



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

21 ianuarie 2020*

„Trimitere preliminară – Articolul 267 TFUE – Noțiunea de «instanță națională» – Criterii – Independența organismului național în cauză – Inamovibilitatea membrilor – Inadmisibilitatea cererii de decizie preliminară”

În cauza C-274/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania), prin decizia din 2 aprilie 2014, primită de Curte la 5 iunie 2014, în procedura inițiată de

Banco de Santander SA,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședintă, domnul A. Arabadjev, doamna A. Prechal (raportoare), domnii M. Vilaras și P. G. Xuereb, doamna L. S. Rossi și domnul I. Jarukaitis, președinți de cameră, și domnii E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos și N. Piçarra, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 2 iulie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Banco de Santander SA, de J. L. Buendía Sierra, de E. Abad Valdenebro, de R. Calvo Salinero și de J. M. Panero Rivas, abogados;
- pentru guvernul spaniol, inițial de M. A. Sampol Pucurull și de A. Rubio González și ulterior de S. Centeno Huerta și de A. Rubio González, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, de B. Stromsky, de C. Urraca Caviedes și de P. Němečková, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 octombrie 2019,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: spaniola.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2) din Decizia 2011/5/CE a Comisiei din 28 octombrie 2009 privind amortizarea fiscală a Fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania (JO 2011, L 7, p. 48), validitatea deciziei Comisiei din 17 iulie 2013 de deschidere a procedurii prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE cu privire la ajutorul de stat SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine (JO 2013, C 258, p. 8), precum și validitatea Deciziei (UE) 2015/314 a Comisiei din 15 octombrie 2014 privind ajutorul de stat SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) pus în aplicare de Spania – Schema referitoare la amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine (JO 2015, L 56, p. 38).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate de Banco de Santander SA împotriva unei decizii de impunere emise de Inspección Financiera (Inspectoratul fiscal, Spania), în legătură cu deducerea fondului comercial rezultat din achiziționarea de către această bancă a tuturor părților sociale ale unei societăți holding de drept german care deține titluri de participare în societăți stabilite în Uniunea Europeană.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Decizia 2011/5

- 3 După cum reiese în esență din considerentele (4)-(6) ale Deciziei 2011/5, prin Decizia din 10 octombrie 2007, publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* la 21 decembrie 2007, în urma mai multor întrebări scrise care i-au fost adresate în cursul anilor 2005 și 2006 de membri ai Parlamentului European, precum și în urma unei plângeri a unui operator privat cu care a fost sesizată în cursul anului 2007, Comisia Europeană a inițiat procedura de investigare prevăzută, la acel moment, la articolul 88 alineatul (2) CE, cu privire la schema spaniolă de amortizare fiscală în favoarea întreprinderilor spaniole care au achiziționat titluri de participare semnificative în întreprinderi străine, prevăzută la articolul 12 alineatul 5 din Ley 43/1995, reguladora del Impuesto de Sociedades (Legea 43/1995 privind impozitul pe profit) din 27 decembrie 1995 (BOE nr. 310 din 28 decembrie 1995, p. 37072) și preluată în Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Decretul legislativ regal 4/2004 de aprobare a textului revizuit al Legii privind impozitul pe profit) din 5 martie 2004 (BOE nr. 61 din 11 martie 2004, p. 10951, denumită în continuare „TRLIS”).
- 4 Măsura prevăzută la articolul 12 alineatul 5 din TRLIS, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2002, prevede că, în cazul achiziționării de către o întreprindere impozabilă în Spania a unor titluri de participare într-o „societate străină”, atunci când această achiziționare de titluri de participare este de cel puțin 5 %, iar titlurile de participare în discuție sunt deținute neîntrerupt timp de cel puțin un an, fondul comercial rezultat din aceasta, înregistrat în contabilitatea întreprinderii rezidente ca activ necorporal distinct, poate fi dedus, cu titlu de amortizare, din baza de calcul al impozitului pe profit pe care îl datorează întreprinderea respectivă. Această amortizare se efectuează, în tranșe egale, pe parcursul a 20 de ani de la dobândirea titlurilor de participare.
- 5 La articolul 1 alineatul (1) din Decizia 2011/5, Comisia a declarat regimul fiscal în discuție incompatibil cu piața comună.

- 6 Potrivit articolului 1 alineatele (2) și (3) din această decizie:

„(2) Cu toate acestea, reducerile fiscale de care se bucură beneficiarii în ceea ce privește achizițiile intracomunitare, în temeiul articolului 12 alineatul 5 din TRLIS, care sunt legate de drepturile deținute direct sau indirect în întreprinderile străine care îndeplinesc condițiile relevante ale schemei de ajutor până la 21 decembrie 2007, în afara condiției de a deține titlurile de participare pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, se pot aplica în continuare pentru întreaga perioadă de amortizare stabilită de schema de ajutor.

(3) Reducerile fiscale de care se bucură beneficiarii în ceea ce privește achizițiile intracomunitare, în temeiul articolului 12 alineatul 5 din TRLIS, aferente unei obligații irevocabile asumate înainte de 21 decembrie 2007 de a deține astfel de drepturi și în cazul în care contractul cuprinde o condiție de suspendare legată de faptul că operațiunea în cauză este supusă aprobării obligatorii a unei autorități de reglementare, iar decizia și operațiunea au fost notificate înainte de 21 decembrie 2007, se pot aplica în continuare pentru întreaga perioadă de amortizare stabilită de schema de ajutor pentru partea din drepturile deținute începând cu data la care este ridicată condiția de suspendare.”

- 7 Articolul 4 din decizia menționată obligă Regatul Spaniei să recupereze ajutoarele acordate în temeiul regimului fiscal în discuție, cu excepția celor care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din aceeași decizie.

Decizia 2011/282/UE

- 8 Prin Decizia 2011/5, Comisia a finalizat procedura în ceea ce privește achizițiile de către întreprinderi spaniole a unor titluri de participare în întreprinderi stabilite în Uniune. Această instituție a menținut însă deschisă procedura în ceea ce privește astfel de achiziții de titluri de participare în întreprinderi stabilite în afara Uniunii.
- 9 La articolul 1 alineatul (1) din Decizia 2011/282/UE a Comisiei din 12 ianuarie 2011 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania (JO 2011, L 135, p. 1), această instituție a declarat incompatibil cu piața internă regimul în discuție, constând într-un avantaj fiscal acordat întreprinderilor impozabile în Spania, pentru a le permite acestora din urmă să amortizeze fondul comercial rezultat din achizițiile de titluri de participare în întreprinderi stabilite în afara Uniunii.
- 10 Articolul 1 alineatele (2)-(5) din această decizie prevede anumite ipoteze în care beneficiarii de deduceri fiscale în temeiul regimului fiscal în discuție cu ocazia achizițiilor de titluri de participare în afara Uniunii pot aplica în continuare aceste deduceri pentru întreaga perioadă de amortizare prevăzută de acest regim.
- 11 Articolul 4 din decizia menționată obligă Regatul Spaniei să recupereze ajutoarele acordate în temeiul regimului fiscal în discuție.

Decizia 2015/314

- 12 Prin Decizia Comisiei din 17 iulie 2013 de deschidere a procedurii prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE cu privire la ajutorul de stat SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine, această instituție a decis să examineze conformitatea cu dreptul Uniunii a noii interpretări administrative a articolului 12 alineatul 5 din TRLIS, adoptată de Dirección General de Tributos (Direcția generală de impozite, Spania) (denumită în continuare „DGT”) și de Tribunal Económico-Administrativo Central

(Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania, denumit în continuare „TEAC”), prin care domeniul de aplicare al regimului fiscal în discuție este extins la achizițiile indirecte de titluri de participare.

- 13 Această procedură s-a finalizat prin adoptarea, la 14 octombrie 2014, a unei a treia decizii privind regimul fiscal în discuție, și anume a Deciziei 2015/314.
- 14 Prin această decizie, Comisia a considerat că, în măsura în care se aplică, de la acel moment, și achizițiilor indirecte de titluri de participare în societăți nerezidente prin intermediul achiziționării de titluri de participare în societăți holding nerezidente, regimul fiscal în discuție constituie, la rândul său, un ajutor de stat incompatibil cu piața internă, care, în plus, a fost acordat cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE. În consecință, aceasta a dispus recuperarea de către autoritățile spaniole a ajutorului acordat.

Dreptul spaniol

- 15 TEAC, cu sediul în Madrid (Spania), soluționează în primă și ultimă instanță reclamațiile împotriva deciziilor adoptate de anumite autorități fiscale centrale. Acesta este de asemenea instanță de apel pentru deciziile adoptate de celelalte Tribunales Económico-Administrativos (Tribunale Administrative Economice, denumite în continuare „TEA”), și anume de TEA regionale și de TEA locale, situate la Ceuta (Spania) și la Melilla (Spania).
- 16 Reglementarea spaniolă care stabilește statutul juridic al TEA este cuprinsă în Ley 58/2003, General Tributaria (Legea 58/2003 privind Codul Fiscal General) din 17 decembrie 2003 (BOE nr. 302 din 18 decembrie 2003, p. 44987), astfel cum a fost modificată prin Ley 34/2015 din 21 septembrie 2015 (BOE nr. 227 din 22 septembrie 2015, p. 83633) (denumită în continuare „LGT”), și în special în capitolul IV din legea amintită, intitulat „Reclamații administrative economice”, care figurează în titlul V al acesteia, intitulat „Revizuirea pe cale administrativă”.
- 17 Articolul 228 din LGT prevede:
- „1. Competența de soluționare a reclamațiilor administrative economice revine exclusiv organelor administrative economice, care acționează în mod independent sub aspect operațional în exercitarea funcțiilor lor.
2. În domeniul competenței de stat, reprezintă organe administrative economice:
- a) [TEAC].
- b) [TEA] regionale și locale.
3. Camera specială pentru unificarea jurisprudenței va fi considerată de asemenea ca fiind un organ administrativ economic.
- [...]”
- 18 Articolul 237 alineatul 3 din LGT prevede norme în materia cererilor de decizie preliminară care pot fi adresate Curții de TEA, printre care și suspendarea procedurii în așteptarea unui răspuns formulat de Curte la o întrebare preliminară.

19 Articolul 243 din LGT, intitulat „Calea de atac extraordinară pentru unificarea jurisprudenței”, prevede:

„1. Atunci când nu este de acord cu conținutul deciziilor în materie fiscală emise de [TEAC], Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor poate formula împotriva acestora o cale de atac extraordinară pentru unificarea jurisprudenței.

[...]

2. Camera specială pentru unificarea jurisprudenței este competentă să soluționeze această cale de atac. Ea este compusă din președintele [TEAC], care conduce ședința, din trei membri ai acestei instanțe, din Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, din Directorul general al Agenției de Stat a Administrației Fiscale, din Directorul general sau directorul departamentului din această agenție în a cărei subordine se află organul care a emis actul la care se referă decizia care face obiectul căii de atac, precum și din Președintele Consiliului pentru protecția contribuabililor.

[...]

3. Camera specială decide asupra căii de atac cu majoritatea membrilor săi. În caz de egalitate, votul președintelui va fi întotdeauna decisiv.

4. Decizia pronunțată în calea de atac se emite în termen de 6 luni și se referă la situația juridică specifică ce decurge din decizia atacată, stabilind jurisprudența aplicabilă.

5. Jurisprudența stabilită prin deciziile pronunțate în aceste căi de atac este obligatorie pentru [TEA], pentru autoritățile fiscale ale comunităților autonome și ale orașelor cu statut autonom, precum și pentru restul administrației fiscale de stat, a comunităților autonome și a orașelor cu statut autonom.”

20 Alte norme care se aplică TEA sunt cuprinse în Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Decretul regal 520/2005 privind aprobarea regulamentului general de punere în aplicare a Legii 58/2003 din 17 decembrie 2003 privind Codul Fiscal General în materia revizuirii și a căii de atac administrative) din 13 mai 2005 (BOE nr. 126 din 27 mai 2005, p. 17835) (denumit în continuare „Decretul regal 520/2005”).

21 Articolul 29 alineatele 2 și 9 din Regulamentul nr. 520/2005 prevede:

„2. Președintele [TEAC] este numit și revocat prin decret regal adoptat în Consiliul de Miniștri la propunerea ministrului Economiei și Finanțelor dintre funcționarii ale căror reputație și experiență profesională în domeniul fiscal sunt recunoscute și are gradul de director general în Ministerul Economiei și Finanțelor.

Membrii [TEAC] sunt numiți și revocați prin decret regal adoptat în Consiliul de Miniștri la propunerea ministrului Economiei și Finanțelor dintre funcționarii organismelor indicate în lista locurilor de muncă și au gradul de director general adjunct în Ministerul Economiei și Finanțelor.

[...]

9. Toți membrii plenului sau ai camerelor, precum și organele unipersonale [ale TEAC] exercită cu deplină independență și pe propria răspundere funcțiile care le sunt atribuite în mod legal și celelalte funcții care le pot fi atribuite de Președinte.”

22 Potrivit articolului 30 alineatele 2 și 12 din Decretul regal 520/2005:

„2. Președintele, președinții camerei descentralizate, președinții de cameră și membrii [TEA regionale și locale] sunt numiți și revocați prin ordin al ministrului Economiei și Finanțelor dintre funcționarii organismelor indicate în lista locurilor de muncă. [...]

[...]

12. Toți membrii plenului sau ai camerelor, precum și organele unipersonale [ale TEA regionale și locale] exercită cu deplină independență și pe propria răspundere funcțiile care le sunt atribuite în mod legal și celelalte funcții care le pot fi încredințate de președintele tribunalului sau de președintele camerei descentralizate.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 23 În luna mai 2002, Banco de Santander Central Hispano SA (denumită în continuare „BSCH”), societate-umbrelă a grupului fiscal unic 17/89, a achiziționat 100 % din părțile sociale ale AKB Holding GmbH (denumită în continuare „AKB”), societate de drept german.
- 24 Această achiziție, al cărei preț se ridică la 1 099 999 999 de euro, în timp ce valoarea contabilă a AKB era estimată la 183 909 000 de euro, a generat un fond comercial financiar de 916 091 000 de euro (denumit în continuare „fondul comercial în discuție”).
- 25 AKB deținea, în calitate de societate holding, titluri de participare în următoarele societăți, toate fiind stabilite în Uniune: AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH și AKB Marketing Services sp. z o.o.
- 26 În cursul lunii decembrie 2002, BSCH a transferat acțiunile AKB, al căror preț de achiziție fusese la originea fondului comercial în discuție, către Holneth BV, societate de drept neerlandez, și către Santander Consumer Finance SA (denumită în continuare „SCF”), societate de drept spaniol, aceste societăți făcând parte de asemenea din grupul fiscal unic 17/89.
- 27 Având în vedere fondul comercial în discuție, grupul fiscal unic 17/89 a operat deduceri în declarațiile sale privind impozitul pe profit pentru exercițiile financiare 2002 și 2003, în temeiul articolului 12 alineatul 5 din TRLIS.
- 28 Astfel, pentru exercițiul financiar 2002, BSCH și SCF au operat deduceri de 27 482 730 de euro și, respectiv, de 1 631 395 de euro. Pentru exercițiul financiar 2003, SCF a invocat o deducere de 45 804 550 de euro.
- 29 În ceea ce privește exercițiul financiar 2002, în urma unui control fiscal care s-a finalizat printr-un proces-verbal din data de 21 decembrie 2006, inspectoratul fiscal a acceptat, printr-o decizie de impunere din 7 martie 2007, deducerea operată de BSCH în valoare de 20 262 374 de euro, însă a efectuat o regularizare în quantum de 7 215 356 de euro. În ceea ce privește SCF, deducerea de 1 631 395 de euro a fost integral acceptată.
- 30 Printr-o decizie de impunere din 22 iulie 2010, inspectoratul fiscal a respins întreaga deducere a fondului comercial solicitată de SCF pentru exercițiul financiar 2003.

- 31 La 16 august 2010, Banco de Santander a introdus o reclamație la TEAC împotriva acestei decizii de impunere, susținând că fondul comercial în discuție, în pofida caracterului său indirect care decurge din faptul că achiziția care l-a generat a privit o societate holding, este deductibilă din impozitul pe profit, chiar în temeiul prevederilor articolului 12 alineatul 5 din TRLIS.
- 32 Având în vedere noua interpretare a articolului 12 alineatul 5 din TRLIS adoptată atât de DGT, cât și de TEAC, prevăzută la punctul 12 din prezenta hotărâre, s-ar ridica, în speță, problema dacă, în temeiul Deciziei 2011/5 – prima decizie a Comisiei referitoare la regimul fiscal în discuție –, este necesar să se efectueze recuperarea, ca ajutor ilegal și incompatibil cu piața internă, a deducerii fiscale corespunzătoare amortizării fondului comercial în discuție, realizată înainte de 21 decembrie 2007, ca urmare a achiziționării unei societăți holding nerezidente.
- 33 Ținând seama de faptul că dispozițiile articolului 1 alineatul (2) coroborate cu cele ale articolului 4 alineatul (1) din Decizia 2011/5 scutesc de obligația de recuperare, datorită unei încrederi legitime dobândite, achizițiile realizate înainte de 21 decembrie 2007 și de faptul că achiziția în discuție în litigiul principal a avut loc înainte de această dată, ar fi indispensabil, pentru soluționarea litigiului principal, să se răspundă la întrebarea dacă aceste dispoziții din Decizia 2011/5 trebuie să fie interpretate în sensul că se aplică și în cazul achizițiilor indirecte de titluri de participare, în special achiziționării unei societăți holding nerezidente, precum cea în discuție în litigiul principal.
- 34 În această privință, TEAC a considerat că interpretarea administrativă care se opunea anterior aplicării deducerii fiscale în cazul achizițiilor indirecte de titluri de participare nu constituie un izvor de drept.
- 35 Astfel, nici DGT, nici TEAC nu ar face parte din puterea legislativă sau judecătorească. Interpretările reținute de aceste organisme nu ar fi definitive, din moment ce ar fi supuse controlului instanțelor. Pe de altă parte, Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) nu s-ar fi pronunțat încă asupra aplicabilității articolului 12 alineatul 5 din TRLIS în cazul achizițiilor indirecte de titluri de participare.
- 36 În aceste condiții, TEAC a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 1 alineatul (2) din Decizia [2011/5] trebuie interpretat în sensul că așteptarea legitimă – recunoscută în cuprinsul alineatului menționat și în termenii în care este definită – este aplicabilă în ceea ce privește deducerea amortizării fiscale a fondului comercial financiar prevăzut la articolul 12 alineatul 5 din TRLIS, în privința achizițiilor indirecte de titluri de participare în societăți nerezidente, efectuate prin achiziționarea directă a unei societăți holding nerezidente?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, decizia [de deschidere a procedurii care a condus la adoptarea Deciziei 2015/314], prin care se decide inițierea procedurii prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE, este nulă, ca urmare a încălcării articolului 108 TFUE și a Regulamentului [(CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului [108 TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41)]?”
- 37 Prin decizia din 8 ianuarie 2015, primită de Curte la 27 ianuarie 2015, TEAC a considerat că trebuie să reformuleze întrebările preliminare, ca urmare a survenirii unor fapte noi.
- 38 Era vorba, pe de o parte, despre adoptarea Deciziei 2015/314 la 15 octombrie 2014 și, pe de altă parte, despre Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939), precum și despre Hotărârea [din 7 noiembrie 2014,] Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, EU:T:2014:938), ale Tribunalului Uniunii Europene, prin care acesta a anulat articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 din Decizia 2011/5 și, respectiv, din Decizia 2011/282.

- 39 TEAC a apreciat că, în urma acestor noi evoluții, nu mai era necesar să se solicite Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea Deciziei 2011/5, întrucât aspectul esențial în vederea soluționării litigiului principal era, de la acel moment, dacă anularea acestei decizii de către Tribunal atrage nevaliditatea Deciziei 2015/314, care extinde interdicția deducerii prevăzute la articolul 12 alineatul 5 din TRLIS, astfel cum a fost deja reglementată prin Deciziile 2011/5 și 2011/282, la achizițiile indirecte de titluri de participare în societăți nerezidente.
- 40 În aceste condiții, TEAC a decis să reformuleze întrebările preliminare după cum urmează:
- „1) Decizia [2015/314] este nulă, ca urmare a faptului că este lipsită de temei faptic și juridic, având în vedere Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939), precum și Hotărârea [din 7 noiembrie 2014,] Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, EU:T:2014:938), ale Tribunalului Uniunii Europene, prin care au fost anulate articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 [din Decizia 2011/5 și, respectiv, din Decizia 2011/282]?
- 2) Decizia [2015/314] este nulă, ca urmare a faptului că este nemotivată, având în vedere Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939), precum și Hotărârea [din 7 noiembrie 2014,] Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, EU:T:2014:938), ale Tribunalului Uniunii Europene, prin care au fost anulate articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 [din Decizia 2011/5 și, respectiv, din Decizia 2011/282]?
- 3) În subsidiar, în cazul unui răspuns negativ la întrebările anterioare:
- Decizia [2015/314] este nulă, ca urmare a faptului că noua interpretare administrativă a articolului 12 alineatul 5 din TRLIS este inclusă în totalitate în domeniul de aplicare [al Deciziei 2011/5 și al Deciziei 2011/282]?”
- 41 Prin decizia din 8 iunie 2017, primită de Curte la 6 iulie 2017, TEAC a considerat că trebuie să reformuleze pentru a doua oară întrebările preliminare, ca urmare a survenirii unui fapt nou, și anume Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981), prin care Curtea a anulat Hotărârea Tribunalului din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939), precum și Hotărârea Tribunalului din 7 noiembrie 2014, Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, EU:T:2014:938), și a trimis cauzele T-219/10 și T-399/11 Tribunalului spre rejudecare.
- 42 Având în vedere acest fapt nou, TEAC a apreciat că se impunea să fie menținute atât întrebările adresate în cadrul cererii de decizie preliminară inițiale, aferente interpretării domeniului de aplicare al articolului 1 alineatul (2) din Decizia 2011/5, cât și cele adresate în cadrul primei reformulări a întrebărilor preliminare, care se referă, la rândul lor, la validitatea Deciziei 2015/314.
- 43 Ca urmare a celei de a doua reformulări, întrebările preliminare au în prezent următorul cuprins:
- „1) În cazul în care se confirmă validitatea [Deciziei 2011/5/CE]:
- a) Articolul 1 alineatul (2) din [Decizia 2011/5] trebuie interpretat în sensul că așteptarea legitimă – recunoscută în cuprinsul alineatului menționat și în termenii în care este definită – este aplicabilă în ceea ce privește deducerea amortizării fiscale a fondului comercial financiar prevăzut la articolul 12 alineatul 5 din TRLIS, în privința achizițiilor indirecte de titluri de participare în societăți nerezidente, efectuate prin achiziționarea directă a unei societăți holding nerezidente?
- b) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, decizia [de deschidere a procedurii care a condus la adoptarea Deciziei 2015/314] este nulă?
- 2) În cazul în care, în cauza T-219/10, se anulează articolul 1 din [Decizia 2011/5]:
- a) [Decizia 2015/314] este nulă, ca urmare a faptului că este lipsită de temei faptic și juridic?

- b) [Decizia 2015/314] este nulă, ca urmare a faptului că nu este motivată?
- c) În subsidiar, în cazul unui răspuns negativ la întrebările anterioare:

[Decizia 2015/314] este nulă, ca urmare a faptului că noua interpretare administrativă a articolului 12 alineatul 5 din TRLIS este inclusă în totalitate în domeniul de aplicare [al Deciziei 2011/5 și al Deciziei 2011/282]?”

- 44 Prin Hotărârea Tribunalului din 15 noiembrie 2018, World Duty Free Group/Comisia (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), acesta a respins acțiunea în anulare introdusă de World Duty Free Group împotriva Deciziei 2011/5.
- 45 La 25 ianuarie 2019, această societate a formulat un recurs având ca obiect anularea atât a hotărârii menționate, cât și a Deciziei 2011/5. Acest recurs se află în prezent pe rolul Curții (cauza C-51/19 P).
- 46 Pe rolul Curții se mai află și alte recursuri având același obiect sau având ca obiect alte hotărâri ale Tribunalului prin care au fost respinse acțiuni în anulare îndreptate împotriva Deciziei 2011/282.
- 47 În plus, pe rolul Tribunalului se află în prezent mai multe acțiuni având ca obiect anularea Deciziei 2015/314.
- 48 Prezenta cauză a făcut obiectul mai multor decizii succesive de suspendare a procedurii. Acestea au fost adoptate în esență pentru motivul că, în urma celor două reformulări ale întrebărilor preliminare pe care le-a făcut, TEAC intenționează în prezent să solicite Curții să se pronunțe fie asupra eventualei incidențe a nevalidității Deciziei 2011/5 asupra validității Deciziei 2015/314, în ipoteza în care nevaliditatea Deciziei 2011/5 ar fi constatată de instanța Uniunii, fie asupra interpretării Deciziei 2011/5, pentru a i se stabili domeniul de aplicare, în ipoteza în care validitatea acestei decizii ar fi confirmată de instanța Uniunii.
- 49 Or, la această dată, problema validității Deciziei 2011/5 este încă pe rolul instanțelor Uniunii.
- 50 Cu toate acestea, având în vedere, printre altele, jurisprudența Curții ulterioară prezentei cereri de decizie preliminară, precum și îndoielile exprimate de Comisie cu privire la calificarea TEAC ca „instanță”, în sensul articolului 267 TFUE și, prin urmare, cu privire la admisibilitatea acestei cereri, este necesar să se reia prezenta cauză pentru a se examina dacă TEAC intră în sfera acestei calificări.

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

- 51 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a aprecia dacă organul de trimitere în discuție are caracterul unei „instanțe” în sensul articolului 267 TFUE, aspect care ține doar de dreptul Uniunii, Curtea ia în considerare un ansamblu de elemente precum originea legală a acestui organ, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al competenței sale, natura contradictorie a procedurii, aplicarea de către organ a normelor de drept, precum și independența acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, p. 395, Hotărârea din 31 mai 2005, Syfait și alții, C-53/03, EU:C:2005:333, punctul 29, precum și Hotărârea din 16 februarie 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 52 În ceea ce privește TEAC, organul de trimitere în prezenta cauză, elementele care figurează în dosarul prezentat Curții nu permit să se pună la îndoială faptul că acesta îndeplinește criteriile privind originea sa legală, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al competenței sale, natura contradictorie a procedurii sale și aplicarea de către organul menționat a normelor de drept.
- 53 În schimb, se ridică problema dacă TEAC îndeplinește criteriul de independență.

- 54 În această privință, la punctul 39 din Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții* (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145), Curtea a statuat că legislația spaniolă referitoare la TEA, în forma aplicabilă cauzei în care s-a pronunțat această hotărâre, garanta o separare funcțională între, pe de o parte, serviciile administrației fiscale responsabile de gestionarea, de recuperare și de lichidarea impozitului și, pe de altă parte, TEA, care soluționau reclamațiile formulate împotriva deciziilor adoptate de serviciile menționate, fără a primi vreo instrucțiune de la administrația fiscală. La punctul 40 din hotărârea amintită, Curtea a precizat că astfel de garanții confereau TEA calitatea de terți în raport cu serviciile care au adoptat decizia care făcea obiectul reclamației și independența necesară pentru a putea fi considerate instanțe, în sensul articolului 267 TFUE.
- 55 Or, după cum a susținut și Comisia în observațiile sale scrise, aceste considerații trebuie să fie reexamine în raport, printre altele, cu jurisprudența mai recentă a Curții referitoare în special la criteriul de independență pe care trebuie să îl îndeplinească fiecare organ național pentru a fi calificat drept „instanță”, în sensul articolului 267 TFUE.
- 56 În acest context, trebuie subliniat că independența instanțelor naționale este esențială pentru buna funcționare a sistemului de cooperare judiciară constituit de mecanismul trimiterii preliminare prevăzut la articolul 267 TFUE, întrucât, potrivit jurisprudenței constante a Curții, amintită la punctul 51 din prezenta hotărâre, acest mecanism nu poate fi activat decât de un organism care are sarcina de a aplica dreptul Uniunii și care îndeplinește printre altele acest criteriu de independență (Hotărârea din 27 februarie 2018, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, punctul 43).
- 57 Potrivit jurisprudenței Curții, noțiunea de „independență” presupune două aspecte. Primul aspect, de ordin extern, impune ca organul respectiv să își exercite funcțiile în mod complet autonom, fără a fi supus vreunei legături ierarhice sau de subordonare și fără să primească dispoziții sau instrucțiuni, indiferent de originea lor, fiind astfel protejat împotriva intervențiilor sau a presiunilor exterioare susceptibile să aducă atingere independenței de judecată a membrilor săi și să influențeze deciziile acestora (Hotărârea din 27 februarie 2018, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 58 În ceea ce privește aspectul extern al noțiunii de „independență”, trebuie amintit că inamovibilitatea membrilor organismului vizat constituie o garanție inherentă independenței judecătorilor prin faptul că urmărește să protejeze persoana celor care au atribuția de a judeca (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2006, *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, punctul 51, și Hotărârea din 27 februarie 2018, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, punctul 45).
- 59 Principiul inamovibilității, a cărui importanță cardinală trebuie subliniată, impune în special ca judecătorii să poată rămâne în funcție cât timp nu au împlinit vârsta obligatorie de pensionare sau până la expirarea mandatului lor, atunci când acesta are o durată determinată. Fără a avea un caracter total absolut, principiul menționat nu poate face obiectul unor excepții decât cu condiția ca motive legitime și imperative să justifice acest aspect, cu respectarea principiului proporționalității. Astfel, se acceptă în general că judecătorii pot fi revocați dacă sunt inapți să își continue funcțiile ca urmare a unei incapacități sau a unei încălcări grave, cu respectarea procedurilor corespunzătoare [Hotărârea din 24 iunie 2019, *Comisia/Polonia (Independența Curții Supreme)*, C-619/18, EU:C:2019:531, punctul 76].
- 60 Garanția inamovibilității membrilor unei instanțe impune astfel ca situațiile de revocare a membrilor acestui organism să fie stabilite printr-o reglementare specifică, prin intermediul unor dispoziții legislative exprese care să ofere garanții care să le depășească pe cele prevăzute de normele generale de drept administrativ și de drept al muncii aplicabile în cazul revocării abuzive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 octombrie 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, punctele 32 și 35).

- 61 Al doilea aspect al noțiunii de „independență”, de ordin intern, este legat de noțiunea de „imparțialitate” și vizează echidistanța față de părțile în litigiu și de interesele lor din perspectiva obiectului acestuia. Aspectul menționat impune respectarea obiectivității și lipsa oricărui interes în soluționarea litigiului în afara strictei aplicări a normei de drept (Hotărârea din 16 februarie 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 62 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunea de „independență”, care este inerentă activității de judecată, implică înainte de toate calitatea de terț a instanței în cauză în raport cu autoritatea care a adoptat decizia atacată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, punctul 15, precum și Hotărârea din 9 octombrie 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 63 Aceste garanții de independență și de imparțialitate postulează existența unor norme, în special în ceea ce privește compunerea instanței, numirea, durata funcției, precum și cauzele de abținere, de recuzare și de revocare a membrilor săi, care să permită înlăturarea oricărei îndoieli legitime, în percepția justițiabililor, referitoare la impenetrabilitatea instanței respective în privința unor elemente exterioare și la imparțialitatea sa în raport cu interesele care se înfruntă (Hotărârea din 9 octombrie 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, punctul 32).
- 64 În speță, în primul rând, trebuie să se constate că, potrivit reglementării naționale aplicabile – în special articolul 29 alineatul 2 din Decretul regal 520/2005 –, președintele și membrii TEAC sunt numiți prin decret regal adoptat în Consiliul de Miniștri la propunerea ministrului Economiei și Finanțelor, pentru o durată nedeterminată. Potrivit aceleiași dispoziții, atât președintele, cât și membrii TEAC pot fi revocați prin aceeași procedură, și anume prin decret regal adoptat în Consiliul de Miniștri la propunerea ministrului Economiei și Finanțelor.
- 65 În ceea ce privește membrii TEA regionale, trebuie arătat că, potrivit articolului 30 alineatul 2 din Decretul regal 520/2005, aceștia sunt numiți de ministrul Economiei și Finanțelor dintre funcționarii care figurează pe o listă și pot fi revocați de același ministru.
- 66 Or, deși, desigur, legislația națională aplicabilă prevede norme care guvernează, printre altele, abținerea și recuzarea președintelui, precum și a celorlalți membri ai TEAC sau chiar, în privința președintelui TEAC, norme în materie de conflict de interese, de incompatibilități și de obligații de transparență, este cert, în schimb, că regimul de revocare a președintelui și a celorlalți membri ai TEAC nu este stabilit printr-o reglementare specifică, prin intermediul unor dispoziții legislative exprese, cum sunt cele aplicabile membrilor puterii judecătorești. Sub acest din urmă aspect, membrii TEAC intră numai sub incidența normelor generale de drept administrativ și în special a statutului de bază al agenților funcției publice, după cum a confirmat guvernul spaniol în cadrul ședinței în fața Curții. Aceeași constatare se impune în ceea ce privește membrii TEA regionale și locale.
- 67 Prin urmare, revocarea președintelui și a celorlalți membri ai TEAC, precum și a membrilor celorlalte TEA nu este limitată, astfel cum impune principiul inamovibilității, amintit la punctul 59 din prezenta hotărâre, la anumite ipoteze excepționale care reflectă motive legitime și imperioase care justifică adoptarea unei asemenea măsuri, cu respectarea principiului proporționalității și a procedurilor adecvate, cum ar fi ipoteza unei incapacități sau cea a unei încălcări grave, care face ca persoanele în cauză să devină inapte să își continue funcțiile.
- 68 Prin urmare, legislația națională aplicabilă nu garantează că președintele și ceilalți membri ai TEAC se află la adăpost de presiuni exterioare, indiferent dacă acestea sunt directe sau indirecte, care pot genera îndoieli cu privire la independența lor.
- 69 Deși este adevărat că, potrivit prevederilor articolului 228 alineatul 1 din LGT, membrii TEA își exercită atribuțiile „în mod independent sub aspect operațional” și că, în conformitate cu articolul 29 alineatul 9 și cu articolul 30 alineatul 12 din Decretul regal 520/2005, aceștia își exercită „cu deplină

independență și pe propria răspundere” funcțiile care le sunt atribuite în mod legal, nu este mai puțin adevărat că revocarea sau anularea numirii lor nu este însoțită de garanții speciale. Or, un asemenea sistem nu este de natură să împiedice în mod eficient presiunile nejustificate din partea puterii executive față de membrii TEA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 31 mai 2005, Syfait și alții, C-53/03, EU:C:2005:333, punctul 31).

- 70 În această privință, situația membrilor TEA și în special ai TEAC se distinge, de exemplu, de cea a organului de trimitere din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 octombrie 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), în sensul că, după cum reiese din cuprinsul punctelor 11 și 20 din această hotărâre, membrii organului respectiv beneficiază, spre deosebire de membrii TEA, de o garanție de inamovibilitate, pe durata mandatului lor, de la care nu se poate deroga decât pentru motivele enumerate în mod expres de lege.
- 71 De asemenea, TEA și, în special, TEAC se disting de organul de trimitere din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 24 mai 2016, MT Højgaard și Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctelor 29-31 din această hotărâre, organul respectiv, deși cuprinde, desigur, membri experți care nu beneficiază de protecția specială rezervată magistraților printr-o dispoziție constituțională, este compus și din magistrați care beneficiază, la rândul lor, de această protecție și care dispun, în toate cazurile, de majoritatea voturilor și, prin urmare, de o pondere decisivă în luarea deciziilor organului menționat, ceea ce este de natură să garanteze independența acestuia.
- 72 În ceea ce privește, în al doilea rând, cerința de independență avută în vedere sub cel de al doilea aspect al său, de ordin intern, prevăzut la punctul 61 din prezenta hotărâre, trebuie arătat că, desigur, există o separare funcțională în cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor între, pe de o parte, serviciile administrației fiscale responsabile de gestionarea, de recuperarea și de lichidarea impozitului și, pe de altă parte, TEA, care soluționează reclamațiile formulate împotriva deciziilor adoptate de serviciile menționate.
- 73 Cu toate acestea, după cum a arătat și domnul avocat general la punctele 31 și 40 din concluziile sale, anumite caracteristici ale procedurii căii de atac extraordinare în fața Sala Especial para la Unificación de Doctrina (Camera specială pentru unificarea jurisprudenței, Spania), procedură reglementată de articolul 243 din LGT, contribuie la generarea unor îndoieli cu privire la faptul că TEAC are calitatea de „terț” în raport cu interesele care se înfruntă.
- 74 Astfel, numai Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor are competența de a introduce o asemenea cale de atac extraordinară împotriva deciziilor TEAC cu care nu este de acord. Or, directorul general respectiv urmează să facă parte, el însuși, din completul compus din opt persoane care urmează să soluționeze această cale de atac, la fel ca directorul general sau ca directorul departamentului din Agenția de Stat a Administrației Fiscale în a cărei subordine se află organul care a emis actul la care se referă decizia care face obiectul căii de atac extraordinare respective. Astfel, atât Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, care a introdus calea de atac extraordinară împotriva unei decizii a TEAC, cât și directorul general sau directorul departamentului din Agenția de Stat a Administrației Fiscale care a emis actul la care se referă această decizie fac parte din camera specială a TEAC care soluționează calea de atac respectivă. Rezultă de aici o suprapunere între calitatea de parte în procedura căii de atac extraordinare și cea de membru al organului care trebuie să soluționeze o astfel de cale de atac.
- 75 În plus, perspectiva introducerii, de către Directorul general pentru impozitare din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, a unei asemenea căi de atac extraordinare împotriva unei decizii a TEAC este de natură să exercite o presiune asupra acestuia și, astfel, să genereze îndoieli cu privire la independența sa, precum și la imparțialitatea sa, în pofida faptului, invocat de guvernul spaniol în

ședința în fața Curții, că din articolul 243 alineatul 4 din LGT reiese că această cale de atac extraordinară nu produce efecte decât pentru viitor și nu are nicio incidență asupra deciziilor deja adoptate de TEAC, inclusiv asupra celei care face obiectul căii de atac menționate.

- 76 Astfel, aceste caracteristici ale căii de atac extraordinare pentru unificarea jurisprudenței, care poate fi formulată împotriva deciziilor TEAC, evidențiază legăturile organice și funcționale existente între acest organ și Ministerul Economiei și Finanțelor, în special Directorul general pentru impozitare din cadrul ministerului respectiv, precum și directorul general al direcției care a emis deciziile contestate în fața acestuia. Existența unor asemenea legături se opune recunoașterii calității de terț a TEAC în raport cu această administrație (a se vedea prin analogie Hotărârea din 30 mai 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, punctele 38-40).
- 77 Prin urmare, TEAC nu îndeplinește cerința de independență proprie unei instanțe, avută în vedere sub aspectul său intern.
- 78 Trebuie adăugat, pe de o parte, că faptul că TEA nu constituie „instanțe”, în sensul articolului 267 TFUE, nu le scutește de obligația de a garanta aplicarea dreptului Uniunii cu ocazia adoptării deciziilor lor și de a lăsa neaplicate, dacă este necesar, dispozițiile naționale care ar contraveni dispozițiilor dreptului Uniunii care au efect direct, întrucât astfel de obligații le revin, în fapt, tuturor autorităților naționale competente, iar nu numai autorităților jurisdicționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, punctele 30-33, Hotărârea din 14 octombrie 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, punctele 61 și 63, precum și Hotărârea din 4 decembrie 2018, Minister for Justice and Equality și Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, punctele 36 și 38).
- 79 Pe de altă parte, existența unor căi de atac jurisdicționale în fața Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania) și a Tribunal Supremo (Curtea Supremă) împotriva deciziilor TEA adoptate la finalul procedurii reclamației administrative economice permite să se garanteze efectivitatea mecanismului de trimitere preliminară prevăzut la articolul 267 TFUE și unitatea interpretării dreptului Uniunii, din moment ce asemenea instanțe naționale au facultatea sau, după caz, obligația de a sesiza Curtea cu titlu preliminar atunci când o decizie cu privire la interpretarea sau la validitatea dreptului Uniunii este necesară pentru a pronunța propria hotărâre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, punctul 52).
- 80 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se constate că cererea de decizie preliminară introdusă de TEAC este inadmisibilă, întrucât acest organ nu poate fi calificat drept „instanță”, în sensul articolului 267 TFUE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 81 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la organul de trimitere, este de competența acestuia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Cererea de decizie preliminară formulată de Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania), prin decizia din 2 aprilie 2014, este inadmisibilă.

Semnături