Tribunal de Justicia para resolver sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

16. En el presente asunto, la admisibilidad de la remisión prejudicial no ha sido cuestionada. Sin embargo, el propio Tribunal Arbitral Tributário reconoce en la resolución de remisión que esta cuestión puede suscitar dudas y expone un cierto número de argumentos para justificar su consideración de «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros» en el sentido del artículo 267 TFUE. El Gobierno portugués y la Comisión examinan igualmente este problema en sus observaciones escritas, para concluir que el Tribunal de Justicia es competente para resolver sobre la cuestión prejudicial planteada.

17. Las dudas a este respecto obedecen a que el Tribunal Arbitral Tributário no forma parte del sistema general de órganos jurisdiccionales y administrativos en Portugal, sino que constituye «un medio alternativo de resolución jurisdiccional de litigios en materia fiscal» —retomando la definición de la Ley n.º 3-B/2010—. Este medio alternativo de resolución de litigios reposa, como indica la propia denominación del órgano remitente, en el uso de ciertas técnicas propias del arbitraje para la resolución de litigios entre un contribuyente y la Administración tributaria. Ahora bien, según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia —a la que me referiré a continuación en las presentes conclusiones— los órganos jurisdiccionales arbitrales establecidos mediante pacto no son órganos jurisdiccionales de uno de los Estados miembros en el sentido del artículo 267 TFUE y el Tribunal de Justicia no es competente para resolver sobre las cuestiones prejudiciales de tales instancias.

18. Por ello se debe examinar si el carácter particular del Tribunal Arbitral Tributário excluye que pueda plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en aplicación del artículo 267 TFUE.

Imposibilidad para los órganos arbitrales de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia

19. Es necesario subrayar en primer lugar que el mero hecho de utilizar, en la denominación del órgano, la formulación «arbitraje» o «árbitro» no debe significar que se trata de un órgano arbitral en el sentido estricto del término. En efecto, algunos órganos de los Estados miembros competentes para la resolución de disputas pueden hacer uso —en el desarrollo de su actividad— de las reglas procesales características de los órganos arbitrales (por ejemplo, la posibilidad para las partes de nombrar a algunos de los miembros de la formación llamada a resolver, la simplificación del procedimiento o el procedimiento en instancia única). Este tipo de «arbitraje» debe distinguirse del arbitraje en sentido estricto que reposa sobre la capacidad (la voluntad) de las partes de confiar a un órgano no estatal (privado) la resolución de una disputa. Esta distinción es fundamental para la caracterización del órgano a los efectos del artículo 267 TFUE.

20. En su sentencia Nordsee,⁹ el Tribunal de Justicia excluyó que tribunales arbitrales creados por un convenio entre las partes pudieran plantear cuestiones prejudiciales al amparo del artículo 177 CE (actualmente artículo 267 TFUE). En dicho asunto, el Tribunal de Justicia no consideró al árbitro como «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros» en el sentido del Tratado, al considerar que su vínculo con el sistema de recursos legales de los Estados miembros¹⁰ no era suficientemente estrecho. Esta línea jurisprudencial fue confirmada posteriormente en las sentencias Eco Swiss¹¹ y Denuit et Cordenier.¹²

21. Resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que sólo las autoridades de los Estados miembros o los organismos a los que dichos Estados confiaron funciones en el ámbito de la protección jurídica pueden plantear cuestiones prejudiciales, por cuanto que los Estados miembros son responsables de la aplicación y del respeto del Derecho de la Unión en su territorio. Ahora bien, los tribunales arbitrales *stricto sensu* no son ni autoridades de los Estados miembros ni organismos a los que dichos Estados confiaron atribuciones en el ámbito de la protección jurídica, sino instituciones privadas.

9 — Asunto 102/81, EU:C:1982:107.

10 — Apartados 10 a 13 de la sentencia. Los elementos que llevan a excluir la admisibilidad de las remisiones prejudiciales emanadas de órganos jurisdiccionales arbitrales fueron detallados por el Abogado General Reischl en sus conclusiones presentadas en el asunto Nordsee (EU:C:1982:31).

11 — Asunto C-126/97, EU:C:1999:269, apartado 34.

12 — Asunto C-125/04, EU:C:2005:69, apartado 13.

22. Al mismo tiempo, ya en una de las primeras sentencias en las que el Tribunal de Justicia interpretó el concepto de «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros» en el contexto de la admisibilidad de las remisiones prejudiciales, esto es, en la sentencia Vaassen Göbbels,¹³ el Tribunal de Justicia admitió la posibilidad de una petición de decisión prejudicial procedente de un órgano de carácter arbitral procedente del Derecho público. El Tribunal de Justicia resolvió posteriormente en el mismo sentido en otros asuntos¹⁴ y, más recientemente, en su auto Merck Canada,¹⁵ admitió una cuestión prejudicial planteada por un organismo portugués cuyo estatuto es análogo, aunque no idéntico, al del Tribunal Arbitral Tributário.

23. ¿Cómo calificar en estas condiciones al Tribunal Arbitral Tributário a la vista de la jurisprudencia que se acaba de citar?

24. Desearía comenzar por señalar que lo esencial del arbitraje *stricto sensu* es su carácter no estatal. Los tribunales arbitrales son órganos privados encargados de examinar y resolver litigios ocupando el lugar de los órganos jurisdiccionales estatales, y ello por la voluntad de las partes.¹⁶

25. La primera de estas características implica que la competencia de un órgano arbitral es de origen convencional (cláusula de arbitraje). Las partes —en el marco de la autonomía de la voluntad— toman la decisión de someter un litigio a la competencia de un órgano arbitral. Las partes pueden igualmente definir los principios de funcionamiento del órgano arbitral, las reglas de procedimiento y los principios sobre cuya base el órgano arbitral resolverá sobre el fondo del asunto. Al someter su litigio a un tribunal arbitral, las partes renuncian a su derecho a plantearlo ante un órgano jurisdiccional estatal y, por tanto, a las vías de recurso previstas por el Estado.¹⁷

26. El hecho de someter un litigio a la competencia de un tribunal arbitral implica que las partes han descartado para estos fines la competencia de los órganos jurisdiccionales estatales. A falta de una cláusula arbitral su litigio sería competencia de los órganos jurisdiccionales estatales. La jurisdicción arbitral es por tanto una jurisdicción privada. Conviene subrayar que incluso la posibilidad de someter una discrepancia a arbitraje debe resultar de disposiciones legales. Dichas disposiciones definen en particular el tipo de litigios que pueden someterse a arbitraje («zdatność arbitrażowa», «arbitrability», «arbitrabilité», «Schiedsfähigkeit»). Se trata en principio de litigios de Derecho privado.¹⁸

27. A la vista de lo anterior, opino que no procede considerar al Tribunal Arbitral Tributário como un órgano arbitral en sentido estricto el cual, por esta única razón, no podría plantear válidamente cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia al amparo del artículo 267 TFUE.

28. Dicha conclusión se apoya fundamentalmente en el hecho de que no se trata de un tribunal creado sobre una base convencional, sino sobre la base de las disposiciones de Derecho portugués citadas en los puntos 7 y 8 de estas conclusiones. El arbitraje en materia fiscal es, efectivamente, un medio alternativo de resolución de litigios en el sentido de que el demandante, en este caso el contribuyente, tiene la posibilidad de elegir la vía del arbitraje o del tribunal administrativo. Sin embargo, esta

13 — Asunto 61/65, EU:C:1966:39.

14 — Véase, por ejemplo, la sentencia Handels- og Kontorfunktionæremes Forbund i Danmark, 109/88, EU:C:1989:383, apartados 7 a 9.

15 — Asunto C-555/13, EU:C:2014:92, apartados 15 a 25.

16 — Sobre la naturaleza del arbitraje, véase en particular: Carbonneau, T.E., *The Law and Practice of Arbitration*, New York, 2007; Ereciński, T., Weitz, K., *Sąd Arbitrażowy*, Varsovia, 2008, Lachmann, J.P., *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Colonia, 2008, y Szumański, A., (ed.) *Arbitraż handlowy*, Varsovia, 2010.

17 — Ereciński, T., y Weitz, K., *op. cit.*, p. 21.

18 — La doctrina se interesa principalmente por saber si puede tratarse exclusivamente de litigios patrimoniales o igualmente no patrimoniales, pero no se ha planteado la cuestión de la arbitrabilidad de litigios en materia fiscal. Véase Szumański, A. (ed.), *op. cit.*, p. 8-9. Véase igualmente Hanotiau, B., *L'arbitrabilité, Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tomo 296 (2002), La Haya, 2003.

capacidad de elección de las vías de recurso está prevista por el Derecho y está abierta a cualquier contribuyente para cualquier litigio comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 124, apartado 4, letras a) a q), de la Ley n.º 3-B/2010, sin estar condicionada a la previa manifestación de la voluntad de las partes de someter sus diferencias a arbitraje.

29. El tipo de relaciones jurídicas comprendidas en el ámbito de competencia de dicho tribunal, esto es, aquellas del ámbito de la fiscalidad, tiende igualmente a excluir que el Tribunal Arbitral Tributario constituya un órgano jurisdiccional arbitral en sentido estricto. En este ámbito, y a diferencia de las relaciones derivadas del Derecho privado, no solo las modalidades de resolución del litigio sino también y sobre todo la propia existencia de la relación jurídica y su contenido, no resultan de la voluntad de las partes, sino que se rigen exclusivamente por las normas jurídicas que asocian de forma automática el nacimiento de la obligación fiscal a determinados acontecimientos. Esta materia no presenta por su naturaleza la «arbitrabilidad» que permite someter los litigios de ella derivados a un órgano jurisdiccional creado por la voluntad de las partes.

30. Por último, procede señalar que, en el ámbito tributario, una de las partes es siempre un órgano estatal actuando en el ejercicio de funciones derivadas del poder público ya que el establecimiento y recaudación de impuestos es —en la actualidad— una prerrogativa reservada al Estado. Esto, por sí solo, indica que un órgano competente para la resolución de litigios en esta materia, como el Tribunal Arbitral Tributario, no es un órgano jurisdiccional privado.

31. La afirmación de que el Tribunal Arbitral Tributario no es un tribunal arbitral en el sentido de la jurisprudencia citada en el punto 20 de estas conclusiones no prejuzga sin embargo su consideración como órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros en el sentido del artículo 267 TFUE. Para responder a esta cuestión debe examinarse si se cumplen los requisitos enunciados a este respecto en la jurisprudencia del Tribunal. Pueden surgir dudas, en particular, en lo que se refiere al funcionamiento del órgano analizado, el cual hace uso de técnicas características de los órganos arbitrales.

Requisitos que permiten calificar al órgano remitente como órgano jurisdiccional nacional en el sentido del artículo 267 TFUE

32. El concepto de «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros» en el sentido del artículo 267 TFUE es un concepto autónomo del Derecho de la Unión pero ni los tratados ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia contienen una definición general de este término. Habida cuenta de la diversidad de órganos competentes para la resolución de litigios en los diferentes Estados miembros, podemos interrogarnos sobre la posibilidad y la conveniencia de dicha definición.

33. A falta de una definición general del mencionado concepto, el Tribunal de Justicia está obligado —en caso de duda— a apreciar caso por caso si el órgano que ha planteado la petición de decisión prejudicial estaba habilitado para ello.¹⁹ En el marco de esta jurisprudencia, sin embargo, se ha desarrollado un conjunto de requisitos que —sin ser determinantes ni exhaustivos— constituyen cuando menos la referencia de cualquier apreciación del carácter jurisdiccional de un órgano que haya planteado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. Estos requisitos pueden considerarse como «codificados» por una reiterada jurisprudencia²⁰ y son mencionados, asimismo, en el apartado 9 de las Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales.²¹

19 — El Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, en sus conclusiones presentadas en el asunto *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366), analizó en detalle, si bien de forma crítica, la jurisprudencia en la materia.

20 — Véanse, en particular, las sentencias *Dorsch Consult*, C-54/96, EU:C:1997:413, apartado 23; *Syfait y otros*, C-53/03, EU:C:2005:333, apartado 29; *Forposta* (anteriormente *Praxis*) y *ABC Direct Contact*, C-465/11, EU:C:2012:801, apartado 17.

21 — DO 2012, C 338, p. 1.

34. Conviene por tanto examinar si concurren los requisitos que permitan considerar al Tribunal Arbitral Tributário como un órgano jurisdiccional nacional en el sentido del artículo 267 TFUE. Debe tenerse en cuenta a este respecto que, como ya he señalado, el sistema alternativo de resolución de litigios en materia tributaria creado en Derecho portugués hace uso de una serie de técnicas y reglas de procedimiento propias de los órganos jurisdiccionales arbitrales y se alejan de los principios de funcionamiento de los órganos jurisdiccionales tradicionales. El objetivo es que este sistema permita una resolución rápida de los litigios y, en la medida de lo posible, con un coste menor, ofreciendo una alternativa real a los órganos jurisdiccionales administrativos. Esta especificidad debe incluirse en el examen del cumplimiento de los distintos requisitos.

– Fundamento legal de su función y carácter permanente del órgano

35. Conforme a una reiterada jurisprudencia, sólo un órgano creado con carácter permanente sobre la base de las disposiciones legales de un Estado miembro puede plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. En mi opinión, este requisito se cumple. Como he señalado en el punto 28 de estas conclusiones, el arbitraje en materia tributaria reposa en lo dispuesto en la Ley n° 3-B/2010 y en el Decreto-ley n° 10/2011. Estas normas establecen un sistema permanente de arbitraje en materia tributaria y definen de forma precisa los principios de su funcionamiento.

36. En concreto, la formación que deberá resolver es, ciertamente, nombrada de forma separada para cada asunto a solicitud del contribuyente afectado, pero el derecho del contribuyente a solicitar la constitución de un tribunal arbitral así como las modalidades de designación de sus miembros resultan de las disposiciones legales. La solicitud del contribuyente es aquí, simplemente, el acto que provoca la aplicación de dichas disposiciones.

37. La cuestión de la permanencia del Tribunal Arbitral Tributário puede suscitar las mismas reservas: ¿puede considerarse este órgano como permanente, habida cuenta de que la formación llamada a resolver en cada caso concreto sólo existe para las necesidades de un asunto? No creo, sin embargo, que deba abordarse esta cuestión desde el punto de vista de las diferentes formaciones llamadas a resolver en los diferentes asuntos concretos sino bajo un ángulo sistemático.²² El Tribunal Arbitral Tributário no es un tribunal *ad hoc* sino únicamente un elemento de un sistema de resolución de litigios, que —si bien interviene como formaciones juzgadoras efímeras cuya actividad termina al mismo tiempo que el asunto para cuya resolución fueron designados— tiene, en su conjunto, carácter de permanencia.

– Carácter obligatorio del órgano

38. Conforme a los principios consagrados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe ser obligatorio para las partes someter sus discrepancias al órgano que planteó la remisión prejudicial y no ser únicamente el resultado de su voluntad, como es el caso para los órganos arbitrales en sentido estricto. En el presente asunto nos encontramos ante un órgano que se presenta como un elemento «de un sistema alternativo de resolución de litigios» en materia tributaria. Quiere esto decir que el contribuyente que desea una solución jurisdiccional al litigio que le enfrenta a la Administración tributaria tiene la facultad de elegir: puede recurrir ante el tribunal administrativo o solicitar la constitución de un tribunal arbitral en materia tributaria y la Administración tributaria debe someterse a la decisión del contribuyente.²³

22 — Un punto de vista compartido por el Abogado General Lenz en sus conclusiones presentadas en el asunto *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (EU:C:1989:228), punto 21.

23 — Conforme al Decreto n° 112-A/2011, de 22 de marzo de 2011 (portaría n° 112-A/2011, de 22 de marzo de 2011, *Diário da República*, série I, n° 57), la competencia de los tribunales arbitrales en materia tributaria basada en el artículo 4, apartado 1, del Decreto-ley n° 10/2011 es obligatorio para la administración fiscal en los asuntos cuya cuantía litigiosa sea inferior a 10 000 000 de euros.

39. Puede por tanto plantearse la cuestión de si la competencia del Tribunal Arbitral Tributário debe considerarse como obligatoria para las partes dado que el contribuyente —es decir, con carácter general, la parte que inicia el procedimiento en materia tributaria— no está obligado a plantear el asunto ante este órgano, sino que puede dirigirse al tribunal administrativo. El mero hecho de que la administración tributaria esté obligada a aceptar la elección jurisdiccional del contribuyente no me parece decisivo, ya que esto es propio de la competencia jurisdiccional. En efecto, desde el momento en que la demandante se ha dirigido al órgano jurisdiccional competente, ya sea sobre la base de disposiciones legales o de un convenio entre las partes, queda igualmente excluido que la parte demandada pueda válidamente cuestionar dicha competencia.²⁴

40. En mi opinión, el arbitraje en materia tributaria tal y como existe en Portugal tiene como característica esencial, para el examen de esta cuestión, que el derecho de los contribuyentes a elegir las vías de recurso no surge de su propia iniciativa, sino de la voluntad del legislador, que ha creado dos sistemas diferentes de resolución de los conflictos con la Administración tributaria. Ninguno de estos sistemas tomados de forma individual es obligatorio pero el contribuyente debe elegir uno de ellos si desea obtener una solución jurisdiccional al litigio que le enfrenta a la Administración tributaria. En efecto, conforme al artículo 3, apartado 2, del Decreto-ley nº 10/2011, la presentación de una solicitud de constitución de un órgano arbitral excluye el derecho a impugnar con los mismos fundamentos la resolución de la Administración tributaria ante un órgano jurisdiccional administrativo. Ahora bien, en cumplimiento del artículo 24, apartado 1, de dicho Decreto-ley, la resolución arbitral pronunciada sobre el fondo del asunto vincula a la Administración tributaria. El arbitraje tributario no es, por tanto, un medio jurídico adicional del que dispondría el contribuyente, sino verdaderamente una alternativa a la Justicia tradicional. Por ello, el requisito del carácter obligatorio de la competencia del órgano remitente me parece cumplido.²⁵

– Naturaleza contradictoria del procedimiento y aplicación del Derecho

41. Los artículos 15 a 20 del Decreto-ley nº 10/2011 establecen los principios aplicables al procedimiento ante los órganos jurisdiccionales arbitrales en materia tributaria. Estos principios garantizan en concreto la naturaleza contradictoria del procedimiento y la igualdad de las partes. La vulneración de estos principios puede, conforme al artículo 28 del Decreto-ley, constituir un motivo de recurso contra la resolución arbitral ante el tribunal administrativo.

42. El artículo 2, apartado 2, del Decreto-ley nº 10/2011 dispone que los órganos jurisdiccionales arbitrales en materia tributaria resuelven conforme a Derecho, quedando excluida la posibilidad de resolver en equidad. Ello es, por otra parte, evidente, ya que estos órganos tienen por misión examinar, en concreto desde el punto de vista de su conformidad a Derecho, las resoluciones administrativas en materia tributaria.

43. Considero por tanto que los requisitos —formulados por la jurisprudencia— relativos al carácter contradictorio del procedimiento y a la aplicación del Derecho por el órgano que resuelve se cumplen, sin ningún género de dudas, en el caso del Tribunal Arbitral Tributário.

24 — Conviene señalar en todo caso que el carácter obligatorio de la competencia del órgano remitente para la parte demandada fue considerado por el Tribunal de Justicia un elemento suficiente para considerar cumplido este requisito en su sentencia *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (EU:C:1989:383), apartado 7.

25 — El abogado general Ruiz-Jarabo Colomer expresó un punto de vista similar en el apartado 29 de sus conclusiones presentadas en el asunto *Emmanuel* (C-259/04, EU:C:2006:50). En la sentencia *Broekmeulen* (246/80, EU:C:1981:218), el Tribunal de Justicia admitió igualmente la cuestión prejudicial planteada por un organismo profesional independiente cuando el demandante tenía la posibilidad, de forma alternativa, de dirigirse a los órganos jurisdiccionales ordinarios (véase el apartado 15 de la sentencia).

– Independencia

44. El requisito de la independencia debe examinarse en relación con dos aspectos.²⁶ El aspecto externo se refiere a la independencia del órgano y de sus miembros con respecto a personas o instituciones ajenas al litigio —poder ejecutivo, instancias jerárquicas superiores, etc.— El aspecto interno afecta a la imparcialidad de los miembros del órgano con respecto a las partes del litigio y a la ausencia de un interés personal en su resolución concreta.

45. Los tribunales arbitrales en materia tributaria no forman parte de la Administración tributaria ni de otras instituciones emanadas del ejecutivo. Son parte del poder judicial y operan en el seno del Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (Centro de Arbitraje Administrativo y Tributario), que les presta un servicio administrativo y técnico. Son independientes en su resolución y tienen por única obligación la de respetar el Derecho y la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales administrativos, siendo sus decisiones en principio definitivas y ejecutivas (véase el apartado 51 de las presentes conclusiones).

46. Estos tribunales arbitrales en materia tributaria resuelven en formación de árbitro único o de tres árbitros. Los artículos 6 a 9 del Decreto-ley n.º 10/2011 establecen las modalidades de designación de los árbitros y las reglas deontológicas a las que están sometidos. Son designados por el Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (Consejo Deontológico del Centro de Arbitraje Administrativo) y elegidos entre la lista de árbitros creada por esta institución²⁷ o, eventualmente, por las partes, en cuyo caso deberá estar compuesto por tres personas cuyo presidente será designado con el acuerdo de los restantes dos árbitros o, a falta de acuerdo, por el Consejo mencionado anteriormente.

47. No siendo los árbitros jueces profesionales, su independencia personal está garantizada sobre bases distintas de las previstas para los jueces. En concreto, es difícil hablar propiamente de inamovilidad, ya que los árbitros son nombrados para un asunto concreto a cuyo término su papel concluye. La independencia de los árbitros se deriva más bien del hecho de que se trata de personas con una posición autónoma, para las cuales la función de árbitro no es su actividad profesional principal. No deben por tanto preocuparse de las consecuencias negativas a las que podrían exponerles sus decisiones; tales posibles consecuencias no tendrían ninguna incidencia sobre su *status* profesional y material.

48. En lo que respecta a la imparcialidad de los árbitros y su independencia respecto de las partes del litigio, los artículos 8 y 9 del Decreto-ley n.º 10/2011 ofrecen garantías análogas a aquellas aplicables a los jueces profesionales.

49. Por todo lo anterior, soy de la opinión de que el Tribunal Arbitral Tributário cumple el requisito de la independencia.

Resumen

50. El Tribunal Arbitral Tributário no es por tanto un órgano jurisdiccional arbitral designado por la voluntad de las partes. Al contrario, en mi opinión se le debe considerar un elemento que forma parte del sistema jurisdiccional portugués al mismo nivel que los órganos jurisdiccionales judiciales y administrativos. La especificidad de esta institución se basa únicamente en que el legislador portugués decidió permitir a los contribuyentes someter sus litigios con la Administración tributaria a un órgano jurisdiccional que funciona de forma menos formalizada, más rápida y menos onerosa que los órganos jurisdiccionales administrativos ordinarios. Se trata de la manifestación de una tendencia, que no es

²⁶ — Véase, en particular, la sentencia RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, apartados 39 y 40.

²⁷ — Este ha sido el caso en el procedimiento principal.

propia de Portugal, a la simplificación de los procedimientos jurisdiccionales mediante el recurso a técnicas y dispositivos que pertenecen a los mecanismos de la resolución privada de conflictos. Este enfoque, por así decir, postmoderno de la justicia es el resultado de la evolución del sistema judicial y del sistema jurídico en su conjunto. El Tribunal de Justicia no puede permanecer insensible a esta evolución sino que debe adaptar su práctica, y, en consecuencia, la interpretación del artículo 267 TFUE.

51. Considero, habida cuenta de todos estos elementos, que procede calificar al Tribunal Arbitral Tributário como «órgano jurisdiccional de uno de los Estados Miembros» en el sentido del artículo 267 TFUE. Cumple los requisitos, citados anteriormente, establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. No veo tampoco otras razones por las que denegarle dicho carácter. Existe, por el contrario, un argumento adicional que apoya esta conclusión: en virtud de los artículos 25 a 28 del Decreto-ley nº 10/2011, la resolución de este tribunal sólo es susceptible de recurso por vicios de forma, como la ausencia de motivación o la existencia de contradicción entre la motivación y el contenido de la resolución, la falta de resolución o la infracción de las reglas de procedimiento y, en lo que se refiere al fondo, únicamente en casos excepcionales de violación de normas constitucionales o de falta de respeto de la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales administrativos. Por ello, denegar a los órganos jurisdiccionales arbitrales en materia tributaria la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia privaría a estos de una parte significativa de la influencia sobre la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales portugueses en materia tributaria, es decir, en un ámbito ampliamente armonizado en el Derecho de la Unión y que tiene una incidencia directa sobre los derechos y obligaciones de los justiciables. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este riesgo forma parte de las circunstancias que pueden llevar a sostener un reconocimiento de la competencia del órgano en cuestión para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia.²⁸

52. La solución que yo propongo a esta cuestión de la admisibilidad de la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto no abre la vía, lejos de ello, a futuras remisiones prejudiciales emanadas de personas o instituciones que intervengan en el marco de otros modos alternativos de resolución de discrepancias, en particular bajo la forma de la negociación o de la mediación.²⁹ Resulta, en efecto, de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia —y ello con independencia del cumplimiento de otros criterios— que sólo pueden dirigirse a él, en aplicación del artículo 267 TFUE, aquellos órganos llamados a resolver «en el marco de un procedimiento destinado a terminar mediante una resolución de carácter jurisdiccional».³⁰ El Tribunal Arbitral Tributário cumple este requisito al tratarse de un órgano independiente de las partes, cuyas decisiones se imponen a estas y que son en principio definitivas, al igual que en el caso de las resoluciones de los órganos jurisdiccionales ordinarios. El procedimiento ante el Tribunal Arbitral Tributário no tiene por tanto como objeto la búsqueda de un acuerdo entre las partes, y la resolución adoptada no tiene el carácter no vinculante de una recomendación o de una opinión. Esta característica distingue claramente este órgano jurisdiccional del mediador o de otros organismos análogos.

Sobre el fondo

53. El presente asunto constituye de alguna forma una continuación de la sentencia *Optimus — Telecomunicações*.³¹ El Tribunal de Justicia tendrá por tanto la ocasión de completar la jurisprudencia iniciada en dicha sentencia.

28 — Véase, en particular, la sentencia *Broekmeulen* (EU:C:1981:218), apartado 16, y la sentencia *Gourmet Classic*, C-458/06, EU:C:2008:338, apartado 32.

29 — Tales como los enmarcados por la Directiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles (DO L 136, p. 3).

30 — Véase, en particular, el auto *Borker*, 138/80, EU:C:1980:162, apartado 4; la sentencia *Werýnski*, C-283/09, EU:C:2011:85, apartado 44, y la sentencia *Below*, C-394/11, EU:C:2013:48, apartado 39.

31 — Asunto C-366/05, EU:C:2007:366

54. Procede en primer lugar determinar cuáles son las disposiciones de la Directiva 69/335 que se aplican a los hechos del procedimiento principal. Es necesario señalar, en efecto, que dicha Directiva, debido a las modificaciones introducidas por la Directiva 85/303, no es precisamente un modelo de buena técnica legislativa.³² El órgano jurisdiccional remitente cita en la cuestión prejudicial, entre otras normas, el artículo 4, apartado 2, letra a), de la Directiva 69/335, pero dicha norma no parece aplicable en el procedimiento principal. Si bien es cierto que las partes se enfrentan sobre la naturaleza de las operaciones de ampliación de capital examinadas en el procedimiento principal —es decir, sobre si se trataba o no de aportaciones dinerarias—³³ están de acuerdo en que estas operaciones no se formalizaron como una «capitalización de beneficios o reservas permanentes o provisionales», en el sentido de esta disposición de la Directiva. Las operaciones controvertidas en el procedimiento principal pertenecen a la categoría de «aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza», prevista en el artículo 4, apartado 1, letra c).

55. El órgano jurisdiccional remitente alude igualmente al artículo 7, apartado 1, de la Directiva. Sin embargo, esta disposición no puede citarse de forma independiente sin hacer referencia a su apartado 2, ya que sólo la lectura conjunta de estas dos disposiciones proporciona una norma coherente: en función de la situación jurídica a 1 de julio de 1984 en el Estado miembro de que se trate, se aplicará el apartado 1 o el apartado 2 del artículo 7. Si se considera, como hace el órgano remitente, que el procedimiento principal tiene por objeto una ampliación de capital mediante una aportación no dineraria —operación sujeta al impuesto sobre actos jurídicos documentados³⁴ en Portugal a 1 de julio de 1984— debería aplicarse el artículo 7, apartado 2.³⁵

56. El problema jurídico planteado por este asunto se refiere por tanto a si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335 permite reintroducir un impuesto sobre las aportaciones de capital sobre las operaciones previstas en el artículo 4, apartado 1, letra c), de esta misma Directiva que estaban sujetas a dicho impuesto a 1 de julio de 1984, pero que quedaron exentas posteriormente.

57. La Directiva 69/335, en su versión inicial, fijó los principios de aplicación de un impuesto sobre las aportaciones de capital para las operaciones definidas en la propia Directiva. Conforme a su artículo 4, las operaciones previstas en el apartado 1 debían estar sujetas a un impuesto sobre las aportaciones de capital y las operaciones previstas en el apartado 2 podían estar sujetas. El artículo 7 de la referida Directiva establecía los tipos del impuesto sobre las aportaciones. Sin embargo, la Directiva 85/303 modificó totalmente el artículo 7 de la Directiva 69/335. Para las operaciones que, a 1 de enero de 1984, estaban exentas del impuesto sobre las aportaciones de capital, o sujetas en los Estados miembros a un tipo igual o inferior a 0,5 %, la norma establece su exención definitiva (artículo 7, apartado 1). Por el contrario, para las demás operaciones, los Estados miembros pueden elegir: pueden igualmente exonerarlas o someterlas a un tipo único que no exceda del 1 % (artículo 7, apartado 2).

58. En los considerandos de la Directiva 85/303, el legislador comunitario justificó esta norma argumentando que el impuesto sobre las aportaciones de capital es desfavorable para el desarrollo de las empresas y que la mejor solución sería, por tanto, suprimirlo; sin embargo, dado que las pérdidas de ingresos generados por este impuesto serían inaceptables para algunos Estados miembros, era conveniente darles la posibilidad de seguir aplicando este impuesto con un tipo unificado.

32 — Es lo que piensa igualmente la Abogado General Sharpston en sus conclusiones presentadas en el asunto *Optimus – Telecomunicações* (EU:C2007:58), apartado 39.

33 — La sociedad *Ascendi* afirma que la conversión en capital social de créditos de los accionistas hacia la sociedad debe ser considerado una ampliación de capital efectuada mediante aportaciones dinerarias.

34 — Véase el punto 9 de estas conclusiones.

35 — La República Portuguesa se adhirió a las Comunidades Europeas el 1 de enero de 1986 pero, conforme a la sentencia *Optimus - Telecomunicações* (EU:C2007:366), apartado 32, la fecha de 1 de julio de 1984 constituye igualmente para este Estado la fecha de referencia a los efectos de la interpretación de la Directiva 69/335.

59. Por tanto, la naturaleza normativa del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 69/335 ha cambiado: ya no conlleva la obligación para los Estados miembros de someter al impuesto sobre las aportaciones de capital las operaciones que se enumeran —dicha obligación fue en efecto suprimida por el artículo 7 de la Directiva, en la redacción dada por la Directiva 85/303, *lex posterior* al artículo 4, apartado 1. En adelante, dicha disposición indica únicamente los distintos tipos de operaciones a las que se aplican las disposiciones en materia de impuesto sobre las aportaciones de capital.

60. Queda por determinar si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335 constituye una cláusula de *statu quo* que permite únicamente a los Estados miembros mantener en vigor la tributación tal y como se aplicaba a 1 de enero de 1984 (adaptando en su caso los tipos impositivos), o bien, como sugiere el gobierno portugués en sus observaciones escritas, autoriza a los Estados miembros a suprimir y reintroducir libremente un impuesto sobre las aportaciones de capital, según las orientaciones concretas de su política fiscal y sus necesidades presupuestarias.

61. Yo soy claramente partidario de la primera tesis. En primer lugar, como indican los considerandos de la Directiva, la voluntad del legislador era suprimir el impuesto sobre las aportaciones de capital, siendo la posibilidad de mantenerlo únicamente una excepción motivada por el temor a la pérdida de ingresos por los Estados miembros. Sin embargo, si un Estado miembro suprimió el impuesto sobre las aportaciones de capital, la posible pérdida de ingresos que se deriva ya se produjo, mientras que la reintroducción de dicho impuesto sobre las aportaciones de capital no está justificada a la vista de los objetivos perseguidos por el legislador comunitario con la Directiva 85/303.

62. En segundo lugar, esta interpretación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335 como una cláusula de *statu quo* se ve apoyada por la lógica de esta norma, en particular la referencia hecha a la situación del Derecho vigente a 1 de julio de 1984. Si la intención del legislador hubiera sido dejar a los Estados miembros la libertad de mantener vigente, suprimir y después, en su caso, reintroducir un impuesto sobre las aportaciones de capital, no habría condicionado tal facultad a la circunstancia fortuita de que dicho impuesto de una determinada cuantía se aplicase efectivamente el 1 de julio de 1984. La referencia a esta fecha concreta indica sin ambigüedad la voluntad del legislador de introducir de esta forma una cláusula de *statu quo*.

63. Debe señalarse igualmente que el Tribunal de Justicia adoptó este mismo punto de vista, si bien en el contexto de las operaciones previstas en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 69/335, en una situación jurídica ligeramente diferente, en su sentencia Logstor ROR Polska.³⁶ En el apartado 39 de esta sentencia, el Tribunal de Justicia señaló claramente que «un Estado miembro que haya renunciado, conforme al artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335, con posterioridad al 1 de julio de 1984, a gravar ciertas operaciones con un impuesto sobre las aportaciones no puede restablecer tal gravamen sobre esas mismas operaciones».

64. Por último, conviene señalar que, con arreglo al apartado 26.3 del anexo III del Decreto-ley nº 322-B/2001, las operaciones de ampliación de capital objeto de controversia estaban sujetas a un impuesto sobre las aportaciones de capital del 0,4 % , es decir, un tipo que, si hubiera sido aplicable el 1 de julio de 1984, hubiera llevado necesariamente a la supresión de dicho impuesto sobre la base del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335. Aun cuando este tipo sea conforme al tenor literal del apartado 2 de dicho artículo,³⁷ la reintroducción de un impuesto a este tipo parece aún más difícil de conciliar con la lógica del artículo 7 de la Directiva 69/335.

36 — Asunto C-212/10, EU:C:2011:404.

37 — Permite, lo recuerdo, aplicar un tipo «que no exceda del 1 %».

Conclusión

65. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que considere la remisión prejudicial del Tribunal Arbitral Tributário admisible y que responda del siguiente modo a la cuestión planteada:

«El artículo 7, apartado 2, 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, de 10 de junio de 1985, y el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la reintroducción, por un Estado miembro, de un impuesto sobre las operaciones previstas en el artículo 4, apartado 1, letra c), de dicha Directiva que estaban sujetas a dicho impuesto a 1 de julio de 1984 pero que quedaron exentas con posterioridad.»