



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 8 aprilie 2014¹

Cauza C-377/13

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário (Portugalia)]

„Trimitere preliminară — Noțiunea «instanță dintr-un stat membru» în sensul articolului 267 TFUE — Tribunal Arbitral Tributário — Admisibilitate — Directiva 69/335/CEE — Impozitarea indirectă a majorării de capital — Impozit pe capital — Operațiuni exonerate — Posibilitatea reintroducerii unui impozit pe capital”

1. Prezenta cauză privește posibilitatea reintroducerii de către legiuitorul portughez a taxei de timbru – abrogată în 1991 – pentru operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capitaluri în temeiul prevederilor Directivei 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului², astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 de modificare a Directivei 69/335³. Această chestiune pare să fie relativ ușor de rezolvat în conformitate cu dispozițiile directivei și ale actualei jurisprudențe. Reala problemă privește admisibilitatea în prezenta cauză a cererii de decizie preliminară, în considerarea caracterului special al organismului care a formulat cererea.

2. În consecință, în prezentele concluzii vom analiza mai întâi problema competenței Curții de a răspunde la întrebarea preliminară și apoi vom discuta pe scurt problema pe fond și vom prezenta o propunere de soluționare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3. Dispozițiile aplicabile *ratione temporis* în prezenta cauză sunt normele Directivei 69/335 astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303. Directiva 69/335 a realizat armonizarea în statele membre a impozitului pe aporturile la capitalul societăților de capital, denumit la același articol 1 „taxă pe majorarea capitalului [a se citi «impozit pe capital»]”.

1 — Limba originală: polona.

2 — JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9.

3 — JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75.

4. În conformitate cu articolul 4 alineatul (1) litera (c) și cu articolul 4 alineatul (2) litera (a) din Directiva 69/335:

„(1) Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

[...]

(c) o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

[...]

(2) În măsura în care, la 1 iulie 1984, erau impozitate cu o cotă de 1 %, următoarele tranzacții pot face în continuare obiectul [impozitului pe capital]:

(a) o creștere de capital a unei societăți de capital prin capitalizarea profiturilor sau prin rezerve permanente sau temporare;

[...]”

5. Articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335 prevede:

„(1) Statele membre scutesc de plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tranzacțiile, altele decât cele menționate la articolul 9, care, la 1 iulie 1984, erau exonerate sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %.

[...]

(2) Statele membre pot fie să scutească de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] toate tranzacțiile, altele decât cele menționate la alineatul (1), fie să le supună impozitării cu o cotă unică de cel mult 1 %.

[...]”

6. În temeiul articolului 10 din directiva menționată:

„În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

(a) în cazul tranzacțiilor menționate la articolul 4;

[...]”

Dreptul portughez

Normele care reglementează statutul organismului de trimitere

7. În conformitate cu informațiile conținute în ordonanța de trimitere și în observațiile guvernului portughez, crearea sistemului tribunalelor de arbitraj în materie fiscală a fost posibilă pe baza autorizării conținute în articolul 124 din Legea nr. 3-B/2010 din 28 aprilie 2010 de stabilire a bugetului pentru anul 2010⁴ (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, Orçamento do Estado para

4 — *Diário da República*, seria 1, nr. 82, p. 1466-(111).

2010, denumită în continuare „Legea nr. 3-B/2010”). Această dispoziție prevede că arbitrajul este o „formă alternativă de soluționare a litigiilor din domeniul fiscal”. În conformitate cu articolul 124 alineatul 4 literele a)-q) din lege, arbitrajul este destinat să includă diferite tipuri de litigii dintre contribuabili și autoritățile fiscale.

8. Pe baza autorizației menționate la punctul anterior, a fost emis Decretul-lege nr. 10/2011 din 20 ianuarie 2011 privind reglementarea regimului juridic al arbitrajului în cauzele fiscale⁵ (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, denumit în continuare „Decreto-lege nr. 10/2011”). Decretul-lege reglementează sfera de competență, modul de numire și de funcționare al tribunalelor arbitrale în materie fiscală, precum și efectele hotărârilor adoptate și căile de atac împotriva hotărârilor respective. Normele relevante din Decretul-lege nr. 10/2011 vor fi discutate în partea din prezentele concluzii consacrată examinării admisibilității cererii de decizie preliminară.

Normele privind impozitul pe capital

9. La data de 1 iulie 1984, majorarea capitalului social în societățile de capital era supusă în Portugalia plății unei taxe de timbru de 2 %, în timp ce majorarea capitalului efectuată sub formă de contribuții în numerar era exonerată de această taxă. În 1991, exonerarea a fost extinsă la majorarea capitalului social în societățile de capital efectuată în orice formă.

10. În cauza principală se aplică normele din Legea nr. 150/99 din 11 septembrie 1999 de aprobare a Codului privind taxa de timbru⁶ (Lei n.º 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo), în vigoare în anii 2004-2006. Anexa III la această lege, intitulată „Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)” [„Tabelul general al taxelor de timbru (în euro)”], stabilește cuantumul taxei de timbru și situațiile specifice în care este aplicabilă. În temeiul Decretului-lege nr. 322-B/2001 din 14 decembrie 2001⁷ (Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001), s-a adăugat la anexa menționată punctul 26, al cărui subpunct 26.3 era redactat după cum urmează:

„Majorarea capitalului social în societățile de capital prin aporturi de bunuri de orice fel, asupra valorii reale a bunurilor de orice fel, aduse ca aport sau care urmează a fi aduse ca aport de asociați, după deducerea obligațiilor asumate și a cheltuielilor suportate de societate ca urmare a fiecărui aport este supusă unei cote de impozitare de 0,4 %”⁸.

Situația de fapt și procedura

Situația de fapt, procedura principală și întrebarea preliminară

11. Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (denumită în continuare „societatea Ascendi”), societate de capital de drept portughez, a efectuat în perioada cuprinsă între 15 decembrie 2004 și 29 noiembrie 2006 patru operațiuni de majorare a capitalului prin conversia în capital social a creanțelor acționarilor împotriva societății. În urma acestor operațiuni, societatea Ascendi a plătit în total 203 796 de euro cu titlu de taxă de timbru.

5 — *Diário da República*, seria 1, nr. 14, p. 370.

6 — *Diário da República* I, seria A, nr. 213, p. 6264.

7 — *Diário da República* I, seria A, nr. 288, p. 8278-(12).

8 — Punctul 26 din tabelul taxei de timbru a fost modificat ulterior și în cele din urmă a fost abrogat, însă această împrejurare este irelevantă în speță.

12. La data de 28 martie 2008, societatea Ascendi a solicitat Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală portugheză) rambursarea sumei menționate și a dobânzii aferente. Cererea a fost respinsă prin decizia din 6 august 2012, care face obiectul procedurii principale. La data de 3 decembrie 2012, societatea Ascendi a solicitat constituirea unui tribunal arbitral și declararea nulității deciziei menționate.

13. Reclamanta ridică o excepție de nelegalitate a deciziei din 6 august 2012 întrucât, în opinia sa, legiuitorul portughez nu avea dreptul de a reintroduce în 2001 taxa de timbru pentru operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capitaluri, care fusese abrogată în 1991. Totuși, potrivit administrației fiscale, articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/335 permitea reintroducerea impozitului pe capital pentru operațiuni care erau impozitate la data de 1 iulie 1984, chiar dacă după această dată fuseseră exonerate de taxă.

14. În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (1) litera (c) și alineatul (2) litera (a), articolul 7 alineatul (1) și articolul 10 litera (a) din [Directiva 69/335] se opun unei reglementări naționale cum este cea prevăzută de Decretul-lege nr. 322-B/2001 din 14 decembrie 2001, prin care au fost supuse la plata taxei de timbru operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capitaluri realizate prin conversia în capital social a creanțelor acționarilor provenite din prestații accesorii efectuate anterior în favoarea societății, în pofida faptului că prestațiile accesorii menționate au fost efectuate în numerar, având în vedere că, în conformitate cu legislația națională, la 1 iulie 1984, operațiunile de majorare a capitalului menționate realizate în acest mod erau supuse taxei de timbru, la o cotă de impozitare de 2 %, și că la aceeași dată operațiunile de majorare a capitalului realizate în numerar erau scutite de taxa menționată?”

Procedura în fața Curții

15. Cererea de decizie preliminară a fost primită de Curte la data de 3 iulie 2013. Au depus observații scrise societatea Ascendi, guvernul portughez și Comisia Europeană. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții, s-a decis să nu se organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

Analiza

Competența Curții de a răspunde la întrebarea preliminară

Observații introductive

16. În prezenta cauză nu se contestă dreptul organismului de trimitere de a formula o cerere de decizie preliminară. Cu toate acestea, chiar Tribunal Arbitral Tributário admite în ordonanța de trimitere că această chestiune poate suscita îndoieli și prezintă argumente pentru a fi considerat „instanță dintr-un stat membru” în sensul articolului 267 TFUE. De asemenea guvernul portughez și Comisia analizează această problemă în cuprinsul observațiilor lor scrise, ajungând la concluzia că Curtea este competentă să răspundă la întrebarea preliminară.

17. Îndoielile în acest sens se referă la faptul că Tribunal Arbitral Tributário nu face parte din sistemul instanțelor judecătorești și administrative din Portugalia, ci reprezintă o „formă alternativă de soluționare a litigiilor din domeniul fiscal” – astfel cum stabilește Legea nr. 3-B/2010. Această formă alternativă de soluționare a litigiilor se bazează, după cum indică într-adevăr și denumirea

organismului de trimitere, pe utilizarea anumitor tehnici de arbitraj pentru soluționarea litigiilor dintre contribuabili și administrația fiscală. Potrivit unei jurisprudențe consacrate a Curții, despre care vom discuta mai târziu în prezentele concluzii, rezultă că tribunalele arbitrale constituite pe baza unui acord nu sunt „instanțe dintr-un stat membru” în sensul articolului 267 TFUE, iar Curtea nu este competentă să răspundă la întrebările lor preliminare.

18. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă natura specifică a Tribunal Arbitral Tributário exclude posibilitatea acestui organism de a formula o cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFUE.

Excluderea posibilității formulării unei cereri de decizie preliminară de către un tribunal arbitral

19. De la bun început trebuie subliniat că simpla utilizare în denumirea organismului a termenului „arbitraj” sau „arbitru” nu semnifică în mod necesar că suntem în prezența unui tribunal arbitral în sensul strict al termenului. Se întâmplă ca unele organisme din statele membre chemate să soluționeze litigii să utilizeze în cauzele lor norme de procedură caracteristice tribunalelor arbitrale (de exemplu posibilitatea desemnării de către părți a unora dintre membrii completului, procedura simplificată, judecata în primă și ultimă instanță). Un asemenea „arbitraj” trebuie distins de arbitrajul în sens strict, care se întemeiază pe competența (voința) părților de a sesiza cu judecarea litigiului o instanță nonetatică (privată). Distincția este crucială pentru calificarea organismului din punctul de vedere al articolului 267 TFUE.

20. În hotărârea sa din 1982 pronunțată în cauza Nordsee⁹, Curtea a exclus posibilitatea formulării unei cereri de decizie preliminară în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE (în prezent articolul 267 TFUE) în fața unui tribunal arbitral instituit de către părți. În cauza menționată Curtea nu a considerat arbitrul drept „instanță dintr-un stat membru” în sensul tratatului, date fiind prea slabele legături cu sistemul de protecție juridică din statul membru¹⁰. Această jurisprudență a fost apoi confirmată prin hotărârile pronunțate în cauzele Eco Swiss¹¹ și Denuit și Cordenier¹².

21. Din jurisprudența Curții rezultă că numai organismele din statele membre sau entitățile cărora statele respective le-au încredințat competențe în domeniul protecției juridice pot formula o cerere de decizie preliminară, în măsura în care statele membre sunt competente să asigure aplicarea și respectarea dreptului Uniunii pe teritoriul lor. Tribunalele arbitrale *stricto sensu* nu sunt nici autorități ale statelor membre, nici entități care să exercite competențe în numele acelor state în domeniul protecției juridice, ci instituții private.

22. În același timp, deja în una dintre primele hotărâri în care a fost chemată să interpreteze noțiunea „instanță dintr-un stat membru” în contextul admisibilității trimiterii preliminare, și anume hotărârea din anul 1966 pronunțată în cauza Vaassen-Göbbels¹³, Curtea a acceptat trimiterea preliminară provenită de la un organ de arbitraj de drept public. O decizie similară a fost pronunțată apoi în alte cauze¹⁴ și, mai recent, în ordonanța dată în cauza Merck Canada¹⁵, Curtea a acceptat trimiterea preliminară prezentată de organismul portughez cu statut juridic similar, chiar dacă nu identic, statutului Tribunal Arbitral Tributário.

9 — Hotărârea Nordsee (102/81, EU:C:1982:107).

10 — Punctele 10-13 din hotărâre. O analiză detaliată a argumentelor împotriva autorizării trimiterii preliminare din partea tribunalelor arbitrale a fost efectuată de avocatul general G. Reischl în Concluziile prezentate în cauza Nordsee (102/81, EU:C:1982:31).

11 — Hotărârea Eco Swiss (C-126/97, EU:C:1999:269, punctul 34).

12 — Hotărârea Denuit și Cordenier (C-125/04, EU:C:2005:69, punctul 13).

13 — Hotărârea Vaassen-Göbbels (61/65, EU:C:1966:39).

14 — A se vedea de exemplu Hotărârea Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88, EU:C:1989:383, punctele 7-9).

15 — Ordonanța Merck Canada (C-555/13, EU:C:2014:92, punctele 15-25).

23. În ce mod trebuie calificat Tribunal Arbitral Tributário din punctul de vedere al jurisprudenței analizate mai sus?

24. În primul rând, de esența arbitrajului *stricto sensu* este caracterul său nonetatic. Tribunalele arbitrale sunt instanțe private, cărora li se încredințează, în temeiul voinței părților și în locul instanțelor statale, examinarea și soluționarea litigiilor¹⁶.

25. Prima dintre aceste caracteristici este că competența tribunalului arbitral își are izvorul în acordul părților (clauză de arbitraj). Părțile – în limitele permise de autonomia de voință – iau decizia de a sesiza tribunalul arbitral cu judecarea cauzei. Părțile pot de asemenea să definească principiile de funcționare ale tribunalului arbitral, normele de procedură, precum și regulile pe baza cărora tribunalul arbitral va judeca pe fond cauza. Prezentarea cauzei spre soluționare tribunalului arbitral echivalează cu renunțarea părților la dreptul la judecarea cauzei de către instanța etatică, cu alte cuvinte la protecția juridică acordată de stat¹⁷.

26. Sesizarea tribunalului arbitral cu judecarea cauzei înseamnă că părțile au exclus în această privință competența instanțelor etatice. Dacă părțile nu au încheiat o clauză de arbitraj, litigiul dintre ele ar fi de competența instanțelor etatice. Tribunalul arbitral este, așadar, o instanță privată. Trebuie subliniat că doar posibilitatea de sesizare a tribunalului arbitral cu judecarea cauzei trebuie să rezulte din normele legale. Normele stabilesc printre altele ce tipuri de litigii intră în domeniul de competență al arbitrajului („arbitrabilitate”, „zdatność arbitrażowa”, „arbitrability”, „arbitrabilité”, „Schiedsfähigkeit”). Acestea sunt în principiu litigii de drept privat¹⁸.

27. În lumina considerațiilor ce precedă, nu credem că Tribunal Arbitral Tributário ar trebui să fie considerat ca fiind un tribunal arbitral în sens strict, care, exclusiv pentru acest motiv, nu avea dreptul de a adresa Curții o trimitere preliminară în temeiul articolului 267 TFUE.

28. Această concluzie este susținută în primul rând de faptul că Tribunal Arbitral Tributário nu este un tribunal instituit pe baza acordului părților, ci în conformitate cu dispozițiile de drept portughez menționate la punctele 7 și 8 din prezentele concluzii. Arbitrajul în cauze fiscale este într-adevăr o formă alternativă de soluționare a litigiilor, în sensul că reclamantul, care în acest caz este contribuabilul, are posibilitatea de a alege între calea arbitrajului și cea a instanței administrative. Dreptul de a alege calea de valorificare a pretențiilor există însă în temeiul legii și este accesibil oricărui contribuabil în orice litigiu care se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 124 alineatul 4 literele a)-q) din Legea nr. 3-B/2010, nefiind condiționat de voința expresă și prealabilă a părților de a supune litigiul arbitrajului.

29. Împotriva recunoașterii Tribunal Arbitral Tributário ca tribunal arbitral *stricto sensu* pledează de asemenea natura raporturilor juridice cu privire la care este competent tribunalul, și anume cele din sfera taxelor. În acest domeniu, spre deosebire de sfera raporturilor de drept privat, nu doar modul de soluționare a litigiilor, ci mai ales crearea raportului juridic și conținutul său nu rezultă din autonomia de voință a părților, ci sunt determinate exclusiv de lege, care asociază în mod automat nașterea obligației fiscale cu anumite evenimente. Această materie nu are, așadar, acea natură a „arbitrabilității” care permite soluționarea litigiilor din domeniu de către o instanță instituită prin voința părților.

16 — Cu privire la esența arbitrajului judiciar, a se vedea, de exemplu: T. E. Carbonneau, *The Law and Practice of Arbitration*, New York, 2007, T. Ereciński, K. Weitz, *Sąd arbitrażowy*, Varșovia, 2008, J. P. Lachmann, *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Köln, 2008, A. Szumański (red.), *Arbitraż handlowy*, Varșovia, 2010.

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

18 — Opinia majoritară în literatura de specialitate este în sensul că acestea pot fi litigii patrimoniale sau nepatrimoniale, dar nu se pune problema arbitrabilității litigiilor de drept fiscal. A se vedea A. Szumański în A. Szumański (red.), *op. cit.*, p. 8-9. A se vedea de asemenea B. Hanotiau, *L'arbitrabilité*, *Recueil des cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, t. 296 (2002), Haga, 2003.

30. În cele din urmă, ar trebui să se țină seama de faptul că, în domeniul fiscal, parte la litigiu este întotdeauna organul de stat care acționează în cadrul exercitării autorității de stat, impozitarea și colectarea taxelor fiind astăzi prerogativa exclusivă a statului. Aceasta arată în sine că organismul care soluționează litigiile dintr-un asemenea domeniu, precum Tribunal Arbitral Tributário, nu este o instanță privată.

31. Constatarea că Tribunal Arbitral Tributário nu este un tribunal arbitral în sensul jurisprudenței menționate la punctul 20 din prezentele concluzii nu rezolvă însă chestiunea recunoașterii organismului ca instanță dintr-un stat membru în sensul articolului 267 TFUE. Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să fie analizat dacă sunt îndeplinite celelalte condiții care rezultă în această privință din jurisprudența Curții. Îndoielile pot privi în special acele elemente de funcționare a organismului analizat în care se utilizează tehnici caracteristice tribunalelor arbitrale.

Condiții care permit recunoașterea organismului de trimitere ca instanță națională în sensul articolului 267 TFUE

32. Noțiunea „instanță dintr-un stat membru” în sensul articolului 267 TFUE este o noțiune autonomă de dreptul Uniunii, însă nici tratatele, nici jurisprudența Curții nu conțin o definiție generală a termenului. Având în vedere diversitatea organismelor desemnate în fiecare dintre statele membre să soluționeze litigii, se poate pune într-adevăr întrebarea dacă formularea unei asemenea definiții este posibilă și necesară.

33. În lipsa unei definiții generale a noțiunii de instanță, Curtea este obligată – în caz de îndoială – să evalueze în fiecare caz în parte dacă organismul care a formulat o cerere de decizie preliminară avea dreptul de a o face¹⁹. Jurisprudența a dezvoltat însă o serie de condiții care nu sunt nici exhaustive, nici decisive, dar care oferă un punct de referință pentru evaluarea naturii jurisdicționale a organismului care formulează întrebarea preliminară. Aceste condiții pot fi deja considerate „codificate” într-o jurisprudență constantă²⁰ și sunt de asemenea enumerate la punctul 9 din Recomandările în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare²¹.

34. Trebuie, prin urmare, să analizăm dacă sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea Tribunal Arbitral Tributário ca instanță națională în sensul articolului 267 TFUE. Ar trebui să se aibă în vedere, după cum am menționat, că sistemul alternativ de soluționare a litigiilor în cauze fiscale instituit în dreptul portughez utilizează o serie de tehnici și reguli de procedură proprii tribunalelor arbitrale, dar care se îndepărtează de regulile de funcționare a instanțelor tradiționale. Scopul acestui sistem este de a garanta soluționarea litigiilor într-un timp scurt și cu costuri minime, constituind o reală alternativă la instanțele administrative. Această specificitate trebuie luată în considerare cu ocazia examinării îndeplinirii fiecărei condiții.

– Originea legală a funcționării organismului și caracterul său permanent

35. În conformitate cu o jurisprudență constantă, o cerere de decizie preliminară poate să provină numai de la un organism cu caracter permanent, instituit în conformitate cu legislația unui stat membru. Credem că această condiție este îndeplinită. După cum am arătat la punctul 28 din prezentele concluzii, arbitrajul în cauze fiscale funcționează pe baza Legii nr. 3-B/2010 și a Decretului-lege nr. 10/2011. Aceste acte instituie un sistem de arbitraj fiscal permanent și stabilesc în detaliu regulile de funcționare a acestuia.

19 — O analiză detaliată, critică a jurisprudenței a formulat în această privință avocatul general D. Ruiz-Jarabo Colomer în Concluziile prezentate în cauza De Coster, C-17/00, EU:C:2001:366.

20 — A se vedea în special Hotărârea Dorsch Consult (C-54/96, EU:C:1997:413, punctul 23), Hotărârea Syfait și alții (C-53/03, EU:C:2005:333, punctul 29), Hotărârea Forposta (fostă Praxis) și ABC Direct Contact (C-465/11, EU:C:2012:801, punctul 17).

21 — JO 2012, C 338, p. 1.

36. Compunerea concretă a tribunalului este într-adevăr stabilită separat pentru fiecare cauză la cererea contribuabilului, însă dreptul contribuabilului de a solicita constituirea tribunalului arbitral și modul de numire a membrilor săi rezultă din legislație. Cererea contribuabilului este aici doar actul care declanșează punerea în aplicare a acestor dispoziții.

37. O problemă similară se poate referi la caracterul permanent al Tribunal Arbitral Tributário – din moment ce compunerea concretă a completului este valabilă doar pentru o cauză, organismul mai poate fi recunoscut ca permanent? Credem totuși că această problemă ar trebui analizată nu din punctul de vedere al fiecărui complet de judecată în cauze concrete, ci sistematic²². Tribunal Arbitral Tributário nu este o instanță ad-hoc, ci un element al sistemului de soluționare a litigiilor care – deși activitatea sa se manifestă sub forma unor complete de judecată efemere care își încheie existența odată cu soluționarea cauzei în legătură cu care au fost instituite – în ansamblu are caracter permanent.

– Caracterul obligatoriu al jurisdicției organismului

38. În conformitate cu regulile adoptate în jurisprudența Curții, sesizarea organismului cu soluționarea litigiului care a generat trimiterea preliminară trebuie să fie obligatorie pentru părți, iar nu să rezulte doar din voința lor, cum este cazul tribunalelor arbitrale *stricto sensu*. În speță, suntem în prezența unui organism care este un element al „sistemului alternativ de soluționare a litigiilor” în cauze fiscale. Aceasta înseamnă că un contribuabil care dorește să ajungă la o soluționare pe cale judiciară a litigiului cu administrația financiară are alegerea – poate sesiza instanța administrativă sau poate solicita constituirea tribunalului arbitral în materie fiscală, iar administrația fiscală trebuie să se conformeze acestei decizii a contribuabilului²³.

39. Prin urmare, se poate pune întrebarea dacă jurisdicția Tribunal Arbitral Tributário trebuie recunoscută ca obligatorie pentru părți, în cazul în care contribuabilul, în calitate de parte care inițiază de obicei litigiul în cauzele fiscale, nu trebuie să sesizeze organismul respectiv, ci se poate adresa instanței administrative. Simpla împrejurare că administrația fiscală este obligată să accepte alegerea instanței efectuată de contribuabil nu este, în opinia noastră, decisiv, din moment ce decurge din natura competenței. Consecința sesizării de către reclamant cu judecarea cauzei a instanței competente, indiferent dacă potrivit legii sau potrivit acordului părților, este și faptul că pârâtul nu poate contesta în mod util acea competență²⁴.

40. În opinia noastră, o caracteristică importantă a arbitrajului fiscal portughez pentru problema pe care o analizăm este aceea că dreptul contribuabilului de a alege calea pentru valorificarea pretențiilor sale nu rezultă din propria inițiativă, ci din voința legiuitorului, care a creat două sisteme egale de soluționare a litigiilor cu administrația fiscală. Niciunul dintre aceste sisteme privit separat nu este obligatoriu, însă contribuabilul trebuie să aleagă pe unul dintre ele dacă dorește să obțină soluționarea judiciară a litigiului cu administrația fiscală. În conformitate cu articolul 3 alineatul 2 din Decretul-lege nr. 10/2011 o cerere de constituire a unui tribunal arbitral exclude contestarea aceleiași decizii de impunere pe baza acelorași motive în fața instanței administrative. Potrivit articolului 24 alineatul 1

22 — În mod similar s-a pronunțat avocatul general C.O. Lenz în Concluziile prezentate în cauza Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88 EU:C:1989:228, punctul 21).

23 — Potrivit Decretului nr. 112-A/2011 din 22 martie 2011 (portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011, *Diário da República*, seria 1, nr. 57), emis pe baza articolului 4 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011, jurisdicția tribunalelor arbitrale în materie fiscală este obligatorie pentru administrația fiscală în cazul în care valoarea litigiului nu depășește 10 000 000 de euro.

24 — Trebuie remarcat că jurisdicția obligatorie a organismului de trimitere în privința pârâtului a fost, în opinia Curții, suficientă pentru a considera acest criteriu îndeplinit în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (EU:C:1989:383, punctul 7).

din același decret-lege, hotărârile arbitrale prin care se soluționează fondul cauzei sunt obligatorii pentru administrația fiscală. Arbitrajul fiscal nu este, așadar, un mijloc juridic suplimentar la îndemâna contribuabilului, ci o alternativă reală la justiția tradițională. În acest sens, condiția jurisdicției obligatorii a organismului de trimitere este, în opinia noastră, îndeplinită²⁵.

– Natura contradictorie a procedurii și aplicarea de către organism a normelor de drept

41. Articolele 15-20 din Decretul-lege nr. 10/2011 stabilesc regulile de procedură în fața tribunalului arbitral în cauzele fiscale. Regulile respective garantează în special caracterul contradictoriu al acestei proceduri și egalitatea părților. Încălcarea acestor reguli poate, în conformitate cu articolul 28 din același decret-lege, să ofere temeiul contestării hotărârii arbitrale în fața instanței administrative.

42. Articolul 2 alineatul 2 din Decretul-lege nr. 10/2011 prevede că tribunalele arbitrale în cauzele fiscale judecă potrivit legii, fiind interzis să se recurgă la echitate. Într-adevăr, acest lucru este destul de evident, din moment ce sarcina instanțelor este de a evalua deciziile administrative din domeniul fiscal în special din punctul de vedere al legalității.

43. Considerăm, așadar, că condițiile care rezultă din jurisprudență referitoare la caracterul contradictoriu al procedurii și la aplicarea de către organism a normelor de drept sunt fără îndoială îndeplinite în privința Tribunal Arbitral Tributário.

– Independența

44. Condiția independenței trebuie examinată sub două aspecte²⁶. Aspectul extern se referă la independența organismului și a membrilor săi față de persoane sau de instituții terțe în raport cu litigiul – puterea executivă, organele de conducere etc. Aspectul intern presupune imparțialitatea membrilor organismului în raport cu părțile la litigiu și vizează lipsa interesului lor personal în ceea ce privește o anumită soluție în cauză.

45. Tribunalele arbitrale în cauze fiscale nu sunt parte a administrației fiscale sau a altor instituții din cadrul puterii executive. Sunt elemente ale puterii judecătorești și funcționează în cadrul Centro de Arbitragem Administrativa (Centrul de Arbitraj Administrativ), care le oferă asistență tehnico-administrativă. Se bucură de independență decizională, au obligația de a respecta legislația și jurisprudența instanțelor administrative, iar hotărârile lor sunt, ca regulă generală, definitive și executorii (a se vedea punctul 51 din prezentele concluzii).

46. Tribunalele arbitrale în cauzele fiscale judecă în complete formate din unul sau din trei arbitri. Modul de numire a arbitrilor și regulile deontologice aplicabile acestora sunt stabilite la articolele 6-9 din Decretul-lege nr. 10/2011. Sunt numiți de către Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (Consiliul Deontologic al Centrului de Arbitraj Administrativ) din lista de arbitri întocmită de instituție²⁷ sau eventual de către părți, dar în acest caz completul este întotdeauna compus din trei arbitri, președintele fiind stabilit pe baza acordului celorlalți doi arbitri, iar în lipsa unui asemenea acord de către consiliul menționat anterior.

25 — O poziție similară a exprimat avocatul general D. Ruiz-Jarabo Colomer la punctul 29 din Concluziile prezentate în cauza Emanuel (C-259/04, EU:C:2006:50). De asemenea, în Hotărârea Broekmeulen (246/80, EU:C:1981:218), Curtea a acceptat întrebarea preliminară formulată de un organism de autoreglementare, în pofida faptului că reclamantul avea alternativ posibilitatea de sesizare a instanței de drept comun (a se vedea punctul 15 din aceeași hotărâre).

26 — A se vedea în special Hotărârea RTL Belgium, C-517/09 (EU:C:2010:821, punctele 39 și 40).

27 — Astfel s-a întâmplat în procedura principală.

47. Întrucât arbitrii nu sunt judecători profesioniști, garantarea independenței lor are un temei diferit în raport cu situația judecătorilor. În special, este dificil să vorbim de inamovibilitate, în măsura în care arbitrii sunt numiți într-o cauză concretă, la capătul căreia rolul lor ia sfârșit. Independența arbitrilor rezultă în mare parte din faptul că sunt persoane cu o situație independentă, pentru care funcția de arbitru nu constituie activitatea lor profesională principală. Nu trebuie, prin urmare, să se teamă de consecințe negative în urma hotărârilor adoptate; posibilele consecințe nu ar avea în orice caz niciun efect asupra statutului lor profesional și material.

48. În ceea ce privește imparțialitatea arbitrilor și independența lor față de părțile la litigiu, articolele 8 și 9 din Decretul-lege nr. 10/2011 conțin garanții similare celor în vigoare în privința judecătorilor profesioniști.

49. Având în vedere cele ce precedă, credem că Tribunal Arbitral Tributário îndeplinește criteriul independenței.

Rezumat

50. Tribunal Arbitral Tributário nu este, așadar, un tribunal arbitral instituit prin voința părților. Dimpotrivă, în opinia noastră, trebuie recunoscut ca reprezentând o parte componentă a sistemului judiciar portughez pe o poziție de egalitate cu instanțele ordinare și administrative. Caracterul specific al acestei instituții constă doar în faptul că legiuitorul portughez a decis să acorde contribuabililor posibilitatea de a se adresa în vederea soluționării litigiilor lor cu administrația fiscală unei instanțe care acționează într-un mod mai puțin solemn, mai rapid și mai ieftin decât clasicele instanțe administrative. Este o manifestare a tendinței, întâlnită nu numai în Portugalia, de înlăturare a formalismului și de simplificare a procedurii judiciare prin folosirea unor tehnici și instrumente proprii mecanismelor private de soluționare a litigiilor. Este de asemenea un element al specializării instanțelor și judecătorilor, necesar în contextul din ce în ce mai complex al relațiilor socioeconomice și, pe cale de consecință, deopotrivă și al litigiilor deduse judecării instanțelor. Această, s-ar putea spune, abordare postmodernistă a dimensiunii justiției rezultă din evoluția sistemului judiciar și a sistemului juridic în ansamblu. Curtea nu poate rămâne surdă în fața acestei evoluții, ci ar trebui să își adapteze practica în mod corespunzător, inclusiv în ceea ce privește articolul 267 TFUE.

51. Credem, prin urmare, că Tribunal Arbitral Tributário trebuie recunoscut ca „instanță dintr-un stat membru” în sensul articolului 267 TFUE. El întrunește, astfel cum s-a arătat mai sus, condițiile care rezultă din jurisprudența Curții. Nu vedem niciun alt motiv pentru care ar trebui refuzată recunoașterea unui asemenea caracter. Această trăsătură este confirmată și de un alt argument, și anume că, în conformitate cu articolele 25-28 din Decretul-lege nr. 10/2011, decizia arbitrală este susceptibilă de recurs doar pentru motive de formă, precum nemotivarea sau neconcordanța dintre motivare și dispozitiv, nesoluționarea fondului sau încălcarea normelor de procedură, iar pe fond doar în mod excepțional pentru încălcarea normelor constituționale sau neconformitatea cu jurisprudența instanțelor administrative. Prin urmare, neacceptarea posibilității tribunalelor arbitrale în materie fiscală de a formula trimiteri preliminare ar priva Curtea într-o măsură semnificativă de posibilitatea de a influența jurisprudența instanțelor portugheze în materie fiscală și astfel într-un domeniu substanțial armonizat al legislației Uniunii și cu un efect direct asupra drepturilor și obligațiilor indivizilor. Un asemenea risc ar putea fi, în conformitate cu jurisprudența Curții, una dintre împrejurările în favoarea recunoașterii dreptului organismului de a formula o cerere de decizie preliminară²⁸.

28 — A se vedea în special Hotărârea Broekmeulen (EU:C:1981:218, punctul 16), precum și Hotărârea Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338, punctul 32).

52. Soluția pe care o propunem în privința chestiunii admisibilității cererii de decizie preliminară în prezenta cauză nu deschide nicidecum calea unor viitoare trimeri preliminare din partea unor persoane sau instituții care apar în cadrul altor metode de soluționare alternativă a litigiilor, în special în forma negocierii sau a medierii²⁹. În conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții – și indiferent de îndeplinirea altor criterii –, întrebările preliminare potrivit articolului 267 TFUE pot fi formulate numai de organele judiciare „în cadrul unei proceduri destinate să se finalizeze printr-o decizie cu caracter jurisdicțional”³⁰. Tribunal Arbitral Tributário îndeplinește această condiție, fiind în fapt un organism independent de părțile din litigiu, iar soluția pe care o adoptă este obligatorie pentru părți și în principiu definitivă, asemănător soluțiilor pronunțate de instanțele tradiționale. Scopul procedurii din fața Tribunal Arbitral Tributário nu este, așadar, încheierea unui acord între părți, iar adoptarea hotărârii nu constituie o recomandare fără caracter obligatoriu sau un aviz. Această caracteristică distinge în mod clar această instanță de mediator și de alte entități similare.

Cu privire la fond

53. Prezenta cauză este un fel de continuare a cauzei Optimus – Telecomunicações³¹. Curtea va avea posibilitatea de a completa jurisprudența inițiată prin această hotărâre.

54. Trebuie stabilit mai întâi care dintre normele Directivei 69/335 se aplică faptelor din litigiul principal. Ar trebui subliniat că această directivă, ca urmare a modificărilor introduse de Directiva 85/303, nu este un model de bună tehnică legislativă³². Instanța de trimitere menționează între altele, în cuprinsul întrebării preliminare, articolul 4 alineatul (2) litera (a) din Directiva 69/335, însă nu credem că s-ar aplica procedurii principale. Părțile sunt într-adevăr în litigiu cu privire la caracterul operațiunii de majorare a capitalului care face obiectul procedurii principale – adică dacă acestea constau în contribuții în numerar sau în altă modalitate³³ –, însă rămâne necontestat că aceste operațiuni nu au forma unei „creșter[i] de capital a unei societăți de capital prin capitalizarea profiturilor sau prin rezerve permanente sau temporare”, astfel cum se menționează în această prevedere din directivă. Operațiunile în discuție în procedura principală se încadrează în categoria „creșter[ii] de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel”, menționată la articolul 4 alineatul (1) litera (c).

55. Instanța de trimitere indică de asemenea articolul 7 alineatul (1) din directiva amintită. Această prevedere nu poate fi însă interpretată izolat, ci prin coroborare cu alineatul (2) al aceluiași articol, întrucât aceste două dispoziții formează doar împreună o reglementare coerentă – în funcție de stadiul legislativ dintr-un anumit stat membru la data de 1 iulie 1984 se aplică articolul 7 alineatul (1) sau alineatul (2). În cazul în care, precum instanța de trimitere, se consideră că în procedura principală suntem în prezența unei majorări de capital prin aporturi nemonetare care constituiau la data de 1 iulie 1984 în Portugalia o operațiune supusă taxei de timbru³⁴, ar trebui să se aplice articolul 7 alineatul (2)³⁵.

29 — De exemplu, astfel cum se specifică în Directiva 2008/52/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 21 mai 2008 privind anumite aspecte ale medierii în materie civilă și comercială (JO L 136, p. 3).

30 — A se vedea în special Ordonanța Borker (138/80, EU:C:1980:162, punctul 4), Hotărârea Weryński (C-283/09, EU:C:2011:85, punctul 44), Hotărârea Below (C-394/11, EU:C:2013:48, punctul 39).

31 — Hotărârea Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366).

32 — Constatate făcute și de avocatul general E. Sharpston în Concluziile prezentate în cauza Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:58, punctul 39).

33 — Societatea Ascendi susține că conversia în capital a creanțelor acționarilor împotriva societății trebuie considerată drept majorare de capital în forma contribuțiilor în numerar. În acest caz, în speță, trebuie să se aplice în mod direct soluția cuprinsă în Hotărârea Optimus – Telecomunicações (EU:C:2007:366), care a vizat tocmai conformitatea cu directiva a taxei de timbru referitoare la asemenea operațiuni. Instanța de trimitere pare, cu toate acestea, să aibă o poziție în sensul că tranzacțiile în discuție în procedura principală nu au constat în contribuții în numerar. În orice caz, este o chestiune de apreciere a faptelor, care incumbă instanței naționale.

34 — A se vedea punctul 9 din prezentele concluzii.

35 — Republica Portugheză a aderat la Comunitățile Europene doar la 1 ianuarie 1986; cu toate acestea, potrivit Hotărârii Optimus – Telecomunicações (EU:C:2007:366, punctul 32), ca dată de referință în scopul interpretării Directivei 69/335 în raport cu acest stat membru trebuie de asemenea avută în vedere data de 1 iulie 1984.

56. Problema de drept din prezenta cauză privește, așadar, chestiunea dacă articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/335 permite reintroducerea impozitului pe capital în privința tranzacțiilor menționate la articolul 4 alineatul (1) litera (c), care la data de 1 iulie 1984 făceau obiectul unui astfel de impozit, dar care apoi au fost scutite de acesta.

57. Directiva 69/335 în versiunea inițială reglementa normele privind impunerea majorării de capital pentru operațiunile specificate. În conformitate cu articolul 4, operațiunile enumerate la alineatul (1) trebuiau să fie supuse unei astfel de taxe, iar operațiunile enumerate la alineatul (2) puteau să facă obiectul acesteia. Articolul 7 din directiva menționată stabilește cota impozitului pe capital. Cu toate acestea, în temeiul Directivei 85/303, articolul 7 din Directiva 69/335 a primit o redactare cu totul nouă. Referindu-se la operațiunile care în fiecare dintre statele membre erau, la data de 1 iulie 1984, scutite de impozitul pe capital sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,5 %, el impune scutirea lor definitivă [articolul 7 alineatul (1)]. În schimb, pentru alte operațiuni, statele membre au posibilitatea de a alege – le pot deopotrivă scuti sau le pot supune impozitării cu o cotă unică de cel mult 1 % [articolul 7 alineatul (2)].

58. În considerentele Directivei 85/303, legiuitorul comunitar se justifică în sensul că, întrucât impozitul pe capital afectează în mod negativ dezvoltarea întreprinderilor, cea mai bună soluție era eliminarea impozitului pe capital; cu toate acestea, întrucât pierderile de venituri bugetare ce ar rezulta din aplicarea unei astfel de măsuri erau inacceptabile pentru anumite state membre, ar trebui să fie posibil să se utilizeze în continuare acest impozit într-o cotă unică.

59. Prin urmare, s-a modificat caracterul normativ al articolului 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, ceea ce înseamnă că statele membre nu mai au obligația de a adopta impozitul pe capital în privința operațiunilor enumerate, întrucât această obligație a fost înlăturată în temeiul articolului 7 din directivă, astfel cum a fost modificat prin Directiva 85/303, care constituie *lex posterior* în raport cu articolul 4 alineatul (1). În prezent, această prevedere menționează numai tipurile de operațiuni la care se referă normele privind impozitul pe capital.

60. Rămâne să se stabilească dacă articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/335 constituie o clauză de standstill permițând statelor membre doar să mențină impunerea în vigoare la data de 1 iulie 1984 (cu posibila ajustare a cotelor) sau dacă, astfel cum sugerează guvernul portughez în cuprinsul observațiilor sale scrise, el autorizează statele membre la orice abrogare și reintroducere a unui impozit pe capital în funcție de actuala politică fiscală și de necesitățile bugetare.

61. Suntem, cu siguranță, un susținător al primei teze. În primul rând, astfel cum se arată în considerentele Directivei 85/303, voința legiuitorului a fost eliminarea impozitului pe capital, iar posibilitatea menținerii acestuia este doar excepția rezultată din teama unor state membre de a nu pierde venituri bugetare. Dacă însă statul membru a eliminat impozitul pe capital, eventuala pierdere de venituri bugetare a avut loc deja și, prin urmare, reintroducerea lui nu este justificată în lumina obiectivelor pe care legiuitorul comunitar a dorit să le realizeze prin Directiva 85/303.

62. În al doilea rând, interpretarea articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335 drept clauză de standstill este susținută de logica acestuia, în special de referirea la stadiul legislativ în vigoare la data de 1 iulie 1984. Dacă legiuitorul ar fi intenționat să dea statelor membre libertatea de a menține, de a elimina și apoi eventual de a reintroduce impozitul pe capital, nu ar fi făcut ca această autorizație să depindă de împrejurarea aleatorie că un asemenea impozit într-un anumit quantum era în vigoare la data de 1 iulie 1984. Referirea la o asemenea dată concretă indică în mod clar voința legiuitorului de a institui aici o clauză de standstill.

63. De asemenea, trebuie remarcat că Curtea a adoptat o poziție similară, este adevărat, în ceea ce privește operațiunile enumerate în articolul 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, unde situația este oarecum diferită, în hotărârea pronunțată în cauza Logstor ROR Polska³⁶. La punctul 39 din hotărâre, Curtea a declarat în mod clar că „[...] un stat membru care a renunțat, conform articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335, după data de 1 iulie 1984 să mai supună anumite operațiuni unui impozit pe capital nu poate restabili o astfel de impozitare pentru aceleași operațiuni”.

64. În sfârșit, trebuie să remarcăm că, în conformitate cu subpunctul 26.3 din anexa III la Decretul-lege nr. 322-B/2001 operațiunile de majorare a capitalului în discuție în procedura principală sunt supuse plății unei taxe de timbru în cuantum de 0,4 %, prin urmare într-o cotă care, dacă era în vigoare la data de 1 iulie 1984, necesita eliminarea taxei respective în temeiul articolului 7 alineatul (1) din Directiva 69/335. Deși această cotă este în concordanță cu litera alineatului (2) al aceluiași articol³⁷, reintroducerea taxei într-o asemenea cotă este însă mai dificil de reconciliat cu logica articolului 7 din Directiva 69/335.

Concluzie

65. Propunem, prin urmare, Curții să considere trimiterea preliminară adresată de Tribunal Arbitral Tributário admisibilă și să dea următorul răspuns la întrebare:

„Articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, coroborat cu articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, trebuie interpretat în sensul că se opune reintroducerii de către un stat membru a unui impozit pe capital în privința operațiunilor menționate la articolul 4 alineatul (1) litera (c) din aceeași directivă, care erau supuse unui astfel de impozit la data de 1 iulie 1984, impozit ce ulterior a fost eliminat.”

36 — Hotărârea Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

37 — Aceasta permite, amintim, aplicarea unei taxe „cu o cotă unică de cel mult 1 %”.