

El desajuste de la vía económico-administrativa al Derecho de la Unión Europea en materia de cuestiones prejudiciales

Maria Teresa Mata Sierra*

Submitted: 26 de febrero de 2020 – Accepted: 14 de marzo de 2020 – Published: 21 de julio de 2020

The mismatch of the administrative-economic jurisdiction to the European Union in order to the inadmissibility of the request for a preliminary ruling

The Judgment of the Court of Justice of the European Union of January 21, 2020 held that the request for a preliminary ruling from the TEAC is inadmissible, since that body cannot be described as a ‘court or tribunal’ for the purposes of Article 267 TFEU. This doctrinal study analyzes the new jurisprudential criteria that is separated from the one followed to date, as well as the implications that this change of perspective should have in domestic law.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de enero de 2020 cuestiona la naturaleza de “órgano jurisdiccional” conforme al Derecho europeo de los Tribunales Económico-administrativos, señalando su incapacidad para, a partir de esta fecha, presentar cuestiones prejudiciales ante el Alto Tribunal según lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE. Se analiza en este estudio doctrinal el nuevo criterio jurisprudencial que se separa del seguido hasta la fecha, así como las implicaciones que este cambio de perspectiva debería tener en el Derecho interno.

Keywords: Reference for a Preliminary ruling; Central Tax Tribunal (Spain); court or tribunal; tax amortisation of financial goodwill; TEAs.

SUMARIO: 1. Consideraciones previas 2. El punto de partida: los hechos 3. Criterios delimitadores de la naturaleza de los “Organos jurisdiccionales” en la doctrina del TJUE 4. Análisis particular del requisito del carácter independiente de los “Organos jurisdiccionales” 5. Aplicación de los criterios delimitadores al supuesto de los órganos económico-administrativos 6. Consecuencias del pronunciamiento e implicaciones prácticas

1. Consideraciones previas

Recientemente, en su Sentencia de 21 de enero de 2020¹ (Gran Sala), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) se ha pronunciado con rotundidad acerca de la falta de legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos a la hora de presentar cuestiones prejudiciales al amparo del artículo 267² del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en

* Universidad de León (Spain); ✉ emtmat@unileon.es;  <http://orcid.org/0000-0002-6762-1296>

1. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 21 de enero de 2020 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=FDFB7D68DB0DAABB0F35C7973B4E456E?text=&docid=222403&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3187834> (Consultado el 02/02/2020).
2. El artículo 267 del TFUE <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E267:ES:HTML> (antiguo artículo 234 TCE) en su versión consolidada publicada en el *Diario Oficial n° 115 de 09/05/2008 p. 0164 – 0164* señala: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones,

adelante, TFUE). El Alto Tribunal, llega a la conclusión de que este tipo de Tribunales no son órganos jurisdiccionales en el sentido empleado por dicho precepto, por no cumplirse la exigencia de la necesaria independencia que debe caracterizar a éstos últimos.

En definitiva, el TJUE cuestiona que el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC³) sea independiente en los términos establecidos en el art. 267 del TFUE y, como consecuencia de ello, declara inadmisibles las peticiones de decisión prejudicial planteadas por dicho órgano mediante resolución de 2 de abril de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de junio de 2014, en el asunto C-274/14, en un procedimiento seguido a instancias de una Entidad financiera española, con las importantes consecuencias jurídicas e implicaciones prácticas que tal decisión conlleva en el asunto juzgado y en los posteriores.⁴

2. El punto de partida: los hechos

Como se señala en el párrafo uno de la Sentencia, la petición de decisión prejudicial planteada por el TEAC tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras aplicada por España,⁵ la validez de la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013 por la que se incoa el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, relativo a la ayuda estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) — Amortización fiscal del Fondo de comercio financiero en caso de adquisición de participaciones extranjeras,⁶ y la validez de la Decisión (UE) 2015/314 de la Comisión, de 15 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) ejecutada por España y referida al régimen relativo a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras.⁷

En definitiva, la petición prejudicial del TEAC se refiere al denominado fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de sociedades 'holding' extranjeras que, tal y como se regulaba en el artículo 12 apartado 5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades⁸ -añadido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre- y con idéntica redacción en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el anterior Texto Refundido de la Ley del Impuesto

órganos u organismos de la Unión; Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad."

3. Sobre este órgano y sus competencias remitimos al Ministerio de Hacienda del Gobierno de España TEAC <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunal%20Economico-administrativo%20central.aspx> (Consultado el 30/01/2020)
4. El hecho de que la Sentencia sea tan reciente no ha evitado que, dada la entidad de la cuestión tratada, no haya pasado inadvertida para nuestra doctrina. Así cabe deducirlo de la opinión vertida por algunos catedráticos de nuestro área como E. ESEVERRI MARTÍNEZ, *La independencia de los órganos económico-administrativos, se cuestiona por el TJUE (La sentencia en pleno del TJUE de 21 de enero de 2020)* que puede verse en el Blog del Grupo de investigación de Derecho financiero y Tributario de la Universidad de Granada que puede verse en concreto en <http://grupoinvestigacionderechofinanciero.ugr.es/la-independencia-de-los-organos-economico-administrativos-se-cuestiona-por-el-tjue/> (Consultado el 02/02/2020) o ROZAS VALDÉS, J.A.: *"De lo que se merece «lo» económico-administrativo"* (30/01/2020) también en el Blog fiscal del autor que puede verse en <http://fiscalblog.es> (consultado el 01/02/2020). Tampoco ha pasado desapercibida la cuestión a los asesores fiscales, en concreto a M. MUÑOZ PÉREZ <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/autor/miguel-munoz-pwc/> y J. CORNUDELLA MARQUÉS <http://asesoria-asesores-fiscales.es/articulos/articulo-asesoria-fiscal-los-tribunales-econ-mico-adminis> (Consultado el 02/02/2020).
5. Diario Oficial de la Unión Europea, L-7, de 1 de enero de 2011, págs. 48 y ss.
6. Diario Oficial de la Unión Europea, C 258, de 7 de septiembre de 2013, pág. 8.
7. Diario Oficial de la Unión Europea, L 56, de 27 de febrero de 2015, págs. 38 y ss..
8. BOE núm. 310, de 28 de diciembre de 1995, pág. 37072.

sobre Sociedades⁹ (en lo sucesivo, TRLIS), permitía la amortización fiscal del fondo de comercio financiero surgido con ocasión de la adquisición de entidades extranjeras operativas.¹⁰

En su momento, esta ventaja se declara incompatible con el Mercado común por la Comisión Europea que, en su Decisión 2011/5,¹¹ ya citada, la califica como ayuda de Estado, Decisión que fue confirmada por la Sentencia del Tribunal General de 15 de noviembre de 2018¹² que, además, comportó la necesidad de exigir a los beneficiarios de tales ayudas su devolución. Eso sí, dicha Decisión de la Comisión reconocía que la confianza legítima impedía reclamar la ventaja asociada a determinadas operaciones -esencialmente, las realizadas antes de 21 de diciembre de 2007-, creándose así un régimen transitorio.

La petición de cuestión prejudicial se presenta en el contexto de un procedimiento seguido por el Banco de Santander contra un acuerdo de liquidación adoptado por la Inspección de tributos que en los ejercicios 2002 y 2003 rechazaba la aplicación de la deducción del fondo de comercio resultante de la adquisición por dicho banco de la totalidad del capital de una sociedad holding alemana¹³ que

9. BOE núm. 61 de 11 de marzo de 2004, pág. 10951.
10. El artículo 12.5 del TRLIS, titulado “Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales,” que entró en vigor el 1 de enero de 2002, señalaba que, cuando una empresa que tributaba en España adquiriese una participación de al menos el 5 % en una empresa extranjera y la mantuviera durante un período ininterrumpido mínimo de un año, el fondo de comercio consecuencia de dicha adquisición, y que la empresa residente debía consignar como activo inmaterial separado, podía deducirse, en concepto de amortización, de su base imponible del Impuesto sobre Sociedades, amortización que debía realizarse en tramos anuales iguales durante los veinte años siguientes a la adquisición.
11. Mediante Decisión de 10 de octubre de 2007 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2007.311.01.0021.01.SPA&toc=OJ:C:2007:311:TOC y a raíz de varias preguntas escritas que le habían dirigido varios diputados al Parlamento Europeo durante los años 2005 y 2006 y de la denuncia que le había presentado un operador privado durante 2007, la Comisión Europea incoó el procedimiento de investigación entonces previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en relación con el régimen español de amortización fiscal que beneficiaba a las empresas españolas que adquirieran una participación significativa en empresas extranjeras, establecido por el artículo 12, apartado 5 del TRLIS mencionado en el Texto. Precisamente en el artículo 1, apartado 1, de la Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32011D0005>, la Comisión declaró incompatible con el Mercado común el régimen fiscal en cuestión si bien se contempla en el apartado 2 que “No obstante, las deducciones fiscales de las que disfrutaron los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias otorgadas en virtud del artículo 12.5 del TRLIS en relación con derechos poseídos directa o indirectamente en empresas extranjeras que cumplían las condiciones pertinentes del régimen de ayudas antes del 21 de diciembre de 2007, aparte de la condición de poseer sus participaciones durante un período ininterrumpido mínimo de un año, podrán continuar aplicándose durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen de ayudas” añadiendo en su apartado 3 que “Las deducciones fiscales disfrutadas por los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias, debido al artículo 12.5 del TRLIS, que están relacionadas con una obligación irrevocable, convenida antes del 21 de diciembre de 2007, de poseer los citados derechos cuando el contrato contenga una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y cuando la transacción se haya notificado antes del 21 de diciembre de 2007, podrán seguir aplicándose durante todo el período de amortización previsto por el régimen de ayudas para la parte de los derechos poseídos a partir de la fecha en que se levante la condición suspensiva” Consecuencia de ello, el artículo 4 de la Decisión instaba al Reino de España a recuperar las ayudas concedidas de acuerdo con el régimen fiscal en cuestión, salvo las que cumplieran las condiciones contempladas en el artículo 1, apartado 2, de la propia Decisión antes transcrito. La Comisión con esta Decisión 2011/5 dio por concluido el procedimiento en lo que se refería a la adquisición por parte de empresas españolas de participaciones en empresas establecidas en la Unión si bien, mantuvo abierto el procedimiento en lo que se refería a dicha adquisición en empresas establecidas fuera de la Unión cuestión que resuelve la Decisión 2011/282/UE de la Comisión, de 12 de enero de 2011 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:135:0001:0046:ES:PDF>, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO 2011, L 135, pág. 1), en la que dicha institución declaró incompatible con el Mercado interior el régimen en cuestión, que consistía en una ventaja fiscal, concedida a las empresas que tributaran en España, para permitirles amortizar el fondo de comercio que fuera consecuencia de la adquisición de participaciones en empresas establecidas fuera de la Unión; en concreto, el artículo 1, apartados 2 a 5, de dicha Decisión prevé determinados supuestos en que las sociedades que sean beneficiarias de deducciones fiscales con arreglo al régimen fiscal en cuestión con motivo de la adquisición de participaciones fuera de la Unión pueden continuar aplicándolas durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen.
12. Sentencia del Tribunal de justicia de la Unión Europea de 15 de noviembre de 2018, Asunto T-406/11, Prosegur Compañía de seguridad SA <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=207818&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1966445>
13. En concreto la sociedad alemana AKB Holding GmbH (AKB), cuyo precio de adquisición ascendió a 1 099 999 999 euros,

poseía participaciones en sociedades establecidas en la Unión Europea.

Por su parte, la Dirección General de Tributos modificó su criterio originario y consideró que esta ventaja fiscal era también de aplicación a las adquisiciones “indirectas” del fondo de comercio,¹⁴ esto es, cuando no se adquirían directamente las participaciones de la sociedad operativa, sino participaciones en una sociedad que, a su vez, era titular de las participaciones de la operativa. No obstante, incoado el correspondiente procedimiento, la Comisión Europea entendió, por su parte, que este cambio de criterio era una novedad no aceptable y que, por lo tanto, no podía beneficiarse del régimen transitorio considerándolo una ayuda incompatible con el Mercado interior.¹⁵

Así las cosas, el TEAC, en el caso de autos, se plantea la cuestión de si, en aplicación de la Decisión 2011/5, la primera de la Comisión sobre el régimen fiscal en cuestión, por tratarse de una ayuda ilegal e incompatible con el Mercado interior, procede la recuperación de la deducción tributaria correspondiente a la amortización del fondo de comercio controvertido, realizada antes del 21 de diciembre de 2007 a raíz de la adquisición de una sociedad holding no residente. Dicho en otras palabras, el TEAC entiende que para resolver el litigio principal resulta indispensable responder a la cuestión de si las disposiciones de la Decisión 2011/5 deben interpretarse en el sentido de que se aplican también a las adquisiciones indirectas de participaciones y, en particular, a la adquisición de una sociedad holding no residente, por lo que presenta una cuestión prejudicial en la que plantea la posible nulidad de las decisiones de la Comisión en la medida en que impedían aplicar el régimen transitorio a las adquisiciones indirectas.

A este respecto, el TEAC considera que la interpretación administrativa anteriormente contraria a la aplicación de la deducción fiscal en las adquisiciones indirectas no constituye fuente de Derecho, esgrimiendo el argumento de que ni él mismo ni la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) forman parte ni del Poder legislativo ni del Poder judicial; siendo así, su interpretación no es definitiva y está sometida a revisión por los órganos jurisdiccionales sin que el Tribunal Supremo se hubiera pronunciado aún en relación con la aplicabilidad del artículo 12, apartado 5, del TRLIS a las adquisiciones indirectas de participaciones. Este es el motivo que le lleva a suspender

estimándose su valor contable en 183 909 000 euros, lo cual generó un fondo de comercio financiero de 916 091 000 euros que se convierte en el «fondo de comercio controvertido». Como consecuencia de este fondo de comercio controvertido, el grupo de consolidación fiscal realizó deducciones en sus declaraciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2002 y 2003 en aplicación del artículo 12, apartado 5, del TRLIS, en concreto, en el ejercicio 2002, BSCH y SCF dedujo 27 482 730 euros y 1 631 395 euros, respectivamente y en el ejercicio 2003 solicitó una deducción de 45 804 550 euros. Por lo que se refiere al ejercicio 2002, y a raíz de una comprobación inspectora que concluyó con un acta de fecha 21 de diciembre de 2006, la Inspección de tributos aceptó, mediante acuerdo de liquidación de 7 de marzo de 2007, la deducción practicada por BSCH por importe de 20 262 374 euros, pero procedió a una regularización por una cuantía de 7 215 356 euros; en lo que se refiere a SCF, se aceptó en su totalidad la deducción de 1 631 395 euros si bien mediante acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2010 declaró improcedente en su totalidad la deducción del fondo de comercio que SCF solicitaba por el ejercicio 2003, consecuencia de lo cual el 16 de agosto de 2010, Banco de Santander interpuso reclamación económico-administrativa contra dicho acuerdo de liquidación ante el TEAC, sosteniendo la deducibilidad del fondo de comercio controvertido en el impuesto sobre sociedades conforme al propio tenor del artículo 12, apartado 5, del TRLIS, pese a tener carácter indirecto porque la adquisición que lo había causado había correspondido a una sociedad holding.

14. Cfr. lo que dispone el párrafo 32 de la Sentencia

15. La Comisión en su Decisión de 17 de julio de 2013 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52013XC0907\(02\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52013XC0907(02)&from=EN) incoa el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, relativo a la ayuda estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) — amortización fiscal del fondo de comercio financiero en caso de adquisición de participaciones extranjeras, con el que dicha institución decidió examinar la conformidad con el Derecho de la Unión de la nueva interpretación administrativa del artículo 12, apartado 5, del TRLIS adoptada por la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central, que ampliaba a las adquisiciones indirectas el ámbito de aplicación del régimen fiscal en cuestión; este procedimiento concluyó con la adopción de una tercera Decisión de 14 de octubre de 2014 relativa al régimen fiscal en cuestión, concretamente la Decisión 2015/314 <https://www.boe.es/doue/2015/056/L00038-00067.pdf>, mediante la que la Comisión consideró que el régimen fiscal en cuestión, en la medida en que en lo sucesivo también se aplicaría a las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes mediante la adquisición de participaciones en sociedades holding no residentes, constituye también una ayuda de Estado incompatible con el Mercado interior, concedida además en infracción del artículo 108 TFUE, apartado 3. Por consiguiente, ordenó a las autoridades españolas que recuperasen la ayuda concedida.

el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión prejudicial.¹⁶

A día de hoy, tras numerosas vicisitudes, la cuestión acerca de la validez de la Decisión 2011/5 sigue pendiente ante los órganos jurisdiccionales de la Unión Europea; ello, no obstante, no empece para que el TJUE, a raíz de la presentación de la petición por de decisión prejudicial y de las dudas expresadas por la Comisión sobre la calificación del TEAC como “*órgano jurisdiccional*” a efectos del artículo 267 TFUE¹⁷ y, por ende, sobre la admisibilidad de la citada petición debe continuar su tramitación, se haya pronunciado acerca de la naturaleza de este órgano, cuestión ésta que es la que pretendemos abordar en este análisis.

Y es que el Alto Tribunal de la Unión Europea, en su Sentencia de 21 de enero de 2020, se pronuncia en el mismo sentido que el informe del Abogado General Sr. G. Hogan, que, en sus conclusiones generales de 1 de octubre de 2019, apuntaba como posible causa de inadmisibilidad de la cuestión prejudicial, la falta de independencia del órgano que la postula, considerando este requisito como propio de los órganos jurisdiccionales a los que alude el art. 267 del TFUE, ya citado. Con ello el TJUE se aparta clarísimamente del criterio mantenido en pronunciamientos anteriores como la

-
16. Acerca de los siguientes asuntos: «1) *¿Debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Decisión 2011/5 en el sentido de considerar de aplicación la confianza legítima reconocida en él y en los términos que en él se delimita a la deducción de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero del artículo 12, apartado 5, del TRLIS en relación con las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes realizadas a través de la adquisición directa de una sociedad holding no residente?*; 2) *Para el caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿resulta nula la Decisión de apertura del procedimiento que condujo a la adopción de la Decisión 2015/314, por la que se decide la apertura del procedimiento contemplado en el artículo 108 TFUE, apartado 2, por infracción del propio artículo 108 TFUE y del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 TFUE DO 1999, L 83, pág 1 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/AUTO/?uri=OJ:L:1999:083:TOC>. Mediante Resolución de 8 de enero de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de enero de 2015, el TEAC consideró que debía reformular las cuestiones prejudiciales por haber acaecido hechos nuevos. la adopción el 15 de octubre de 2014 de la Decisión 2015/314 y, por otro lado, de las Sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:T:2014:939> y Banco Santander y Santusa/Comisión <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:T:2014:938> mediante las cuales anuló los respectivos artículos 1, apartado 1, y 4 de las Decisiones 2011/5 y 2011/282. Así las cosas el TEAC consideró que a raíz de estos nuevos acontecimientos ya no procedía preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de la Decisión 2011/5, puesto que ahora la cuestión esencial para la resolución del litigio principal era saber si la anulación de dicha Decisión por el Tribunal General implicaba la invalidez de la Decisión 2015/314, que amplía a las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes la prohibición de la deducción del artículo 12, apartado 5, del TRLIS que ya habían decretado las Decisiones 2011/5 y 2011/282, reformulando las cuestiones prejudiciales del modo que sigue: 1) *¿Resulta nula la Decisión 2015/314 por razón de quedar privada de sustrato fáctico y jurídico, en virtud de las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014, en los asuntos Autogrill España/Comisión Autogrill, y Banco Santander y Santusa/Comisión, por las que respectivamente se anulan los artículos 1, apartado 1, y 4 de la Decisión 2011/5 y de la Decisión 2011/282?*; 2) *¿Resulta nula la Decisión 2015/314 por razón de quedar privada de motivación, en virtud de las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014, en los asuntos Autogrill España/Comisión, y Banco Santander y Santusa/Comisión, por las que respectivamente se anulan los artículos 1, apartado 1, y 4 de la Decisión 2011/5 y de la Decisión 2011/282?*; y Subsidiariamente, para el caso de que se dé respuesta negativa a las anteriores, *¿resulta nula la Decisión 2015/314 por razón de que la nueva interpretación administrativa del artículo 12, apartado 5, del TRLIS estaría incluida plenamente en el ámbito de la Decisión 2011/5 y de la Decisión 2011/282?*» (Cfr. párrafos 36 a 40 de la Sentencia de 21 de enero del 2020). Con posterioridad, mediante Resolución de 8 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de julio de 2017, el TEAC consideró de nuevo que debía reformular otra vez las cuestiones prejudiciales por haber acaecido un hecho nuevo, concretamente la Sentencia del TJUE de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2016:981>, mediante la cual el Tribunal de Justicia anuló las Sentencias del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:T:2014:939> y Banco Santander y Santusa/Comisión <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:T:2014:938>, devolviendo los Asuntos T-219/10 y T-399/11 al Tribunal General lo que motivó que el TEAC estimase que procedía mantener tanto las cuestiones planteadas en la petición de decisión prejudicial inicial, relativas a la interpretación del ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Decisión 2011/5, como las planteadas en la primera reformulación de las cuestiones prejudiciales, sobre la validez de la Decisión 2015/314.*
17. Sobre la necesidad del carácter jurisdiccional del órgano que presenta la cuestión prejudicial se ha pronunciado P. CONCELLÓN FERNANDEZ, *De nuevo sobre el concepto de órgano jurisdiccional a efectos del artículo 267 TFUE: los secretarios judiciales y el expediente de jura de cuentas. Comentario de la sentencia TJUE de 16 de febrero de 2017, C-503/15, Margarit Panicello*, Revista de Derecho Comunitario Europeo, núm. 57, 709–733. doi: <https://doi.org/10.18042/cepe/rdce.57.10>

Sentencia de 21 de marzo de 2000 Asunto Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98¹⁸ – donde no había tenido en cuenta este razonamiento esgrimido entonces por el Abogado General Sr. Saggio¹⁹ en sus conclusiones generales de 7 de octubre de 1999. De esta forma, en la Sentencia de 21 de enero de 2020, que venimos comentando, cambia su opinión, revisando con ello su posicionamiento, y desposeyendo a los Tribunales Económico-Administrativos de la facultad de plantear cuestiones prejudiciales en su sede;²⁰ esto unido a la imposibilidad de que este tipo de órganos susciten cuestiones de inconstitucionalidad a propósito de las leyes fiscales, como ha señalado E. ESEVERRI, con el que coincidimos plenamente, “*coloca a estos órganos administrativos en su condición de meros actores encargados de la revisión de las cuestiones de legalidad referidas a actos de naturaleza tributaria*”.²¹

3. Criterios delimitadores de la naturaleza de los “Órganos jurisdiccionales” en la doctrina del TJUE

Como apuntamos en el epígrafe anterior, con anterioridad a la Sentencia cuyo análisis nos ocupa, el TJUE venía admitiendo que los Tribunales Económico-Administrativos (a partir de ahora TEAs) pudieran plantear en su sede cuestiones prejudiciales;²² el problema radica en que, a partir de la

18. Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000. Gabalfrisa SL y otros <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-110/98&language=es> contra Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Petición de decisión prejudicial: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña - España. Asuntos acumulados C- 110/ 98 a C-147/98.
19. El Abogado General Sr. A. Saggio en el Asunto Gabalfrisa <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=110/98&td=ALL> aludió a los estrechos vínculos estructurales existentes entre el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y el Ministerio de Economía y Hacienda español, además de a la circunstancia de que el Presidente y los miembros de dicho Tribunal eran “*funcionarios de la Administración, nombrados por el Ministro*”. Asimismo, observó que el ministro disponía de la facultad de destituirlos, “*facultad que no parece, por lo demás, limitada a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley*.” (apartados 15 y 16). En la misma línea, en las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el Asunto De Coster <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&num=C-17/00> (C-17/00), hizo también referencia al progresivo relajamiento en relación con el requisito de la independencia de este tipo de Tribunales (apartado 26) señalando que “*los miembros del tribunal económico-administrativo son funcionarios de la administración, nombrados por el ministro, quien dispone de la facultad de destituirlos, sin atenerse a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley. No puede afirmarse, por tanto, que las reglas de funcionamiento del órgano garanticen la inamovilidad de sus miembros y, en consecuencia, parece dudoso que disponga de una independencia que le permita resistir frente a eventuales intervenciones y presiones indebidas procedentes del poder ejecutivo*” (apartado 28) y concluyendo con ello que los Tribunales económico-administrativos no podían calificarse de “*jurisdiccionales*”.
20. Tras la adhesión de España a la CE (actual UE) varios Tribunales Económico-Administrativos se declararon incompetentes para presentar cuestiones prejudiciales- vr. gr. la Resolución de 15 de junio de 1989 del TEAP de Madrid en la que se señala que “*en tanto que los Tribunales Económico-Administrativos españoles se incardinan dentro de nuestro acervo legislativo tributario como dependientes orgánicamente de la Administración, y en concreto, del Ministerio de Economía y Hacienda, quedando, pues, al margen de cualquier consideración como órganos jurisdiccionales*”; a partir de 1990 el TEAC, entre otras, en su Resolución de 29 de marzo de 1990- publicada íntegramente en Noticias/C.E.E, año VI, núm. 69 - y basándose en los criterios enumerados en la jurisprudencia del TJUE, se autoproclamó competente para realizar reenvíos prejudiciales. En coherencia con ello este órgano planteó dos cuestiones prejudiciales, sin que el TJUE en su Sentencia del 1 de abril de 1993 (Asunto Diversint <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61991CJ0260>) ni el Abogado General pusieran en duda la legitimación de este órgano para plantear cuestiones prejudiciales.
21. Cfr. E. ESEVERRI MARTÍNEZ, *La independencia de los órganos económico-administrativos, se cuestiona por el TJUE (La sentencia en pleno del TJUE de 21 de enero de 2020)* que puede verse en el Blog del Grupo de investigación de Derecho financiero y Tributario de la Universidad de Granada que puede verse en concreto en <http://grupoinvestigacionderechofinanciero.ugr.es/la-independencia-de-los-organos-economico-administrativos-se-cuestiona-por-el-tjue/> (Consultado el 02/02/2020).
22. Cfr. J. RODRÍGUEZ MEDAL, *Concept of a Court or Tribunal under the Reference for a Preliminary Ruling: Who can Refer Questions to the Court of Justice of the EU?*, European Journal of Legal Studies, vol. 8, núm. 1, 2015, págs. 122–125. La autonomía del concepto comunitario de “*órgano jurisdiccional*” se afirma tempranamente por el Tribunal de Justicia con ocasión de la Sentencia de 30 de junio de 1966, Asunto Vaasen-Göbbels <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61965CJ0061&from=EN>, C- 61/65249 tal y como recoge P. MUÑIZ FERNÁNDEZ, *La cuestión prejudicial de validez e interpretación ante el Tribunal de Justi-*

Sentencia de 21 de enero de 2020, cambia el criterio jurisprudencial seguido hasta la fecha, declarando la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial planteada en este caso concreto por el TEAC.

Para llegar a esta conclusión, el TJUE realiza un análisis del concepto de *órgano jurisdiccional* de carácter autónomo y propio para el Derecho de la Unión Europea^[23] señalando, a partir de entrados los años noventa,²³ que para que un órgano tenga tal condición, a los efectos del Derecho de la Unión Europea y, por ende, se le reconozca la capacidad para plantear cuestiones prejudiciales²⁴

*cia*ll, Procedimientos Administrativos y Judiciales de la Unión Europea, MOREIRO GONZÁLEZ, C.J. (Dir.), Economist & Jurist, Madrid, 2012, pág. 9; no obstante, es el propio TJUE en su Recomendación 2012/C 338/01 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:338:0001:0006:ES:PDF>, mantuvo en su párrafo noveno que la condición de “*órgano jurisdiccional*” debe interpretarse como un concepto autónomo del Derecho de la Unión, teniendo en cuenta, a este respecto, los parámetros establecidos en sus diferentes Sentencias. Se trata de una concepción autónoma que ha permitido al TJUE admitir cuestiones prejudiciales procedentes de órganos españoles que en nuestro ordenamiento jurídico no se califican como jurisdiccionales, como ocurre con los Tribunales Económico-Administrativos lo que ha generado que nuestros Tribunales internos se hayan pronunciado acerca de esta cuestión. En esta línea, la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 25 de noviembre de 2010 <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp?org=an&comunidad=13>, indicaba en su Fundamento Jurídico noveno que, pese a que en alguna ocasión aislada se ha reconocido a los Tribunales Económico-Administrativos legitimación para el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE -probablemente por la confusión a que induce su denominación y su pretendido estatuto de autonomía funcional-, no puede admitirse, en modo alguno, que tales órganos administrativos, incardinados en el seno de la Administración del Estado, puedan ser equiparados, ni siquiera de modo analógico, a los órganos jurisdiccionales y mucho menos que ellos mismos se atribuyan tal condición que resulta contraria a lo dispuesto en el art. 117 CE. Para algunos autores, esta descontextualización que hace el TJUE de la noción de “*órgano jurisdiccional*”, arrogándose la facultad de atribuir esa naturaleza jurisdiccional conforme su propio criterio, conlleva algunos inconvenientes: en primer lugar, el de convertir un término perfectamente objetivable como es la pertenencia o no al *corpus iurisdictionis* en un nuevo concepto jurídico indeterminado potencialmente creador de inseguridad jurídica; en segundo lugar, generando una innecesaria inflación litigiosa al multiplicarse exponencialmente las fuentes interrogativas y, *last but not least*, constituyendo un verdadero problema de antinomia constitucional. (Cfr. R.C. CANCIO FERNÁNDEZ, *Jurisdiccionalidad del órgano a la carta o la desbordada legitimidad para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*, Legal Today, 19 de noviembre de 2015, que puede verse en http://www.legaltoday.com/practica-juridica/supranacional/d_ue/jurisdiccionalidad-del-organo-a-la-carta-o-la-desbordada-legitimidad-para-plantear-cuestiones-prejudiciales-ante-el-tribunal-de-justicia-de-la-union-europea (consultado el 04/02/2020).

23. Hasta la Sentencia de 27 de abril de 1994, Almelo y otros <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=98695&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=896345> (Asunto C-393/92) no existe una doctrina precisa, y en esta materia la doctrina del TJE se limita algunos pronunciamientos aislados que afectaban fundamentalmente a órganos arbitrales y que permitían deducir algunos criterios interpretativos, tanto de carácter orgánico o funcional sin que ni la naturaleza judicial del órgano ni el ejercicio de la función jurisdiccional hasta ese momento elementos indispensables. Ello dio lugar a que se considerase “*órgano jurisdiccional*” a órganos de muy diferente índole. Es a partir de esta Sentencia de 27 de abril de 1994, ya citada, cuando el TJUE identifica seis criterios que confieren la condición de “*órgano jurisdiccional*” y que trataremos más detenidamente en el texto: origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación de normas jurídicas y la independencia (apartado 21) A ellos el apartado 9 de la STJ de 19 de octubre de 1995, Job Centre <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?sessionid=9ea7d0f130d5f3040efb4aeb4bfbbe87ae3ed95f506be34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuRe0?text=&docid=99837&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=50322>, Asunto C-111/94, añade que la petición se produzca en el marco de un procedimiento que concluya con una decisión de carácter “*jurisdiccional*” Estos requisitos se van precisando en Sentencias posteriores.
24. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Las competencias y el funcionamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estudio Analítico de los recursos* en AAVV: Tratado de Derecho Comunitario europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español, Dirs. GARCÍA DE ENTERRÍA, GONZÁLEZ CAMPOS y MUÑOZ MACHADO, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, 1986, pág. 707; J. BANACLOCHE PALAO, *Los Tribunales Económico-Administrativos*, Impuestos, Revista de doctrina. Legislación y Jurisprudencia, 2001-2, págs.1 y ss., y R. ALONSO GARCÍA, *La noción de órgano jurisdiccional a los efectos de activar la cuestión prejudicial*, en AAVV.: Libro Homenaje a Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2011, págs. 147-166.

deben cumplirse una serie de factores²⁵ o criterios delimitadores²⁶ que actúan como filtro a la hora de analizar la naturaleza jurisdiccional o no de los diferentes órganos de los Estados miembros.

Es precisamente a partir de la Sentencia de 27 de abril de 1994, Almelo y otros (Asunto C-393-92) cuando el TJUE identifica los criterios que confieren la condición de “*órgano jurisdiccional*” y que trataremos más detenidamente en el texto: origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación de normas jurídicas y la independencia (apartado 21). A ellos el apartado 9 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de octubre de 1995, Job Centre, Asunto C-111/94, añade que la petición se produzca en el marco de un procedimiento que concluya con una decisión de carácter “*jurisdiccional*” Estos requisitos se van precisando en Sentencias posteriores con el contenido que exponemos de forma resumida:

1. Origen legal del órgano. Conforme a la jurisprudencia europea, el primer criterio a tener en cuenta para determinar el carácter jurisdiccional de un órgano es, precisamente, el origen legal del órgano que formula la cuestión prejudicial,²⁷ resultando indiferente, por poner un ejemplo, que haya sido creado por una ley presupuestaria o que la legislación nacional sólo le haya atribuido al órgano de control competencias para determinados tipos de contratos públicos,²⁸ este criterio excluiría a cualquier órgano que haya sido creado en una disposición de rango reglamentario.
2. Permanencia. En el sentido de continuidad en el ejercicio de sus funciones resolutorias, lo que no se cumpliría en aquellos casos en los que el órgano se haya constituido *ad hoc* para conocer de la resolución de un recurso o asunto concreto. No obstante, el TJUE admite en el caso de Tribunales arbitrales que se cumple también con este requisito cuando “*se ha constituido sobre una base legal, que dispone, con carácter permanente, de una competencia obligatoria y que, además, aplica normas procesales definidas y delimitadas por la legislación nacional*”²⁹
3. Jurisdicción obligatoria.³⁰ Siguiendo la jurisprudencia del TJUE el carácter obligatorio de la

25. Pueden verse a tal efecto las Sentencia de 30 de junio de 1966, Vaassen-Göbbels <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61965CJ0061&from=EN>, Asunto 61/65, que estableció una serie de pautas definitorias del concepto de órgano jurisdiccional como eran: el origen legal del órgano, su carácter permanente, la coercibilidad de su jurisdicción, la naturaleza contradictoria del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas y su grado de independencia; esta doctrina jurisprudencial se consolida en pronunciamientos posteriores entre los que podemos mencionar la Sentencia de 31 de mayo de 2005, Syfait y otros <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0053&from=EN>, C-53/03, apartado 29, Sentencia del 17 de julio de 2014 C-58/13 y C-59/13 Torresi <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2014:2088> y, particularmente, la Sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62015CJ0503&lang1=es&type=TEXT&ancre=>, C-503/15, apartado 27.

26. Así los denomina F.L. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, *Sobre la controvertida naturaleza” jurisdiccional” de los tribunales administrativos de recursos contractuales*, Actas del XI Congreso AEPDA, 2016, Comunicación, pág. 2 y ss. (Cfr. http://contratodeobras.com/images/Sobre-el-car%C3%A1cter-jurisdiccional-de-los-TARC_Hernandez.pdf (Consultado el 30/01/2020))

27. En definitiva el órgano en cuestión debe tener un origen legal o, al menos, estar sometido al control de los poderes públicos, o bien el recurso a este órgano debe estar impuesto por la ley (Cfr. C. NAÔMÉ, C.: *Le renvoi préjudiciel en droit européen. Guide pratique*, 2ª Edición. Éditions Larcier, Bruxelles, 2010, págs. 95 a 97).

28. Puede verse a este respecto la Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61996CJ0054>, Asunto C-54/96 (apartados 24 y 25).

29. Cfr. Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de febrero de 2014, Merck Canada <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-555/13&language=ES>, Asunto C-555/13, (apartado 24) que es el citado en el texto y Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de junio de 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0377>, Asunto C-377/13 (apartado 26).

30. Como señala M. PALANCO PUGA “*el hecho de que el órgano nacional tenga jurisdicción para entender de determinados asuntos es suficiente para otorgarle legitimidad a los efectos de plantear una cuestión prejudicial; y ello aunque no concurra en el mismo el carácter de órgano jurisdiccional ordinario, ya que el hecho de que un Estado miembro haya optado, en el marco de su autonomía procesal, a atribuir competencia sobre un cierto tipo de litigios a un organismo en particular, y no a un órgano jurisdiccional, no empece para que pueda recibir el mismo tratamiento a los efectos de considerar admisible la remisión que pueda hacer de una cuestión prejudicial*” (Cfr. M. PALANCO PUGA, *La cuestión prejudicial en el proceso de construcción del Derecho de la Unión Europea.*, Ed.Universidad de Málaga págs. 99-100, en

jurisdicción puede tener un doble significado: bien que las partes están obligadas a dirigirse al órgano remitente para la resolución de un litigio; bien, que sus resoluciones son vinculantes.³¹ Además a estos efectos para la jurisprudencia europea resulta irrelevante que el órgano tenga también funciones de carácter consultivo.³² Así sucede, en todo caso, cuando las resoluciones administrativas sólo resultan recurribles en vía contencioso-administrativa tras haber presentado una reclamación ante los órganos remitentes y éstos vengán obligados a pronunciarse sobre las reclamaciones sometidas a su conocimiento, sin que la Administración pueda revocar sus resoluciones.³³

4. Procedimiento contradictorio. Para la jurisprudencia europea este factor no es un criterio absoluto³⁴ entendiéndose que se cumple siempre y cuando los interesados puedan presentar escritos de alegaciones y pruebas en apoyo de sus pretensiones y solicitar la celebración de vista pública.³⁵
5. Aplicación de normas jurídicas. La determinación de este requisito no merece mayores comentarios ya que no plantea ningún problema, en la medida en que estos órganos deben aplicar en el ejercicio su función normas jurídicas.
6. Ejercer una función jurisdiccional. Como apuntamos, se exige también este requisito para determinar si un organismo nacional puede ser calificado como “*órgano jurisdiccional*” lo que obliga a verificar la naturaleza específica de las funciones que ejerce en el contexto normativo específico en el que decide pedir al TJUE que se pronuncie al respecto a partir de la cuestión prejudicial.

En este sentido, se considera necesario que esté pendiente un litigio y se deba adoptar una resolución en un procedimiento que concluya con una decisión de carácter judicial,³⁶ aspecto, este último, que se interpreta en un sentido funcional, al concurrir siempre que se pueda “*declarar la ilegalidad de las resoluciones adoptadas*”³⁷

Mención aparte merece el último de los requisitos que se identifica con el *carácter independiente del órgano*- al que le correspondería la letra g) - que es en el que se produce una mayor controversia a la hora de calificar a algunos órganos de los Estados como “*órgano jurisdiccional*”, caso en el que

riuma.uma.es).

31. Sentencia del Tribunal de Justicia Justicia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61996CJ0054>, Asunto C 54/96 (apartado 27). Lo relevante es el carácter vinculante de la resolución que emane de dicho órgano, como contrapuesto a lo que sería una decisión meramente consultiva (Cfr. P. MUÑOZ FERNÁNDEZ, *La cuestión prejudicial de validez e interpretación ante el Tribunal de Justicia* ||, Procedimientos Administrativos y Judiciales de la Unión Europea, cit., págs. 91 y 92).
32. Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 2012, Forposta y ABC Direct Contact <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62011CJ0465&lang1=es&type=TXT&ancre=>, Asunto C465/11, (apartado 18).
33. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=110/98&td=ALL>, Asuntos C-110 a 147/98, ya citada, en concreto en sus apartados 35 y 36.
34. Sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de noviembre de 2001, De Cosner <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62000CJ0017&from=NL>, C-17/00 (apartado 14) Sentencia del Tribunal de Justicia Justicia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61996CJ0054>, Asunto C-54/96 (apartado 31) y Gabalfrisa <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=110/98&td=ALL>, Asuntos C-110 a 147/98, ya citada y referida en concreto a los TEA (apartado 37)
35. Cfr. Gabalfrisa <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=110/98&td=ALL>, Asuntos C-110 a 147/98 (de nuevo apartado 37) y STJ 10 de diciembre de 2009, Umweltanwalt von Kärnten <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=205/08&td=ALL>, Asunto C-205/08, (apartados 37 y 38) siguiendo las Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62008CC0205&lang1=es&type=TXT&ancre=> presentadas el 25 de junio de 2009 (apartados 58 y 59).
36. Sentencia del 17 de julio de 2014 C-58/13 y C-59/13 Torresi <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2014:2088> (apartado 19).
37. Puede verse a respecto a este requisito la Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61996CJ0054>, Asunto C-54/96 (apartado 37).

se encuentran los TEAs; ello ha dado lugar a que el TJUE haya desarrollado abundante doctrina sobre la naturaleza jurisdiccional de este tipo de Tribunales que, hasta la fecha, se habían venido considerando independientes, pese a los pronunciamientos claramente contrarios a esta tesis de algunos Abogados Generales. De ello nos ocuparemos en el siguiente epígrafe.

4. Análisis particular del requisito del carácter independiente de los “Órganos jurisdiccionales”

Como señalamos detrás, hasta el pronunciamiento de 21 de enero de 2020, el TJUE venía considerando que el carácter independiente de un órgano judicial, inherente a su función, implica “*que el órgano de que se trate tenga la cualidad de tercero en relación con la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida*”³⁸ de forma que no tenga ningún vínculo orgánico con dicha autoridad, salvo que el contexto jurídico nacional pueda garantizar la separación funcional entre, por un lado, los servicios de la Administración cuyas resoluciones se impugnan y, por otro, la autoridad que resuelve las reclamaciones presentadas contra las resoluciones de dichos servicios, sin recibir instrucción alguna de la Administración de cuyos servicios dependen;³⁹ en otras palabras, se trata de que el órgano en cuestión ejerza sus funciones con plena autonomía, sin vínculo de subordinación y sin recibir órdenes ni instrucciones de origen alguno.⁴⁰

A la vista de lo defendido por el TJUE se da primacía al criterio funcional sobre el estructural o, lo que es igual, a que se establezcan salvaguardas suficientes que eviten la posibilidad de presiones por parte del Poder ejecutivo en el que, en cada caso, estuviera incluido el órgano cuyo carácter de jurisdiccional se cuestiona.⁴¹

Sin duda, así enunciado resulta el criterio más problemático de los analizados hasta ahora lo que, sumado a la especial relevancia⁴² que adquiere en el enjuiciamiento del carácter jurisdiccional del órgano,⁴³ ha llevado al TJUE a desarrollar una doctrina de mayor calado en esta cuestión en la

38. Cfr. entre otras la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 1987, Pretore di Salò <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61986CJ0014>, C-14/86, (apartado 7); Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de marzo de 1993, Corbiau <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61992CJ0024>, (apartado 15); Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de julio del 2000, Abrahamsson y Anderson <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0407&from=NL>, C- 407/98, (apartados 29 a 32) Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2010, RTL Belgium <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62009CA0517>, (apartado 38 o las más recientes de 19 de diciembre de 2012, Epitropos <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&num=C-363/11>, C-363/11, (apartado 20) y de 31 de enero de 2013, H.I.D y B.A https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CJ0175_SUM, C-175/11,(apartado. 95).

39. Cfr. Sentencia del TJCE de 4 de febrero de 1999, Köllensperger y Atzwanger <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=C-103/97&td=ALL>, asunto C-103/97, (apartado 23).

40. Pueden verse, entre otras, Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de marzo de 1993, Corbiau <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61992CJ0024>, (apartado 15); Sentencia del Tribunal de Justicia J de 19 de septiembre de 2006, Wilson, Asunto C-506/2004, (apartado 49) o la Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2010, RTL Belgium <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62009CA0517>, (apartado 38), y Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de junio de 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0377>, Asunto C-377/13 (apartado 32) y Torresi <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2014:2088>, Asuntos acumulados C-58/13 y 59/13, (apartado 22).

41. Criterio por el que se decanta claramente G. ANAGNOSTARAS, *Preliminary problems and jurisdiction uncertainties: the admissibility of questions referred by bodies performing quasi-judicial functions*, *European Law Review*, diciembre 2005, pág. 885.

42. Vid. G. ANAGNOSTARAS, *Preliminary problems and jurisdiction uncertainties: the admissibility of questions referred by bodies...*, ob., cit., págs. .883–884 y GROZDANOVSKI, L., & TURMO, A.: *Le juge national, interlocuteur privilégié de la Cour de Justice de l'Union Européenne. Réflexions sur l'avis 1/09 et l'arrêt Miles c. écoles européennes*, *Revue Suisse de Droit International et Européen*, 22. Jahrgang, 3/2012, Schultess, pág. 490.

43. Tanto es así que si falla este requisito no se sigue analizando por el TJUE la concurrencia del resto de los requisitos como lo demuestra que el TJUE en su Sentencia de 28 de noviembre de 2013 no consideró órgano jurisdiccional al *Conseil régional d'expression française de l'ordre des médecins vétérinaires*||, de Bélgica (Cfr. Sentencia de 28 de noviembre de

medida en que se trata de un requisito que va a condicionar en muchas ocasiones la consideración o no como “*órgano jurisdiccional*” de aquellos que se sometan a su análisis.

Centrándonos ahora en la Sentencia de 21 de enero de 2020, señala el TJUE que el requisito de la independencia de los órganos judiciales nacionales resulta esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial ínsito en el mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE⁴⁴ que solo puede activarse por órganos que puedan considerarse desde el punto de vista del Derecho de la Unión como órganos jurisdiccionales.⁴⁵

Este concepto de “independencia” aplicado a un órgano jurisdiccional encierra dos aspectos a considerar: de un lado, un primer aspecto de carácter externo y, de otro, un segundo aspecto de índole interna. El primero de ellos significa el ejercicio de funciones con plena autonomía, protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar su independencia, mientras que el último, se asocia al concepto de imparcialidad respecto de las partes en litigio.

Para entender que un órgano jurisdiccional actúa con la libertad que garantiza su independencia debe hacerlo sin someterse a ningún vínculo jerárquico, sin grado alguno de subordinación respecto a nadie, y sin recibir órdenes ni instrucciones cualquiera que sea su procedencia. Solo así se protege el órgano enjuiciador de cualquier injerencia o presión externa que pudiera hacer peligrar su actuación independiente en el enjuiciamiento de los asuntos litigiosos sometidos a su juicio e influir en sus decisiones.⁴⁶

El aspecto externo de la independencia del órgano jurisdiccional supone, además, otro tipo de garantías como lo es la inamovilidad⁴⁷ de los miembros que lo integran, lo que significa la permanencia del juez en su cargo hasta la edad de jubilación forzosa o hasta que concluya su mandato cuando éste sea de duración determinada⁴⁸ y supone, a su vez, que el cese en el ejercicio de la función esté previsto en norma específica con rango de Ley que ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral que resulten aplicables en caso de cese abusivo.⁴⁹

En cuanto al aspecto interno del concepto de independencia aplicado a un órgano jurisdiccional se relaciona, como apuntábamos, con la idea de “imparcialidad” y se refiere a la equidistancia que debe guardar el órgano actuante en relación con las partes que intervienen en el litigio y de sus respectivos intereses. Esta característica exige también el respeto de la objetividad, la ausencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica⁵⁰ y la condición de tercero respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida.⁵¹

20213, Devillers <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-167/13&language=ES>, C-167/13).

44. Apartados 56 y ss. de Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 21 de enero de 2020 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=FDfB7D68DB0DAABB0F35C7973B4E456E?text=&docid=222403&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3187834>.

45. Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, (apartado 43).

46. Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CA0064&from=LV>, C-64/16, (apartado 44).

47. Cfr. Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2006, *Wilson* <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0506&lang1=en&type=TEXT&ancre=>, Asunto C-506/2004, (apartado 51) y Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CA0064&from=LV>, C-64/16, (apartado 45).

48. Esta condición no tiene carácter absoluto y podría ser objeto de excepciones cuando existan motivos legítimos e imperiosos que lo justifiquen y siempre que se respete el principio de proporcionalidad (Cfr. Sentencia de 24 de junio de 2019, *Comisión/Polonia* <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215341&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=11746599>, C-619/18, (apartado 76).

49. Cfr. la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, *TDC* <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=187918&doclang=ES>, C-222/13 (apartados 32 y 35).

50. Cfr. la Sentencia de 16 de febrero de 2017, *Margarit Panicello* <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62015CJ0503&lang1=es&type=TEXT&ancre=>, C-503/15 (apartado 38).

51. Cfr. la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, *TDC* <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=>

Estas garantías de independencia e imparcialidad postulan la existencia de reglas precisas referidas a la composición del órgano, al nombramiento y cese de sus miembros, a la duración del mandato y a las causas de abstención, recusación y cese, que permitan despejar toda duda legítima sobre la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad con respecto a los intereses en litigio.⁵²

5. Aplicación de los criterios delimitadores al supuesto de los órganos económico-administrativos

Una vez analizados los criterios que determinan la consideración de un órgano desde el Derecho Europeo como *órgano jurisdiccional* nos adentramos en el asunto mollar que dirime la Sentencia de 21 de enero de 2020 respecto de si los Tribunales Económico Administrativos⁵³ cumplen con los requisitos analizados en los epígrafes anteriores: del origen legal, la permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento y la aplicación por dicho organismo de normas jurídicas y la independencia.

Pese a que el TJUE considera que, por lo que respecta al TEAC, no hay duda de que cumplen los seis primeros criterios señalados, se plantea si en este caso se respeta la necesaria independencia del órgano, criterio que se cuestiona para llegar a la conclusión de que este órgano no cumple con esta exigencia. Y ello porque, desde el punto de vista de los aspectos “externos,” lo impiden los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre dicho organismo y el Ministerio de Economía y Hacienda, y, en concreto, con el Director General de Tributos del Ministerio y el Director General cuya Dirección General hubiera dictado las resoluciones impugnadas ante él, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales. Con ello se asume el planteamiento que ya había sido esgrimido por el Abogado General Saggio que, a finales de los años noventa del siglo pasado, al hilo de las conclusiones generales al Asunto Gabalfrisa había señalado que de las disposiciones que regulaban la composición y el funcionamiento en ese caso de los TEAR, no podía concluirse que los Tribunales Económico-Administrativos⁵⁴ actuaran “*con todas las garantías de independencia y de posición de tercero con respecto al Poder Ejecutivo*” ya que, el hecho de estar integrado orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda y que sus resoluciones fueran recurribles en todos los casos ante los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa demostraban que la reclamación económico-administrativa ejercía la función típica de los recursos administrativos: “*dar a la Administración*

&docid=187918&doclang=ES, C-222/13 (apartado 29).

52. Cfr. la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, TDC <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=187918&doclang=ES, C-222/13> (apartados 2).

53. J. A. ROZAS VALDÉS resume la singularidad de nuestro modelo de justicia tributaria de la siguiente forma: “*durante todo nuestro siglo diecinueve – como nos ha enseñado un eminente estudioso de su historia, el Prof. Martín Rebollo- la justicia administrativa basculó, alternativamente, entre el sistema de jurisdicción retenida – en el seno de la propia Administración (pasiva), aún impartida por órganos distintos a los de gestión (activa)- y el de jurisdicción delegada, en órganos judiciales. La justicia tributaria conservó siempre, en cambio, su carácter de jurisdicción especial retenida, en manos del Ministerio de Hacienda (de sus órganos económico-administrativos), aun cuando desde 1902 sujetas sus resoluciones a revisión por el más alto órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa, el Tribunal Supremo. Desbordado el Tribunal Supremo por los efectos de la soberbia Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956, en 1973 este modelo se desequilibró, al atribuir la revisión de las resoluciones de lo económico-administrativo a las salas de lo contencioso de las Audiencias territoriales, primero, de la Audiencia Nacional, más tarde (1977), respecto del TEAC, de los Tribunales Superiores de Justicia, al disolverse las Audiencias territoriales (1980), por cuanto a las emitidas por los TEAR, y, finalmente (1998), a los juzgados contencioso-administrativos respecto de los actos tributarios relativos a tributos locales y propios autonómicos. Manteniéndose, claro está, en la cúspide de la pirámide la casación ante el Tribunal Supremo. Con esta modificación nuestro sistema de administración de justicia tributaria pasó a llevar tirantes (jurisdicción retenida en el seno de la Administración) y cinturón (jurisdicción delegada en el contencioso-administrativo). Un doble filtro complejo, desproporcionado, incongruente e insólito en términos de Derecho comparado. Desde entonces, 1973, ahí estamos.” J.A. ROZAS VALDÉS, *De lo que se merece «lo» económico-administrativo* (30/01/2020) también en el Blog fiscal del autor que puede verse en <http://fiscalblog.es/?p=5285> (consultado el 01/02/2020).*

54. Un mayor conocimiento de estos órganos, de su historia, ámbito y funcionamiento puede verse en P. L. SERRERA CONTERAS, P.L.: en su libro *Lo Económico administrativo: historia y ámbito*, Universidad de Sevilla 2016.

la oportunidad de dictar, también mediante un procedimiento contradictorio con los interesados, su decisión en justicia definitiva”.⁵⁵ Pese que en aquél momento no son tenidas en cuenta por el TJUE en su pronunciamiento,⁵⁶ veinte años más tarde, en el caso que nos ocupa, se asumen plenamente. Desde el aspecto “interno” también hace aguas la posible independencia del TEAC al asociarse la misma con la “imparcialidad”⁵⁷ y la necesaria equidistancia que debe guardar el órgano de que se trate con respecto a las partes del litigio y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de aquel. En todo caso es opinión actual del TJUE- en contra de la mantenida hasta esta fecha en otros pronunciamientos- que la legislación nacional aplicable no garantiza que el Presidente y los vocales del TEAC se encuentren al amparo de presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia,⁵⁸ y, precisamente, estas posibles presiones impiden que se le reconozca a este órgano la cualidad de tercero en relación con dicha Administración.⁵⁹

El TJUE cuestiona los diferentes aspectos señalados en un repaso de la legislación por la que se rigen este tipo de órganos y haciendo hincapié en una serie de cuestiones que pasamos a explicitar.

En primer lugar, y aunque es cierto que la legislación nacional aplicable establece normas que regulan, en particular, la inhibición y recusación del Presidente y vocales del TEAC o, en el caso del Presidente del TEAC, normas en materia de conflictos de interés, incompatibilidades y deberes de transparencia, ha quedado acreditado en cambio que el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del Poder judicial; antes al contrario, a tal efecto se utilizan las normas generales del Derecho administrativo- en particular el, el Estatuto Básico del Empleado Público - tal como confirmó el Gobierno Español en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, lo que resulta extensible a los miembros de los TEAs Regionales y Locales.⁶⁰

A este último respecto, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 520/2005⁶¹ el Presidente⁶² y vocales del TEAC y restantes Tribunales Económico-Administrativos son nombrados respectivamente

55. Conclusiones generales <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=44768&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4198673> del Abogado General Antonio Saggio en el Asunto Gabalfrisa, C-110/98, (Apartado 18).

56. A este respecto, en el apartado 39 de la Sentencia de 21 de marzo de 2000, el TJCE declaró que la legislación española aplicable a los TEA - art. 90 de la Ley 230/1963- en el asunto en que recayó dicho pronunciamiento, garantizaba la separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los TEA, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración tributaria. En el apartado 40 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que tales garantías conferían a los TEA “la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del art. 177 del Tratado” (Apartado 40 de la Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2000, Asunto Gabalfrisa <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=110/98&td=ALL>. También lo considera así en la Sentencia de 27 de febrero de 2014 Transportes Bessora <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=148383&doclang=ES>.

57. Garantía de inamovilidad de la que si gozan que a diferencia de los miembros de los TEA, gozan los miembros del Consorci Sanitari del Maresme mientras dure su mandato, que solo admite excepciones por causas expresamente enumeradas por Ley (Sentencia de 6 de octubre de 2015, Asunto, Consorci Sanitari del Maresme <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=eli:ECLI:EU:C:2015:664> como (apartados 11 y 20).

58. Vid., Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europea de 31 de mayo de 2005, Asunto Epitropi Antagonismou <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A62003CJ0053>, C-53/03.

59. Vid., la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de mayo de 2002, Asunto Walter Schmid <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61999CJ0516&lang1=en&type=TXT&ancre=>, C-516/99.

60. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 21 de enero de 2020 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=FD6B7D68DB0DAABB0F35C7973B4E456E?text=&docid=222403&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3187834>, apartado 66.

61. Real Decreto 520/2005 <https://www.boe.es/eli/es/rd/2005/05/13/520/con>, de 13 de mayo, 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 (BOE, num. 126 de 25 de mayo 2005).

62. El nombramiento de sus componentes se hará entre funcionarios de la Administración general del Estado y el Presidente del TEAC la categoría de Director general del Ministerio de Hacienda.

por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda (art. 29.2) u Orden ministerial (art. 30.2), y por duración indefinida; no obstante, y conforme a lo señalado en estos mismos preceptos los vocales de dichos órganos son separados del cargo por el mismo procedimiento, lo que resulta contrario al criterio de inamovilidad de los miembros de los órganos jurisdiccionales y a la necesidad de que la separación del cargo esté contemplada en ley específica y de contenido particular;⁶³ en definitiva, lo que se está cuestionando por el TJUE es que la legislación aplicable garantice que el Presidente y los vocales del TEAC se encuentren al amparo de presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia.

En segundo término y aunque el artículo 228.1 LGT señale que los miembros de los órganos económico administrativos ejercen las competencias que tienen atribuidas “*con independencia funcional*” y que, de conformidad con los artículos 29, apartado 9, y 30, apartado 12, del Real Decreto 520/2005, ya citado, lo harán “*con total independencia, y bajo su responsabilidad,*” la separación de sus puestos o la anulación de sus nombramientos no se ven acompañadas de garantías especiales que pudieran avalar el ejercicio real de esa independencia. Por ello, en opinión del TJUE “*un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEAs*”⁶⁴

En tercer lugar, los Tribunales Económico-Administrativos no ejercen sus funciones jurisdiccionales con el suficiente grado de autonomía, en el sentido de no quedar sujetos a vínculo jerárquico alguno, dada su dependencia del Ministerio de Hacienda, siendo funcionarios de ese Ministerio quienes se encargan de juzgar la validez de los actos administrativos,⁶⁵ lo que conlleva a que el TJUE ponga en cuestión el ejercicio de sus funciones con la debida “*imparcialidad*”; esta opinión se refuerza, por ejemplo, en el hecho de que, en la línea que señala el Abogado General en las conclusiones generales de 1 de octubre de 2019,⁶⁶ en la regulación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina del artículo 243 de la LGT,⁶⁷ quede legitimado para su interposición el Director General de Tributos, quien, además, forma parte de la sala especial encargada de resolver esos pronunciamientos. Este dato, para el TJUE, es significativo de que el órgano juzgador no guarda la posición de tercero independiente desvinculado al objeto y a la causa que debe juzgar.

A la vista de las características de este recurso extraordinario para la unificación de doctrina que puede interponerse contra las resoluciones del TEAC se traslucen los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre dicho organismo y el Ministerio de Economía y Hacienda y, en concreto, el Director General de Tributos del Ministerio y el Director General cuya Dirección General hubiera

63. Señala el TJUE en el apartado 67 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 21 de enero de 2020 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=FD6B7D68DB0DAABB0F35C7973B4E456E?text=&docid=222403&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3187834> que “*la separación del Presidente y los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA no se limita, como exige el principio de inamovilidad, que se ha recordado en el apartado 59 de la presente sentencia, a ciertos supuestos excepcionales que reflejen motivos legítimos e imperiosos que justifiquen la adopción de tal medida y en los que se respete el principio de proporcionalidad y se observen los procedimientos establecidos al efecto, como pueden ser un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida reunir las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones.*”

64. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 21 de enero de 2020 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=FD6B7D68DB0DAABB0F35C7973B4E456E?text=&docid=222403&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3187834>, apartado 69, en el que remite por analogía a la Sentencia de 31 de mayo de 2005, Syfait y otros <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60164&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1972360>, C-53/03 (apartado 31).

65. Recuerda el TJUE que los TEA, y en particular el TEAC, se distinguen del organismo remitente en la Sentencia de 24 de mayo de 2016, MT Højgaard y Züblin <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0396>, asunto C-396/14, porque si bien dicho organismo incluye a expertos que no disfrutaban de la protección particular que una disposición constitucional otorga a los magistrados, en su composición se integran asimismo magistrados que sí disfrutaban de dicha protección y disponen en cualquier circunstancia de la mayoría de votos y, por tanto, de un peso preponderante en la toma de decisiones de dicho organismo, lo cual es idóneo para garantizar su independencia. (Apartados 29 a 31).

66. Puntos 31 y 40.

67. Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

dictado las resoluciones impugnadas ante él. De ello resulta una “*confusión entre la condición de parte del procedimiento de recurso extraordinario y la de miembro del órgano que ha de conocer de dicho recurso*”.⁶⁸ La existencia de tales vínculos se opone a que se le reconozca al TEAC la cualidad de tercero en relación con dicha Administración y, por tanto, se le dote de la necesaria independencia e imparcialidad⁶⁹ propia de los órganos jurisdiccionales.

Eso sí, el que no tengan tal naturaleza a los efectos del artículo 267 del TFUE, no impide que, como autoridades nacionales, deban garantizar la aplicación del Derecho de la Unión Europea al adoptar sus resoluciones lo que conlleva la inaplicación de todas aquellas disposiciones nacionales que pudieran resultar contrarias al ordenamiento europeo.⁷⁰

Por último, a todo lo expuesto se añade que la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los Tribunales Económico-Administrativos en el procedimiento económico-administrativo de reclamación, permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial y la unidad de interpretación del Derecho Europeo, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen claramente de la facultad, y, hasta pueden tener la obligación, de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia cuando para poder emitir su fallo sea necesaria una decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión Europea.

6. Consecuencias del pronunciamiento e implicaciones prácticas

A la vista de lo señalado hasta aquí está claro que la consecuencia fundamental de este pronunciamiento de la justicia europea es que, a partir de esta fecha, los Tribunales Económico-Administrativos no se encuentran entre los órganos a los que se reconoce legitimación en el artículo 267 del TFUE para interponer cuestiones prejudiciales ante el TJUE con la finalidad de aclarar las disposiciones que afecten al Derecho de la Unión. Ello conlleva, sin lugar a duda, un efecto incontestable: la demora en la posibilidad de acceder a dicho órgano jurisdiccional como consecuencia de que, necesariamente, habrá de esperarse a la vía contencioso-administrativa para solicitar al Tribunal competente que presente tales cuestiones, lo que, en la mayoría de las ocasiones, dilatará bastante tiempo la posibilidad de acudir al Tribunal Europeo.

Asimismo, los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan actualmente la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales por parte de los órganos económico-administrativos⁷¹ con esta

68. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 21 de Jenero de 2020 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=FDfB7D68DB0DAABB0F35C7973B4E456E?text=&docid=222403&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3187834>, (apartado 74).

69. Pese a ello, como se relata en el apartado 75 de la Sentencia de 21 de enero de 2020, que venimos comentando, el Gobierno español en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia y como indica el artículo 243, apartado 4, de la LGT, señaló que el recurso extraordinario solo produce efectos de cara al futuro y no afecta a las resoluciones ya adoptadas por el TEAC, incluida la que sea objeto de dicho recurso

70. Cfr., entre otras las Sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=eli:ECLI:EU:C:1989:256>, 103/88, (apartados 30 a 33); de 14 de octubre de 2010, Fuß <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=eli:ECLI:EU:C:2010:609>, C-243/09, (apartados 61 y 63).

71. La LGT recoge en su art 237.3 de forma expresa la posibilidad de plantear por el Tribunal cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señalando a tal efecto que: *3. Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo, con carácter previo a que el mismo se produzca se concederá un plazo de quince días a los interesados para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento. En todo caso, el Tribunal antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de quince días a la Administración Tributaria autora del acto para que formule alegaciones. Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con lo previsto en los párrafos anteriores, se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial. Asimismo procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución*

Sentencia de 21 de enero de 2020, quedarían vacíos de contenido al negarse por la Justicia Europea tal posibilidad.

Así las cosas, y en la medida que el TJUE cuestiona la falta de independencia de estos órganos administrativos y, por ende, de sus resoluciones, en un pronunciamiento que, a la vista de los requisitos que deben cumplirse por los órganos para ser considerados jurisdiccionales en el Derecho de la Unión, resulta impecable,⁷² no nos queda otra salida que proponer un cambio normativo al respecto que suponga la reforma del régimen jurídico aplicable a los Tribunales Económico-Administrativos para modificar, al menos, los aspectos cuestionados por el TJUE y garantizar con ello su plena independencia; más aún, este pronunciamiento jurisprudencial se convierte en la oportunidad perfecta para abordar una reforma de mayor calado del régimen de revisión de los actos administrativos de contenido tributario que viene demandándose, y con razón, por la doctrina.⁷³

Descartadas posiciones extremas que abogarían por la supresión de la vía económico-administrativa,⁷⁴ somos más partidarios de abrir una reflexión sosegada acerca del carácter obligatorio o no de dicha vía de revisión - actualmente configurada como un recurso previo administrativo preceptivo para acceder al recurso judicial en la vía contencioso-administrativa-; esta reflexión no solo debería abordar la posible convergencia hacia un modelo de carácter potestativo en el que el ciudadano decida sobre su conveniencia,⁷⁵ sino que, dando un paso más, debería replantearse⁷⁶ esta vía económico-administrativa convirtiéndola en un verdadero garante para los contribuyentes y, desde un punto de vista práctico, en un filtro necesario para reducir tanta conflictividad en materia tributaria.⁷⁷

sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha suspensión se comunicará a los interesados en el procedimiento económico-administrativo y la misma determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, cómputo que continuará una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada.

72. Si bien, como ha señalado J. A. ROZAS VALDÉS ha supuesto un auténtico varapalo para los órganos económico-administrativos que en su opinión, que compartimos plenamente, “están integrados por profesionales de primera categoría que realizan un trabajo extraordinario en unas condiciones demasiadas veces penosas. Son imprescindibles, en nuestro modelo de sistema tributario, y desarrollan su función con unos niveles de calidad considerables y unos recursos escasos. Con toda franqueza, y sin atisbo de sorna, me parece una labor admirable la que realizan; tienen una tradición, un prestigio, incontestables que no merece ser expuesto al escarnio público con la crudeza que lo ha hecho –insisto, arrastrado a ello por el marco normativo que les resulta aplicable- una Alta instancia judicial europea.” (Cfr. J.A. ROZAS VALDÉS, *De lo que se merece «lo» económico-administrativo* (30/01/2020) también en el Blog fiscal del autor que puede verse en <http://fiscalblog.es/?p=5285> (consultado el 01/02/2020).
73. Remitimos sobre esta cuestión a Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa*, Revista Nueva fiscalidad, núm. 2, 2018, págs.177 y ss.
74. Y ello porque aunque los actos tributarios podrían ser impugnados en la vía contencioso-administrativa salvaguardando así la tutela judicial efectiva de los contribuyentes, coincidimos con la profesora C. BLASCO DELGADO en que la falta de especialización de esta jurisdicción junto con el mayor coste que implica para los administrados, en la medida en que no se acompaña de la gratuidad de la vía económico-administrativa donde no es preceptiva la intervención de abogado y procurador lo hacen inconveniente. (Cfr. C. BLASCO DELGADO, *Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva*, Estudios Financieros RTC, núm. 58, 1998, págs. 11 y 12)
75. Modelo por el que abogan, entre otros, J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *El principio de tutela efectiva y los procedimientos tributarios*, Revista Española de Derecho Financiero (Civitas), núm. 82, 1994, pág. 290; C. BLASCO DELGADO, *Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva*, ob., cit., pág. 18; C. CHECA GONZÁLEZ, *La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la Ley General Tributaria*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, 2002-II, pág. 26; Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF): *Propuesta de modificación del carácter preceptivo de la vía económico-administrativa*, Paper, núm. 7, 2012, pág. 21., o I. IBÁÑEZ GARCÍA, *El carácter preceptivo de los recursos administrativos previos a la vía jurisdiccional: una cuestión abierta*, ECJ Leading Cases, Vol. 2, 2016, pág. 9.
76. O mejor aún se repiense o, como apunta J.A. ROZAS VALDÉS, se reinvente “lo” económico-administrativo, *aprovechando las espléndidas mimbres que lo acreditan, su experiencia y su inestimable potencialidad.*” (Cfr. J.A. ROZAS VALDÉS, *De lo que se merece «lo» económico-administrativo*” (30/01/2020) también en el Blog fiscal del autor que puede verse en <http://fiscalblog.es/?p=5285> (consultado el 01/02/2020).
77. Lo que, en su configuración actual no está ni mucho menos garantizado (Cfr. B. SESMA SÁNCHEZ, *La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario*, Diario La Ley 8304, 2014, pág. 3.

En todo caso, y a la vista del pronunciamiento europeo, la reforma de este órgano resulta prácticamente obligada para garantizar la independencia de esta vía de revisión, lo que la obligará a transitar bien hacia el modelo que defiende R. FALCÓN y TELLA de Tribunales Administrativos con competencia tributaria⁷⁸ - como una suerte de jurisdicción contencioso- tributaria⁷⁹ -, bien hacia fórmulas más cercanas a la conciliación a través de un sistema de Oficinas técnicas u Oficinas de reclamaciones o apelaciones⁸⁰ respecto de los actos tributarios emitidos por órganos de gestión y recaudación- extensiva al Catastro- que funcionen de forma ágil, sin necesidad de que los contribuyentes deban esperar a la resolución del recurso administrativo. Tampoco sería impensable un modelo mixto que, a nuestro juicio, resultaría más garantista para el contribuyente en la medida en que tendría primero abierta la vía de la conciliación, a la que el ordenamiento jurídico y también el ámbito tributario está cada día más abocado,⁸¹ y, después, la garantía de que su asunto se juzga por órganos especializados.

En cualquier caso, la Sentencia del TJUE nos sitúa en la antesala de una reforma de calado que con vistas en reforzar *lo económico-administrativo*,⁸² que garantice la debida independencia de estos órganos en pro del cumplimiento de un modelo de justicia tributaria que no debe dar excusas al TJUE para que manifieste su falta de respeto a las exigencias que marca el Derecho de la Unión Europea.⁸³

En otro orden de cosas, y para finalizar, respecto de las implicaciones prácticas que conllevará la Sentencia concreta de la trae causa este comentario, entendemos que obligará al TEAC a resolver en un plazo relativamente breve todas las reclamaciones referidas al fondo de comercio financiero que se encontraban suspendidas, con el problema de que sus dudas respecto de la posible nulidad de las decisiones de la Comisión, aún no han sido resueltas, lo que coloca al órgano económico administrativo en una situación realmente compleja.

Este contexto es trasladable a otros asuntos de forma que, a la vista del contenido de esta Sentencia, parece lógico pensar que el TJUE acuerde en breve la inadmisión de las distintas cuestiones

78. Para R. FALCÓN Y TELLA “asegurar a los miembros de los Tribunales la independencia propia de función jurisdiccional, aseguraría una especialización en los órganos jurisdiccionales cada vez mas necesaria, y permitiría aplicar en el ámbito tributario el sistema normal de recursos, sin duplicación de instancias , y sin innecesarios retrasos en el acceso a la tutela judicial efectiva” (Cfr. R. FALCÓN y TELLA, *Recursos de la Administración tributaria, frente a si misma, y ante si misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos*, Quincena Fiscal, Editorial, núm. 2, 2000, pág. 7. Esta es la línea seguida en el Derecho comparado, entre otros por países como Reino Unido con los Tax Chamber-Upper-Tribunal (Tribunales administrativos especializados) o Italia (Commissioni Tributarie).

79. Para J.A. ROZAS VALDÉS “se trataría del despliegue de una verdadera jurisdicción contencioso-tributaria, en el seno de la contencioso-administrativa, o no, que actuase en primera instancia en tribunales creados a partir de los que en la actualidad se denominan económico-administrativos, y, en segunda instancia, por apelación, ante la Audiencia Nacional (para aquellas pretensiones que por cuantía se reservase un reformulado TEAC, como Tribunal Central de lo Contencioso Tributario), o ante los Tribunales Superiores de Justicia, para el resto” Cfr. J.A. ROZAS VALDÉS, *De lo que se merece «lo» económico-administrativo* (30/01/2020) también en el Blog fiscal del autor que puede verse en <http://fiscalblog.es/?p=5285> (consultado el 01/02/2020).

80. Cfr. el modelo de Oficina que se diseña por I. ESPEJO POYATO, y C. GARCÍA NOVOA, *La conflictividad tributaria y medios para combatirla* en P. CHICO DE LA CÁMARA (Dir), AA.VV.: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Ed. Praxis, 2015, pág. 37 y ss.

81. L. M. ALONSO GONZÁLEZ, y E. ANDRÉS AUCEJO (Dirs.): *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*, Marcial Pons, 2017, particularmente el Capítulo III titulado *La mediación, la conciliación y el arbitraje en Derecho tributario comparado. Los tribunales económico- administrativos en España* en el que intervienen numerosos autores, págs. 203 y ss.

82. Como denomina a esta vía P.L. SERRERA CONTERAS: en su libro *Lo Económico administrativo: historia y ámbito*, Universidad de Sevilla 2016, cit.

83. Coincidimos plenamente con J.A. ROZAS VALDÉS quien señala que nuestro modelo de justicia tributaria no debe volver a ser vapuleado por el TJUE; “antes al contraria ha de abogarse por “un modelo acorde con las exigencias del Derecho de la UE, de los arts. 41 y 47 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea. Eso es lo que, en justicia, se merece «lo» económico administrativo: ni más, ni menos.” Cfr. J.A. ROZAS VALDÉS, *De lo que se merece «lo» económico-administrativo* (consultado el 30/01/2020) también en el Blog fiscal del autor que puede verse en <http://fiscalblog.es/?p=5285> (consultado el 01/02/2020).

prejudiciales que hayan podido ser planteadas en su seno por los diferentes TEAs y que, en estos momentos, se encuentren tramitándose, lo que, obviamente, tendrá los correspondientes efectos en los procedimientos internos y, esperamos, ejercerá la presión oportuna en el legislador nacional para animarle a acometer la necesaria reforma.

Maria Teresa Mata Sierra: Universidad de León (Spain)

🌐 <http://orcid.org/0000-0002-6762-1296>

✉ emtats@unileon.es

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Departamento de Derecho Público