



LA FACULTAD DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO–ADMINISTRATIVOS PARA PLANTEAR CUESTIONES PREJUDICIALES ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA: UNA OPORTUNIDAD PARA REFORMAR SU RÉGIMEN JURÍDICO Y DOTARLES DE INDEPENDENCIA (*)

Marina Castro Bosque

Profesor Sustituto de la Docencia
Universidad Pública de Navarra

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4713-7728>

Recibido: Noviembre, 2021

Aceptado: Abril, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.4.3>

RESUMEN

En la sentencia de 21 de enero de 2020, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró que el Tribunal Económico–Administrativo Central (TEAC) no cumple con la exigencia de independencia exigida por el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que caracteriza a los órganos jurisdiccionales y, consecuentemente, no es competente para plantear cuestiones prejudiciales. Ante esta situación el legislador español ha asumido la jurisprudencia del Tribunal europeo y ha mantenido la regulación jurídica actual de los Tribunales Económico–Administrativos (TEA) asumiendo que carecen de la referida facultad. No obstante, tal y como se pondrá de manifiesto en este estudio, existen otras opciones de política legislativa, como aprovechar la doctrina jurisprudencial del TJUE y acometer los cambios oportunos en la regulación de los TEA de manera que su consideración de órgano jurisdiccional sea incuestionable y con ello “rehabilitar” su facultad para plantear cuestión prejudicial ante el TJUE.

Palabras clave: Tribunales Económico–Administrativos, cuestión prejudicial, TJUE, independencia.

(*) El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación PID2020–118854GB–I00 “Instrumentos normativos en la lucha contra el fraude y la corrupción”, codirigido por el Prof. Dr. Hugo López López y la Prof. Dr. Inés Olaizola Nogales. La autora quiere agradecer al Prof. Dr. Hugo López López por su contribución al desarrollo de las ideas expresadas en este artículo.

THE COMPETENCE OF THE ECONOMIC-ADMINISTRATIVE TRIBUNALS TO RAISE PRELIMINARY RULINGS BEFORE THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE: AN OPPORTUNITY TO AMEND THEIR LEGAL REGIME

Marina Castro Bosque

ABSTRACT

In the Judgment of January 21, 2020, the European Court of Justice (ECJ) has declared that the Central Economic-Administrative Tribunal does not comply with the requirement of independence established by art. 267 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) which characterizes any Court. Consequently, the ECJ declares inadmissible the request for a preliminary ruling submitted by the economic-administrative body. Faced with this situation, the legislator has assumed the jurisprudential doctrine and has maintained the current regulation of the Economic-Administrative Tribunals, assuming that they lack the aforementioned power. However, in this study other legislative policy options will be analyzed as to undertake the appropriate changes in the regulation of the Economic-Administrative Tribunals in such a way that their consideration as a jurisdictional body is recognized. This option is clearly more advantageous since it would allow the Courts to raise a preliminary ruling before the ECJ and will better guarantee the rights of taxpayers.

Keywords: Economic-Administrative Courts, preliminary ruling, ECJ, independence.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CONDICIÓN DE ÓRGANO JURISDICCIONAL COMO REQUISITO PARA PLANTEAR LA CUESTIÓN PREJUDICIAL. 2.1. Jurisprudencia inicial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales. 2.2. Evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: la Sentencia de 21 de enero de 2020, *Banco de Santander*, (C-274/14). 3. LA INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: REACCIONES NORMATIVAS Y PROPUESTAS DOCTRINALES. 3.1. Modificaciones llevadas a cabo hasta la fecha en el ordenamiento jurídico español. 3.2. Propuestas alternativas realizadas por la doctrina. 4. LA NECESARIA INDEPENDENCIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS PARA ALCANZAR LA CONSIDERACIÓN JURÍDICA DE “ÓRGANOS JURISDICCIONALES” A EFECTOS DEL ARTÍCULO 267 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA: HACIENDO DE LA NECESIDAD VIRTUD. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Los Tribunales Económico-Administrativos (en adelante, TEA) son los órganos económico-administrativos encargados de resolver las reclamaciones que desde hace más de 100 años constituyen en España un recurso especial para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración. El origen de la vía económico-administrativa se encuentra en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria en sentido amplio y de resolución de reclamaciones contra dicha gestión, que en la actualidad se denominan aplicación de los tributos e imposición de sanciones y resolución de reclamaciones contra dicha aplicación de los tributos e imposición de sanciones. En los momentos actuales, las reclamaciones económico-administrativas constituyen un instrumento necesario para impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial.

Los TEA no se integran, como es sabido, en el poder judicial y no gozan, por lo tanto, de potestades jurisdiccionales en ese sentido. Por el contrario, se integran en el Ministerio de Hacienda, dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda y, dentro de ésta, en la Secretaría General de Hacienda, formando parte, de ese modo, de la Administración de manera que orgánicamente no son independientes. Todo ello, sin perjuicio de la independencia funcional de la que sí gozan. En definitiva, se configuran como órganos administrativos especiales, con unas notas y características propias, como consecuencia, precisamente, de su independencia funcional que les confiere una enorme importancia. Máxime, teniendo en cuenta que, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos de Derecho comparado, en España no existe un orden jurisdiccional específico en materia tributaria, a pesar de su consabida complejidad y del alto grado de especialización que la misma requiere.

En el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas los TEA (1), no es infrecuente que se planteen dudas en relación con la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la normativa interna que resulte de aplicación al caso concreto que esté siendo analizado. Como es sabido, el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) establece que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) será el órgano competente para pronunciarse, con carácter prejudicial, sobre la interpretación de los tratados, así como sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. A estos efectos, el referido precepto advierte que cuando se plantee una cuestión de esa naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al TJUE que se pronuncie sobre la misma, si lo estima necesario para poder emitir su decisión; siendo dicho planteamiento obligatorio si no cupiera recurso judicial interno frente a sus decisiones.

La consideración de los TEA como órganos jurisdiccionales a los efectos de determinar si están facultados para plantear cuestión prejudicial ante el TJUE no ha venido siendo una cuestión pacífica en los últimos años (2). Sin embargo, en la relativamente reciente sentencia de 21 de enero de 2020 recaída en el asunto *Banco de Santander*, el TJUE (3) ha declarado que el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) no cumple con la exigencia de independencia que caracteriza a los órganos jurisdiccionales a que se refiere el art. 267 del TFUE y, consecuentemente, declara inadmisibles las peticiones de decisión prejudicial planteadas por el órgano económico-administrativo. En el asunto, relativo al Banco de Santander, la entidad financiera practicó una deducción por aplicación de la regulación prevista en el art. 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) que permitía la amortización del fondo de comercio financiero generado en la adquisición por la entidad financiera de la totalidad del capital de una entidad holding alemana, que poseía participaciones en sociedades establecidas en la Unión Europea. La medida aplicada fue declarada incompatible con el mercado común, por Decisión 2011/5 de la Comisión Europea, que la calificó como ayuda de Estado.

Dejando a un lado los problemas de fondo que suscitó la consideración de aquella medida como ayuda de Estado contraria al Derecho de la Unión Europea (4) y las dudas que planteó el alcance de la referida declaración y la forma en que el legislador español

(1) Las competencias de los TEA están previstas en el art. 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los arts. 28 y siguientes del Real Decreto 520/2005, 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.

(2) *Vid.* Carrasco González (2006). Hay quien ha ido un paso más allá y ha venido cuestionando incluso la propia existencia de los TEA, *vid.* Coello de Portugal Martínez del Peral (2017: 50-58).

(3) STJUE de 21 de enero de 2020, *Banco Santander S.A.*, (C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17).

(4) Esta medida se introdujo como consecuencia de las modificaciones incorporadas en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, con efectos 1 de enero de 2002 y tenía por objeto mejorar la competitividad de las empresas españolas a la hora de acudir a operaciones de adquisición de empresas situadas fuera de nuestras fronteras. Lo cual provocó no pocos problemas desde la perspectiva de su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado. Sobre esta cuestión puede consultarse, entre otros, el trabajo de López López (2010: 85-114).

reaccionó ante la referida declaración, lo verdaderamente interesante a nuestros efectos es que la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, supone un cambio trascendental en las facultades que, hasta ahora, venía atribuyéndose a los TEA y, en particular, en lo relativo a la posibilidad de que los referidos órganos administrativos pudieran plantear cuestión prejudicial de conformidad con lo establecido en el art. 267 del TFUE. Porque tras la referida sentencia el TJUE no deja lugar a dudas: con la configuración jurídica actual los TEA no tienen la consideración de órganos jurisdiccionales y, por lo tanto, no pueden plantear cuestión prejudicial.

Ante esta situación las principales opciones de política legislativa que se pueden adoptar pasan por: asumir la jurisprudencia actual y “resignarse” a mantener la regulación jurídica actual de los TEA asumiendo que carecen de la referida facultad de planteamiento de cuestión prejudicial; o hacer de la necesidad virtud –si se nos permite esta expresión– y aprovechando la doctrina jurisprudencial elaborada por el TJUE revisar la regulación jurídica actual de los TEA para acometer los cambios oportunos de manera que su consideración de órgano jurisdiccional sea incuestionable y con ello “rehabilitar” la facultad de estos órganos administrativos de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE. Esta alternativa comportaría, a nuestro juicio, indudables ventajas de diversa índole frente a la primera opción, especialmente, en lo que se refiere a la protección de los derechos de los contribuyentes.

En el presente trabajo nos proponemos examinar la evolución de la jurisprudencia del TJUE en relación con el art. 267 del TFUE, en particular sobre la consideración de órgano jurisdiccional requerida por el referido precepto para poder plantear cuestión prejudicial y de manera más específica la independencia de que debe gozar el órgano consultante para disponer de esa facultad (apartado 1). A partir de ahí estaremos en condiciones de examinar la incidencia de la referida jurisprudencia en relación con los TEA y las distintas opciones de política legislativa que se han venido adoptando hasta la fecha, así como las principales propuestas planteadas desde algunos sectores de la doctrina (apartado 2) para, posteriormente, exponer una propuesta alternativa que, a nuestro modo de ver, debería ser implementada (apartado 3). Nuestro trabajo finaliza con unas reflexiones generales a modo de conclusiones que sintetizan el trabajo desarrollado (apartado 4).

2. LA CONDICIÓN DE ÓRGANO JURISDICCIONAL COMO REQUISITO PARA PLANTEAR LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) reconoce de manera expresa el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en los siguientes términos (5):

«Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

(5) Reconocido no sólo en el art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, sino también en el art. 24 de la Constitución Española y en los arts. 6 y 13 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar.

[...]».

A estos efectos, tal y como señala Vidal Calvo (2019), el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE cuando se trata de dejar de aplicar una disposición legal a causa de su posible contradicción con el Derecho de la Unión Europea (en aquellos supuestos en que exista una duda objetiva y clara en relación con tal contradicción), es un trámite ineludible para no vulnerar el derecho a un proceso con todas las garantías.

Tal cuestión se regula en el art. 267 TFUE, donde se establece que el TJUE será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; y b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión en aquellos casos en que «se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros».

De esta manera, el art. 267 TFUE configura un sistema de cooperación judicial en virtud del cual, como apunta Calvo Vérguez (2021), los órganos jurisdiccionales de carácter interno pueden solicitar el auxilio del TJUE cuando, en el marco del litigio que conozcan, se suscite algún problema de interpretación o validez del ordenamiento europeo.

Ahora bien, el concepto de “órgano jurisdiccional” nacional del art. 267 TFUE, no aparece definido ni en el Derecho Europeo originario ni en el derivado. No obstante, el TJUE ha señalado que dicho concepto es de carácter autónomo y que se caracteriza por la verificación de una serie de criterios cuya comprobación corresponde de manera exclusiva al propio Tribunal, siendo a tal efecto irrelevante el Derecho interno de cada Estado miembro (6).

Estos criterios fueron enumerados, por primera vez, en la STJCE de 30 de junio de 1966, *Vaassen-Göbbels* (7). En aquella primigenia sentencia, el Tribunal de Justicia ya adelantaba que la cuestión prejudicial sólo se podría plantear por organismos cuyo origen fuera legal, que fueran permanentes, que su jurisdicción fuera de carácter obligatorio, que la naturaleza del procedimiento fuera contradictoria y que aplicaran normas jurídicas. Aunque en dicha resolución se definieron, por primera vez, los elementos propios

(6) Como señala Carrasco González (2006: 807): «Teniendo en cuenta que la finalidad de la cuestión prejudicial es asegurar la aplicación uniforme del Derecho comunitario, sus presupuestos de procedibilidad no pueden depender de lo establecido en los ordenamientos nacionales». En el mismo sentido, Merino Jara (2020: 169–189) y TJUE. Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales, 8 de noviembre de 2019 (C–380/1) donde se indica que «el Tribunal de Justicia ha interpretado la condición de órgano jurisdiccional como un concepto autónomo del Derecho de la Unión y tiene en cuenta a este respecto un conjunto de factores, como son el origen legal del órgano que le plantea la petición, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación de normas jurídicas por parte de dicho órgano y su independencia». Pese a ello, tal y como apunta Tridimas (2003: 9–27), el TJUE sigue sin proporcionar una definición unívoca de órgano jurisdiccional.

(7) STJCE de 30 de junio de 1966, *Vaassen-Göbbels*, (C– 61/65, ECLI:EU:C:1966:39).

de la naturaleza jurisdiccional de un órgano para poder plantear la cuestión prejudicial, lo cierto es que tuvieron que transcurrir más de tres décadas hasta que se estableció, de manera modesta, como condición expresa el requisito de la independencia (*Pretore di Salò*) (8). En efecto a partir de la STJCE de 30 de marzo de 1993, *Corbiau* (9), este criterio de la independencia del órgano jurisdiccional fue cobrando más relevancia (10) hasta el punto de que, como señala Merino Jara (2020: 175), a día de hoy el criterio de la independencia «constituye probablemente el rasgo diferenciador más importante para la delimitación entre un órgano jurisdiccional nacional y una autoridad administrativa» desde la óptica del Derecho de la Unión Europea y por lo que respecta a la facultad para plantear cuestión prejudicial ante el TJUE.

Pues bien, mientras que los requisitos de origen legal, permanencia y decisión en derecho se han mantenido sin alteraciones relevantes, los criterios de la independencia del órgano y la contradicción del procedimiento (rasgos más definitorios de la función jurisdiccional), han recibido a lo largo de los años interpretaciones discordantes.

En base a estos criterios en un primer momento el TJUE había admitido que los TEA pudieran plantear cuestiones prejudiciales conforme al art. 267 del TFUE. Sin embargo, la anterior interpretación se ha visto alterada como consecuencia del pronunciamiento del TJUE de fecha 21 de enero de 2020 recaído en el asunto *Banco Santander*, a la que nos referíamos más arriba. Este cambio jurisprudencial va a ser objeto de estudio detenido en los siguientes epígrafes para identificar adecuadamente los requisitos que, en virtud de la actual jurisprudencia del TJUE, subyacen a los órganos jurisdiccionales a que se refiere el art. 267 del TFUE. Para ello, analizaremos, en primer lugar, la posición inicialmente favorable, o al menos aparentemente favorable, del TJUE en torno a la posibilidad de que los TEA plantearan cuestiones prejudiciales para, posteriormente, hacer un análisis exhaustivo de la resolución que niega dicha posibilidad y que resulta de extraordinario interés a los efectos de nuestro trabajo.

2.1. Jurisprudencia inicial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales

El debate a nivel europeo sobre si los TEA están facultados para plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE se remonta a la década de los noventa (11). Ahora bien, du-

(8) STJCE de 11 de junio de 1987, *Pretore di Salò*, (C-14/86, ECLI:EU:C:1987:275).

(9) STJCE de 30 de marzo de 1993, *Corbiau*, (C-24/92, ECLI:EU:C:1993:118).

(10) Véase entre otras, STJCE de 12 de noviembre de 1998, *Victoria Film*, (C-134/97, ECLI:EU:C:1998:535); de 31 de mayo de 2005, *Syfait y otros*, (C-53/03, ECLI:EU:C:2005:333), apartado 29; de 16 de febrero de 2017, *Margarit Panicello*, (C-503/15, ECLI:EU:C:2017:126), apartado 27; y de 17 de septiembre de 1997, *Dorsch Consult*, (C-54/96, ECLI:EU:C:1997:413), apartado 23.

(11) A estos efectos Carrasco González (2006: 810) desarrolla de manera muy acertada la cuestión. En cualquier caso, nótese que, a nivel interno, el TEAC, tras rechazar en la Resolución de 22 de junio de 1989 su competencia para plantear cuestiones prejudiciales, rectificó su posición en la Resolución de 29 de marzo de 1990, y ha mantenido invariable su criterio hasta la fecha. Ahora bien, es necesario aclarar que no corresponde al TEAC afirmar su competencia para plantear cues-

rante este tiempo el Tribunal de Justicia únicamente se había pronunciado en dos ocasiones sobre la cuestión.

El primero de estos asuntos se resuelve en el caso *Diversinte e Iberlacta* (12), donde el TEAC planteó una cuestión prejudicial de validez sobre un Reglamento comunitario que, con carácter retroactivo, introdujo un gravamen sobre la leche desnatada en polvo. Esta sentencia resulta de poca utilidad a los efectos que aquí ocupan en la medida en que, en aquel caso, el Tribunal de Justicia resolvió el asunto sin ni siquiera cuestionarse la idoneidad del TEAC para elevar la cuestión. Tampoco lo hizo el abogado general Gulmann en las conclusiones presentadas el 3 de diciembre de 1992 (13).

Fue a raíz de la sentencia recaída en el asunto *Gabalfrisa* (14) cuando parecía que la cuestión que ahora analizamos quedaba resuelta de manera definitiva a favor de permitir a estos órganos plantear cuestiones prejudiciales. En este asunto, que fue consecuencia de varias cuestiones prejudiciales de interpretación formuladas por el TEAR de Cataluña relativas a la deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones gravadas a la luz de la entonces Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, el propio Tribunal de Justicia entendió necesario recabar la opinión de las partes intervinientes sobre la idoneidad del TEAR para ser considerado como órgano jurisdiccional. Así, el Tribunal analizó si el órgano en cuestión cumplía o no los anteriormente mencionados criterios que deben darse para conferir al mismo la naturaleza de jurisdiccional desde la perspectiva comunitaria: i) origen legal del órgano; ii) permanencia; iii) carácter obligatorio de su jurisdicción; iv) carácter contradictorio del procedimiento; v) aplicación por parte del órgano de normas jurídicas; y vi) independencia. De todos ellos, los requisitos que mayores controversias suscitaron fueron los relativos al carácter contradictorio del procedimiento y a la independencia del órgano.

En primer lugar, en lo que se refiere al carácter contradictorio del procedimiento, el Tribunal, en línea con su postura doctrinal que recientemente había atenuado este criterio, recordó que no era un requerimiento absoluto (15). Así, se consideró cumplido el requisito de contradicción en la medida en que los reclamantes disponían de un plazo para presentar alegaciones y pruebas ante los TEA, así como la posibilidad de solicitar la celebración de vista pública. Otro elemento que fue tenido en consideración a la hora

tiones prejudiciales, sino que ésta es una facultad que depende exclusivamente de la apreciación del TJUE en la aplicación del Derecho comunitario.

(12) STJCE de 1 de abril de 1993, *Diversinte e Iberlacta*, (C-260 y 261/91, ECLI:EU:C:1993:136).

(13) Conclusiones del Abogado General Gulmann presentadas el 3 de diciembre de 1992. *Diversinte e Iberlacta*, (C-260 y 261/91). En la opinión de Carrasco González (2006: 811), aunque el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) admitió la cuestión prejudicial, no cabe conferir a esta decisión el valor de precedente ya que, en ella, ni las partes, ni el Abogado General, ni el TJCE argumentaron sobre la cualidad de los TEA como órganos jurisdiccionales nacionales.

(14) STJCE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa, S.L. y otros*, (C-110/98, ECLI:EU:C:2000:145).

(15) Tal y como señala Carrasco González (2006: 809), en varias decisiones anteriores el TJCE ya había relajado este condicionante. Véase, SSTJCE de 14 de diciembre de 1971, *Politi*, (C-43/71, ECLI:EU:C:1971:122); de 21 de febrero de 1974, *Birra Dreher*, (C-162/73, ECLI:EU:C:1974:17); de 28 junio de 1978, *Simmenthal*, (C-70/77, ECLI:EU:C:1978:49).

de valorar favorablemente el cumplimiento del requisito relativo al procedimiento contradictorio fue la constatación de que los TEA pudieran pronunciarse sobre cuestiones no planteadas por los reclamantes, nuevamente, previa concesión de un período de alegaciones.

Mayores dudas, sin embargo, presentaba el cumplimiento del requisito de independencia. El análisis de tal requisito se desarrolla en los apartados 39 y 40 de la citada sentencia donde se señalaba que «procede subrayar que el artículo 90 de la Ley 230/1963 garantiza la separación funcional entre los servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria. Tales garantías confieren a los Tribunales Económico-Administrativos 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 artículo 177 del Tratado». De esta manera, para el TJCE, los elementos que verificaban la independencia del órgano eran, de un lado, la separación de funciones respecto del órgano que dicta el acto que se impugna y, de otro lado, la ausencia de instrucciones recibidas de la Administración tributaria cuyos actos se revisan. De ello se desprende, en opinión Carrasco González (2006: 811), una relajación del criterio de independencia en relación con resoluciones anteriores (16).

Ahora bien, debe señalarse que en sus conclusiones al asunto *Gabalfrisa*, el Abogado General Saggio se manifestó en contra de la admisión de las cuestiones prejudiciales formuladas por el TEAR ya que consideraba que el mismo no ostentaba el carácter de independiente a efectos de lo exigido por el artículo 267 TFUE (17).

En concreto, para el Abogado General, de las disposiciones que regulan la composición y el funcionamiento de los TEA no se podía deducir que estos órganos actuaran con todas las garantías de independencia y de posición de tercero con respecto al poder ejecutivo. Para llegar a esta conclusión, en primer lugar, señaló que los TEA no forman parte formalmente de la Administración de Justicia, sino que están integrados orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda, es decir, en la propia Administración cuyos actos son impugnados por los contribuyentes ante dicho Tribunal. En segundo lugar, en lo que respecta a la composición del órgano, el Abogado General apuntó que el Presidente y los Miembros del Tribunal Económico-Administrativo son funcionarios de la Administración, nombrados por el Ministro, quien tiene además la facultad de destituirlos. Al no estar dicha facultad limitada a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley, se entendió que no podía afirmarse que las reglas de funcionamiento del órgano garantizaran la inamovilidad de los miembros del Tribunal y, en consecuencia, se concluyó que parecía dudoso que dispusiera de una independencia que le permitiera resistir frente a eventuales intervenciones y presiones indebidas procedentes del poder ejecutivo.

(16) Por ejemplo, según señala el autor, en los asuntos de 15 de junio de 2000, *Dorsch Consult*, (C-237/98P, ECLI:EU:C:2000:321) o de 4 de febrero de 1999, *Köllensperger y Atzwanger*, (C-103/97, ECLI:EU:C:1999:52).

(17) Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas el 7 de octubre de 1999. *Gabalfrisa*, S.L. y otros, (C-110/98 a C-147/98).

Además, según el Abogado General Saggio, a esto había que añadir que las resoluciones adoptadas por los TEA son, en principio, recurribles en todos los casos ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. De esta manera, la reclamación económico-administrativa ejerce la función, típica de los recursos administrativos, de dar a la Administración la oportunidad de dictar, también mediante un procedimiento contradictorio con los interesados, su decisión en justicia definitiva. Para concluir que «tal circunstancia supone una confirmación adicional de que la actividad de los órganos de que se trata debe considerarse englobada en una función, más que jurisdiccional, típicamente administrativa» (18).

Si bien es cierto que las conclusiones del Abogado General no fueron acogidas por la Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000, posteriormente se han sucedido una serie de decisiones jurisprudenciales (no necesariamente relacionadas con los TEA) que responden a una posición más restrictiva del requisito de órgano jurisdiccional nacional que la mantenida por el TJUE hasta aquel momento.

Un primer paso en el sentido que se acaba de señalar lo dio el Abogado General Ruiz-Jarabo, en las conclusiones del asunto *De Coster* (19) en relación con una cuestión prejudicial originada en un asunto relativo al impuesto municipal belga sobre las antenas parabólicas. En dichas conclusiones, a través de un exhaustivo análisis de la jurisprudencia comunitaria, concluyó, nada menos, que el TJUE lejos de proporcionar en sus decisiones un marco seguro de referencia, ofrecía un panorama confuso e incoherente, provocando inseguridad jurídica. Esto se debía a la frecuente disparidad entre sus resoluciones, donde muchas veces ni siquiera explicaba las razones que le movieron a decantarse en uno u otro sentido e incluso porque, en varias oportunidades, se aceptó la competencia del remitente sin analizar si cumplía con los requisitos para ser considerado como órgano jurisdiccional (20). Para el Abogado General, uno de los mayores problemas que planteaba la jurisprudencia del TJUE recaída hasta ese momento, era el progresivo relajamiento del criterio de independencia y por ello, alertaba de la necesidad urgente de un cambio jurisprudencial, que adoptara un concepto nítido y uniforme de órgano jurisdiccional nacional en el ámbito comunitario a efectos de delimitar con más claridad la legitimidad para el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Nuevamente, las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo no fueron tenidas en cuenta por el Tribunal. Sin embargo, un año después el TJUE dio un giro radical en su

(18) Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas el 7 de octubre de 1999. *Gabalfrisa, S.L. y otros*, (C-110/98 a C-147/98). Como señala Merino Jara, I. (2020: 175), la polémica se reflejó en las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio en *Gabalfrisa, S.L. y otros*, (C-110/98 a C-147/98), que no fueron acogidas por la Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000 y se ha vuelto a reproducir recientemente en las Conclusiones del Abogado General Gerard Hogan presentadas el 1 de octubre de 2019, *Banco de Santander*, (C-274/14), que esta vez sí, han sido respaldadas por el Tribunal de Justicia a través de su Sentencia (Gran Sala) de 21 de enero de 2020.

(19) Conclusiones del Abogado General Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 28 de junio de 2001. *De Coster*, (C-17/00).

(20) Como sucedió, por ejemplo, en el asunto *Diversint e Iberlacta*, (C-260 y 261/91) al que nos referíamos anteriormente.

jurisprudencia a raíz de la sentencia de 30 de mayo de 2002, *Walter Schmid* (21) donde se planteó la cuestión prejudicial en el marco de un litigio contra la liquidación tributaria del impuesto sobre la renta. En este asunto el Tribunal de Justicia no entró a conocer el fondo del asunto por entender que el órgano remitente no era un órgano jurisprudencial a efectos comunitarios. En efecto, el TJUE señaló en relación con el referido asunto que «no puede considerarse que el órgano ante el que se interpone un recurso contra una resolución adoptada por los servicios de una administración sea un tercero en relación con estos servicios cuando presente un vínculo orgánico con dicha administración salvo que el contexto jurídico nacional pueda garantizar la separación funcional entre, por una parte, los servicios de la administración cuyas resoluciones se impugnan y, por otra parte, la autoridad que resuelve las reclamaciones presentadas contra las resoluciones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la administración de cuyos servicios dependen». A esta misma conclusión se llegó en el asunto decidido por sentencia el 31 de mayo de 2005, *Syfait* (22), donde la falta de independencia del órgano jurisdiccional dio lugar a la inadmisión de la cuestión prejudicial originada en el marco de un litigio entre sociedades farmacéuticas.

Es en el asunto *TDC*, en el que se pedía la interpretación de varios preceptos de la Directiva servicio universal (23), donde el requisito de independencia y la garantía de imparcialidad e inamovilidad se desarrollaron con una mayor precisión. Por su importancia a los efectos de nuestro trabajo, consideramos oportuno reproducir los términos en que se expresa el TJUE en el referido asunto:

«29. El concepto de independencia, que es inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (sentencia *RTL Belgium*, C-517/09, EU:C:2010:821, apartado 38 y jurisprudencia citada).

30. Este concepto consta de dos aspectos. El primer aspecto, externo, implica que el órgano esté protegido contra injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozcan (véanse, en este sentido, las sentencias *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, apartado 51, y *Torresi*, C-58/13 y C-59/13, EU:C:2014:2088, apartado 18).

31. El segundo aspecto, interno, se asocia al concepto de imparcialidad y se refiere a la 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 aquél. Este aspecto exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la aplicación estricta de la norma jurídica (sentencia *Wilson*, EU:C:2006:587, apartado 52 y jurisprudencia citada).

32. Estas garantías de independencia e imparcialidad postulan la existencia de reglas, especialmente en lo referente a la composición del órgano, así como al nombramiento, a la duración del mandato y a las causas de inhibición, recusación y cese de sus miembros, que permitan excluir toda duda legítima en el ánimo de los justiciables en lo que

(21) STJUE de 30 de mayo de 2002, *Walter Schmid*, (C-516/99, ECLI:EU:C:2002:313).

(22) STJUE de 31 de mayo de 2005, *Syfait*, (C-53/03, ECLI:EU:C:2005:333).

(23) STJUE de 9 de octubre de 2014, *TDC*, (C-222/13, ECLI:EU:C:2014:2265).

respecta a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad con respecto a los intereses en litigio (sentencia Wilson, EU:C:2006:587, apartado 53 y jurisprudencia citada). Para considerar cumplido el requisito relativo a la independencia del órgano de remisión, la jurisprudencia exige, en particular, que los supuestos de cese de los miembros de ese órgano estén previstos en disposiciones legales expresas (sentencia D. y A., C-175/11, EU:C:2013:45, apartado 97, y auto Pilato, C-109/07, EU:C:2008:274, apartado 24 y jurisprudencia citada)».

En base a estas consideraciones, mucho más estrictas que en sentencias anteriores, el TJUE entendió que el organismo remitente, no tenía carácter de órgano jurisdiccional, en el sentido del artículo 267 TFUE y, por tanto, no era competente para plantear la cuestión prejudicial. A partir de ese momento, el TJUE realiza el análisis de imparcialidad teniendo en cuenta los requisitos mencionados en el asunto *TDC* (24). A modo de ejemplo el asunto *Margarit Panicello* (25) donde el TJUE se pronuncia negativamente sobre el carácter de órgano jurisdiccional nacional del secretario judicial en el expediente de jura de cuentas, por considerar que la jurisdicción del órgano remitente no tiene carácter obligatorio, el procedimiento es de naturaleza administrativa y al tramitarlo el secretario judicial no cumple la exigencia de independencia considerada en su ámbito externo.

A la vista de lo anterior, no es de extrañar que esta interpretación más restrictiva haya sido tenida en consideración en la más reciente, el asunto *Banco de Santander*, en donde el TJUE afirma con claridad meridiana que el TEAC adolece del requisito de independencia que caracteriza a los órganos jurisdiccionales a quienes el art. 267 del TFUE faculta para plantear cuestión prejudicial en los términos que analizaremos de manera más detallada a continuación.

2.2. Evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: la Sentencia de 21 de enero de 2020, *Banco de Santander*, (C-274/14)

Como hemos venido señalando, la Sentencia de 21 de enero de 2020, *Banco de Santander*, declaró la inadmisión de la cuestión prejudicial planteada por el TEAC mediante la Resolución de 2 de abril de 2014, en un procedimiento seguido a instancia del Banco de Santander S.A., relativo a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero en caso de adquisición de participaciones extranjeras y la validez de la Decisión (UE) 2015/314 de la Comisión, de 15 de octubre de 2014. Si bien es cierto que la doctrina jurisprudencial desarrollada por el TJUE no es, ni mucho menos nueva, lo que sí constituye una novedad es que la interpretación jurisprudencial más restrictiva del criterio de independencia es aplicada, por vez primera, al supuesto específico de los TEA lo que comportó las consecuencias que venimos señalando.

(24) Véanse SSTJUE, de 6 de octubre de 2015, *Consorti Sanitari del Maresme*, (C-203/14, ECLI:EU:C:2015:664) y de 24 de mayo de 2016, *MT Højgaard y Züblin*, (C-396/14, ECLI:EU:C:2016:347).

(25) STJUE de 16 de febrero de 2017, *Margarit Panicello*, (C-503/15, ECLI:EU:C:2017:126). También se reproduce dicha doctrina en la STJUE de 27 de febrero de 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, (C-64/16, ECLI:EU:C:2018:117).

En la referida sentencia el TJUE confirma que el TEAC cumple con los 5 primeros criterios necesarios para tener la consideración de órgano jurisdiccional a efectos del art. 267 del TFUE. Esto es, el origen legal del órgano, la permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento y la aplicación por dicho organismo de normas jurídicas. En cambio, para el Tribunal europeo el problema se plantea en torno a la cuestión de si el TEAC responde al criterio de independencia. A dicha cuestión dedica la sentencia los apartados 57 a 63 a lo largo de los cuales desarrolla de manera genérica los requisitos sobre el concepto de independencia elaborados por el propio TJUE que, como ya señaló el Tribunal en el caso *TDC*, deben considerarse desde una doble perspectiva: externa e interna.

La independencia externa supone, según el TJUE, que el órgano en cuestión ejerce sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, estando así protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones. Además, para el TJUE, la independencia en su vertiente externa también es asociada al concepto de “inamovilidad” entendida como la facultad de que los jueces puedan permanecer en el ejercicio de sus funciones en tanto no hayan alcanzado la edad de jubilación forzosa o hasta que termine su mandato cuando este tenga una duración determinada. De esta manera, la inamovilidad se configura como una garantía inherente a la independencia judicial, puesto que tiene por objeto proteger la persona de quienes tienen la misión de juzgar. Si bien es cierto que el Tribunal entiende que la inamovilidad no tiene carácter absoluto, también señala que solo puede ser objeto de excepciones cuando existan motivos legítimos e imperiosos que lo justifiquen y siempre que se respete el principio de proporcionalidad (26).

La independencia interna se asocia por el TJUE al concepto de imparcialidad y se refiere a la objetividad 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 del proceso (27). En concreto, debe interpretarse como el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica. En la práctica, dichas exigencias se traducen en que el órgano jurisdiccional debe tener la calidad de tercero en relación con la autoridad que haya adoptado la decisión

(26) Así, el TJUE en el apartado 59 de la sentencia apunta que, « [...]se admite de manera general que los jueces puedan ser cesados si no reúnen las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones por motivo de incapacidad o de falta grave, observando los procedimientos establecidos al efecto». Para proseguir en el apartado 60 señalando que: «Así pues, la garantía de inamovilidad de los miembros de un órgano jurisdiccional exige que los supuestos de cese de los miembros de ese órgano estén previstos en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas 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». Respecto a tales exigencias, véase la STJUE de 24 de junio de 2019, *Comisión/Polonia*, (C-619/18, ECLI:EU:C:2019:531), apartado 76.

(27) En relación con tales consideraciones, así lo estableció ya la STJUE de 27 de febrero de 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, (C-64/16, ECLI:EU:C:2018:117), apartado 44.

recurrida. Para ello habrá que atender a la composición del órgano, al nombramiento, a la duración del mandato y a las causas de inhabilitación, recusación y cese de sus miembros, de tal manera que se excluya cualquier duda en el ánimo de los justiciables en lo que se refiere a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos, así como en su neutralidad con respecto a los intereses en litigio.

Pues bien, el Tribunal traslada esos criterios generales al caso que nos ocupa en los apartados 64 a 76, para llegar a la conclusión de que los TEA no son órganos independientes ni desde la perspectiva interna ni desde la externa, sobre la base de los argumentos que se exponen a continuación.

En primer lugar, desde el ámbito externo se considera que el TEAC carece de la independencia exigida como consecuencia de los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre dichos organismos y el Ministerio de Economía y Hacienda. Y es que, el art. 29.2 del Real Decreto 520/2005 (28) prevé que los Presidentes y Vocales del TEAC sean nombrados por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y por duración indefinida. De igual manera, estos preceptos señalan que los vocales de dicho organismo sean separados del cargo por el mismo procedimiento. Análoga situación se da respecto de los TEAR, cuyos miembros son nombrados y separados por el Ministro de Economía y Hacienda entre los funcionarios que se indican en una determinada relación y posteriormente pueden ser separados por ese mismo Ministro en virtud del art. 30.2 del Real Decreto 520/2005 (29).

A estos efectos, si bien es cierto que el TJUE recuerda que la inamovilidad no es un requisito de carácter absoluto, entiende que la separación del Presidente y los vocales de los TEA no se limita, como exige tal principio, a supuestos concretos y 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 (a modo de ejemplo, un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida reunir las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones). Por el contrario, el régimen de separación del Presidente y los vocales de los TEA no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial, sino que se les aplican únicamente las normas generales del Derecho admi-

(28) A cuyo tenor: «El presidente será nombrado y separado por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario y tendrá la categoría de director general del Ministerio de Economía y Hacienda.

Los vocales serán nombrados y separados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo y tendrán la condición de subdirectores generales del Ministerio de Economía y Hacienda».

(29) A cuyo tenor: «El presidente, los presidentes de sala desconcentrada, los presidentes de sala y los vocales serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. Se nombrarán presidentes de sala cuando el número de reclamaciones o alguna otra circunstancia lo aconseje, y presidentes de sala desconcentrada cuando esta se haya creado».

nistrativo y, en particular, el Estatuto Básico del Empleado Público. Así, pese a que tanto la LGT (art. 228.1) (30) como el Real Decreto 520/2005 (arts. 29.9 y 30.12) (31) proclaman la independencia funcional de dichos órganos, en realidad la separación de sus puestos o la anulación de sus nombramientos no se ven acompañadas de garantías especiales, resultando en que el sistema no tenga entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEA. En palabras del Tribunal, «de ello se deduce 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», a diferencia de lo que sucede en relación con otros organismos con quien el TJUE compara a los TEA (32).

En segundo lugar, desde una perspectiva de independencia interna, el TJUE comienza poniendo de manifiesto la separación funcional dentro del Ministerio de Economía y Hacienda entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación y los TEA, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios.

(30) A cuyo tenor: «El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias».

(31) Según el art. 29.9 de Real Decreto 520/2005, relativo al TEAC: «Todos los miembros del pleno o de las salas, así como los órganos unipersonales, ejercerán con total independencia, y bajo su responsabilidad, las funciones que tengan legalmente atribuidas y las restantes que les pueda asignar el presidente».

Y en idénticos términos se expresa el art. 30.12 en relación con los tribunales económico-administrativos regionales, locales, las salas desconcentradas y las dependencias provinciales y locales, cuando afirma que: «Todos los miembros del pleno o de las salas, así como los órganos unipersonales, ejercerán con total independencia, y bajo su responsabilidad, las funciones que tengan legalmente atribuidas y las restantes que les pueda encomendar el presidente del tribunal o el presidente de la sala desconcentrada».

(32) A este respecto, el TJUE compara la situación de los miembros de los TEA con supuestos de hecho similares en los apartados 70 y 71: «Desde este punto de vista, la situación de los miembros de los TEA, y en particular del TEAC, se distingue, por ejemplo, de la del organismo remitente en el asunto en que recayó la sentencia de 6 de octubre de 2015, *Consorti Sanitari del Maresme*, (C-203/14, EU:C:2015:664), en el sentido de que, como indican los apartados 11 y 20 de dicha sentencia, los miembros de dicho organismo disfrutaban, a diferencia de los miembros de los TEA, de una garantía de inamovilidad, mientras dure su mandato, que sólo admite excepciones por causas expresamente enumeradas por ley. Del mismo modo, los TEA, y en particular el TEAC, se distinguen del organismo remitente en el asunto en que recayó la sentencia de 24 de mayo de 2016, *MT Højgaard y Züblin*, (C-396/14, EU:C:2016:347). Como indican los apartados 29 a 31 de dicha sentencia, 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».

Ahora bien, el mecanismo del recurso extraordinario ante la Sala Especial para unificación de doctrina (art. 243 LGT) (33) pone en entredicho la imparcialidad de estos tribunales. Así, el Tribunal cuestiona que el TEAC tenga la condición de tercero con respecto a los intereses en litigio al resultar 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. En este sentido, se señala que corresponde en exclusiva al Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda interponer ese recurso extraordinario contra las resoluciones del TEAC con las que esté en desacuerdo. El propio Director General de Tributos será miembro de la sala de ocho personas que habrá de conocer de dicho recurso, al igual que el director general o el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso extraordinario. Así pues, tanto el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que es quien ha interpuesto el recurso extraordinario contra la resolución del TEAC, como el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que hubiera dictado el acto a que se refiere dicha resolución forman parte de la Sala Especial del TEAC que conoce de dicho

(33) El art. 243 de la LGT regula el recurso extraordinario para la unificación de doctrina en los siguientes términos:

«1. Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

Dicho recurso extraordinario también podrá ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

2. Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que estará compuesta por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General o Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se entenderán realizadas a los órganos equivalentes o asimilados de dicha Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

3. La resolución que se dicte se adoptará por decisión mayoritaria de los integrantes de la Sala Especial. En caso de empate, el Presidente tendrá siempre voto de calidad.

4. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable.

5. La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía».

recurso. De ello puede desprenderse que el órgano juzgador no guarda la posición de un tercero independiente desvinculado al objeto y a la causa que debe juzgar. Y es que, como señala el TJUE en el apartado 76 de la referida sentencia «esas características del recurso extraordinario para la unificación de doctrina que puede interponerse contra las resoluciones del TEAC ponen de relieve 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 dictado las resoluciones impugnadas ante él», para concluir que «la existencia de tales vínculos se opone a que se le reconozca al TEAC la cualidad de tercero en relación con dicha Administración». A todo ello se une, además, la vinculación de los TEA a la doctrina resultante del referido recurso extraordinario para la unificación de doctrina según lo establecido en el art. 243.5 LGT. De modo que la referida doctrina emanada de un recurso extraordinario respecto del cual el TJUE advierte importantes reparos en cuanto al cumplimiento de las oportunas garantías de independencia termina proyectándose y con carácter vinculante, respecto de los demás TEA.

A la vista de lo anterior, el TJUE llega a la conclusión de que no puede calificarse a los TEA como órganos jurisdiccionales a efectos del artículo 267 TFUE. Conclusión que no extrañó a la doctrina de nuestro país que ya venía advirtiendo sobre la posible falta de independencia de los TEA a efectos del TFUE, tal y como pone de manifiesto Concellón Fernández (2020: 643).

No obstante, como señala el apartado 78 de la citada sentencia, que los TEA no sean órganos jurisdiccionales a efectos del artículo 267 TFUE «no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales». A estos efectos, el TJUE recuerda que, la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los TEA en el procedimiento económico-administrativo de reclamación permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen de la facultad, o, en su caso, tienen 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 (34).

(34) Tales conclusiones ya fueron apuntadas en el apartado 19 de las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio presentadas el 7 de octubre de 1999, *Gabalfrisa*, (C-110/98 a C-147/98), en las que se afirmaba que «negar al órgano remitente la calificación de “órgano jurisdiccional” a efectos del mecanismo de remisión prejudicial no puede producir la consecuencia de perjudicar la aplicación uniforme del Derecho comunitario, puesto que, en la presente ocasión, según declara la recién citada sentencia en su apartado 79: “(...) la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los TEA en el procedimiento económico-administrativo de reclamación permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen de la facultad, o, en su caso, tienen 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”». Para más información véase Merino Jara (2020: 186).

Pues bien, el propio TEAC en su Resolución de 26 de febrero de 2020 acata la doctrina jurisprudencial del TJUE y declara su incapacidad para plantear cuestiones prejudiciales a la vez que recuerda que lo anterior no le exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones del ordenamiento comunitario dotadas de efecto directo (35).

Para concluir este apartado debe resaltarse que las conclusiones alcanzadas por el TJUE son extrapolables *mutatis mutandis* al resto de Tribunales Económico-Administrativos de España. Esto es, tanto a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, como a los Municipales, así como al Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra.

3. LA INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: REACCIONES NORMATIVAS Y PROPUESTAS DOCTRINALES

La jurisprudencia que se acaba de analizar en el apartado anterior tiene unos efectos claros en el ordenamiento jurídico español; pues evidencia la imposibilidad de que los TEA planteen cuestiones prejudiciales ante el TJUE para dilucidar las dudas que se planteen en relación con la interpretación del Derecho de la Unión Europea. Desde un plano normativo estrictamente estatal, el art. 237.3 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) contempla de manera explícita la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales en el ámbito tributario (36). Lo mismo sucede respecto de la normativa foral navarra. En efecto, el art. 43 del Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en Materia de Revisión de Actos en Vía Administrativa, regulaba

(35) Resolución del TEAC, de 26 de febrero de 2020, (JT 2020\310).

(36) Según el referido precepto:

«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 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».

la cuestión prejudicial a plantear por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra (37) (en adelante TEAFNA). La normativa que acaba de ser transcrita en nota a pie colisiona abiertamente con la jurisprudencia del TJUE, lo que a nivel foral motivó una modificación normativa operada por el Decreto Foral 15/2021, de 17 de febrero, por el que, entre otras medidas, se deroga el referido art. 43 del Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

Ahora bien, una modificación de esta índole no se ha realizado en el ámbito estatal. La inacción del legislador estatal parece implicar que la respuesta normativa a la jurisprudencia del TJUE pasa por asumir de manera implícita la incapacidad de los TEA de plantear cuestión prejudicial. Y a la misma conclusión habrá de llegarse si se examina con detenimiento el sentido de la revisión de la normativa foral. Sin embargo, el examen detenido de la normativa foral navarra nos proporciona un buen ejemplo del erróneo entendimiento que se ha hecho de la jurisprudencia del TJUE examinada en epígrafes anteriores y de cómo, en este caso el ejecutivo foral, renuncia abiertamente a acometer una modificación de mayor calado de la regulación del TEAFNA que redunde en una mayor

(37) Según el referido precepto:

«1. Si para el cumplimiento de las funciones asignadas tanto en la Ley Foral General Tributaria como en este Reglamento el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra estima necesaria la presentación de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con su normativa, se concederá un plazo de quince días tanto a la persona reclamante como a la Administración tributaria que dictó el acto administrativo impugnado para que formulen las alegaciones que consideren oportunas en relación, exclusivamente, con la oportunidad de dicho planteamiento, acompañando al escrito remitido los motivos por los que el Tribunal estima procedente su planteamiento.

2. Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea 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 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 55 de la Ley Foral General Tributaria, cómputo que continuará una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada.

3. Si una vez planteada la cuestión prejudicial, el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra entendiese necesaria la presentación de alegaciones complementarias o reformulaciones de la cuestión prejudicial, o el desistimiento de la misma, concederá un plazo común de diez días a la persona reclamante y a la Administración tributaria para que aleguen lo que estimen oportuno, acompañando la correspondiente motivación.

4. A los efectos de entender recibida en el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra la resolución de la cuestión planteada, se entenderá que ello se ha producido con su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la versión en castellano. El levantamiento de la suspensión se notificará a la persona reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto de cada uno de los procedimientos que hayan sido objeto de suspensión como consecuencia del planteamiento de la cuestión prejudicial.

5. Se considera órgano competente de la Administración tributaria la Dirección Gerencia del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra».

garantía de los derechos de los obligados tributarios y una mejora en la tutela judicial efectiva de estos órganos administrativos.

Por otro lado, un destacado sector de la doctrina sí ha reaccionado ante la jurisprudencia emanada del TJUE y ha propuesto interesantes modificaciones de la vía de reclamación económico–administrativa, incluso su supresión, que serán también objeto de examen detallado en esta parte de nuestro trabajo.

De ese modo, en los siguientes epígrafes nos proponemos analizar de manera crítica las reacciones del legislador español y de la doctrina ante la jurisprudencia del TJUE. Conviene avanzar que, a nuestro modo de ver, ninguna de las respuestas ofrecidas resulta enteramente satisfactoria. De ahí que en un apartado posterior expongamos una propuesta que consideramos más acorde con las garantías procesales de los obligados tributarios.

3.1. Modificaciones llevadas a cabo hasta la fecha en el ordenamiento jurídico español

Como ya hemos advertido, la normativa estatal prevé de manera explícita la facultad para que los TEA puedan plantear cuestiones prejudiciales en el art. 237 apartado tercero de la LGT. Este mismo precepto preveía el desarrollo reglamentario de un procedimiento al efecto. Cumpliendo con este mandato, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, incorpora el art. 58 bis que regula el planteamiento por el TEA de la cuestión prejudicial (en concreto, en el capítulo II del Título IV) (38). Pues bien, la respuesta, al menos hasta el momento de redactar estas líneas, ha sido la de mantener la regulación actual sin plantearse, en ningún momento, revisar la actual regulación de los órganos administrativos en aras a la consecución de mejoras sustantivas, precisamente, a la luz de la doctrina emanada por el TJUE y dotarles de mayor independencia (artículos 29.2 y 30.2 del Real Decreto 520/2005 y artículo 243 de la LGT). De modo que el resultado es claro, pese a que no se hayan producido cambios normativos, como señalan González González (2021: 425) y Ramos Herrera (2021: 540), estos preceptos quedan ahora sin aplicación práctica.

Por otro lado, en la Comunidad Foral de Navarra, como hemos avanzado, la normativa foral preveía en el art. 43 del Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, la posibilidad de que el TEAFNA plantease cuestión prejudicial ante el TJUE bajo determinadas circunstancias. Ante esta situación el ejecutivo foral valoró los efectos de la doctrina del TJUE en la regulación foral de la revisión de actos en vía administrativa y decidió acometer las modificaciones que consideró oportunas, mediante la aprobación del Decreto Foral 15/2021, de 17 de febrero. Según advierte la norma foral «la reciente Sentencia del TJUE que limita la posibilidad de interponer cuestiones prejudiciales ante el mismo por parte de los Tribunales Económico–Administrativos al no ser considerados como “órgano jurisdiccional” a efectos de lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión

(38) Precepto añadido por el artículo único.Trece del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre.

Europea (véase la Sentencia dictada el día 21 de enero de 2020 en asunto C-274/14) por no considerarlos independientes, hacen apreciar la conveniencia de actualizar el mismo para adaptarlo a las necesidades detectadas». Y como consecuencia de ello, el ejecutivo foral decidió suprimir la facultad de plantear la cuestión prejudicial del TEAFNA en todos los preceptos que regulan los procedimientos de revisión (es decir, la modificación del capítulo VII, del título IV, de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, sobre la revisión en vía administrativa). De esta manera, a nivel foral, cuando el objeto de una reclamación económico-administrativa sea una vulneración del Derecho de la Unión que no sea indubitada, ya sea como señala Rovira Ferrer (2020: 5) por no existir jurisprudencia consolidada o porque de su interpretación se den dudas razonables, el TEAFNA no tendrá otra opción que declararse incompetente para su resolución.

Llegados a este punto, debemos hacer referencia al Dictamen del Consejo de Navarra evacuado, precisamente, como consecuencia del Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, en el que se proyectaba la supresión de la facultad del TEAFNA para plantear dicha cuestión (39). Porque al hilo del análisis de la justificación dada por el ejecutivo para modificar dicho Reglamento, el Consejo de Navarra pone de manifiesto, a nuestro juicio con bastante acierto, que la jurisprudencia del TJUE recaída en el asunto *Banco Santander* puede resultar equívoca en cuanto a su alcance ya que el Tribunal de Justicia no realiza una restricción genérica y absoluta a la facultad de los TEA de plantear una cuestión prejudicial, como parece ser entendido por el ejecutivo foral, entre otras razones porque el Tribunal europeo carece de competencias para ello.

En efecto, tal y como señala el Consejo de Navarra, en virtud de lo dispuesto por el artículo 267 del TFUE, el TJUE es competente para pronunciarse, con carácter prejudicial, tanto sobre la interpretación de los Tratados como sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. De lo anterior, puede extraerse que rebasa las competencias del mismo afirmar o negar, la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales por parte de los TEA. Por el contrario, al Tribunal de Justicia le corresponde desarrollar los requisitos que debe cumplir un determinado órgano de un Estado miembro para tener la posibilidad o, en su caso, la obligación de plantear dicha cuestión prejudicial. Dependiendo de la configuración jurídica del órgano nacional en cuestión cabrá determinar si se cumplen o no las condiciones previstas por el Derecho de la Unión Europea para gozar de la referida facultad de interponer una cuestión prejudicial (40).

De ese modo, en su Sentencia de 21 de enero de 2020, el TJUE se pronuncia sobre la interpretación del concepto “órgano jurisdiccional” empleado por el referido artículo 267 del TFUE. Tal y como se ha señalado, para determinar si el organismo remitente tiene la condición de “órgano jurisdiccional” a efectos de dicho precepto habrá que atender únicamente al Derecho de la Unión y para ello el Tribunal de Justicia tiene en cuenta una serie de factores (el origen legal del organismo, su permanencia, el carácter obligatorio

(39) Consejo de Navarra (2021).

(40) Consejo de Navarra (2021: 12, *et seq.*).

de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del organismo de normas jurídicas y finalmente su independencia). Pues bien, parece que, tras el análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el ejecutivo foral ha llegado a la conclusión de que los TEA, y de manera más específica el TEAFNA, carecen de la independencia necesaria para tener la consideración de órgano jurisdiccional a efectos del artículo 267 del TFUE y ha considerado necesario acometer las oportunas modificaciones en la normativa reguladora de tal facultad para derogarla como consecuencia lógica de la referida jurisprudencia europea.

Sin embargo, a nuestro entender, se ha malentendido el alcance de la jurisprudencia del TJUE ya que, como se ha señalado, los efectos de la posición del Tribunal de Justicia no pasan necesariamente por denegar la facultad de plantear la cuestión prejudicial a los TEA. Al contrario, tal y como afirma el propio Consejo de Navarra, hay diferentes alternativas de reforma que comportarían importantes ventajas (41) y que no parecen ser atendidas por el ejecutivo foral, en línea con el planteamiento derivado de la inacción a nivel estatal, que asume sin más el que los TEA carezcan de la referida facultad.

En definitiva, debe subrayarse que en lugar de resignarse y mantener la regulación actual de manera que queda vacía de contenido –como se ha hecho a nivel estatal– o modificarla para aclarar que estos órganos administrativos no pueden plantear cuestión prejudicial –como se ha hecho a nivel foral navarro–, cabe explorar otras alternativas que redunden en una mejora de nuestro sistema tributario. Esto último es, precisamente, lo que ha hecho un sector autorizado de nuestra doctrina cuyos planteamientos pasamos a analizar en el apartado siguiente.

3.2. Propuestas alternativas realizadas por la doctrina

En el ordenamiento jurídico español se da la peculiaridad de que, en el ámbito tributario, aquellos obligados que pretendan acudir a la vía judicial, para dirimir los conflictos que mantengan con actuaciones de la Administración Tributaria deben plantear, con carácter previo y obligatorio, una reclamación económico–administrativa para agotar la vía administrativa y de ese modo, abrir la posibilidad de acudir a la vía judicial. De esta manera, la reclamación económico–administrativa se erige en una vía específica para impugnar los actos tributarios, sustituyendo así la vía del procedimiento administrativo común (recurso de alzada). La existencia de este procedimiento económico–administrativo propio y específico de la materia tributaria responde a las peculiaridades que caracterizan la actividad de la Administración Tributaria cuyo objeto no es otro que salvaguardar el interés general a través de, entre otros, el principio de autotutela. Ahora bien, con el paso de los años las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes han ido evolucionando y el proceso, que en un primer momento giraba en torno a una serie de medidas para salvaguardar el interés de las arcas públicas, ha ido incorporando una serie de medidas dirigidas también a salvaguardar y garantizar los derechos de los contribuyentes. De especial relevancia a estos efectos resulta el artículo 24 de la Constitución Española al expresar que «todas las personas tienen derecho a obtener la tutela

(41) Consejo de Navarra (2021: 12, *et seq.*).

efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión». El Tribunal Constitucional se ha encargado de integrar en el ámbito objetivo de este precepto no sólo a los órganos del poder judicial sino a todos aquellos que aplican la Ley y hacen cumplirla, lo que de manera inexorable incluye también a la Administración Tributaria y a los TEA (42).

Pues bien, aunque la Sentencia de 21 de enero de 2020 concluya que, en todo caso, se podrá plantear la necesaria cuestión prejudicial en la posterior vía judicial, garantizando de esta manera la interpretación homogénea del Derecho de la Unión, negar la competencia de los TEA para plantear la cuestión prejudicial en tales supuestos, a nuestro entender, es menos acorde con las garantías procesales de los contribuyentes y, en especial, con el respeto del derecho a la tutela judicial efectiva, que otro tipo de alternativas que analizaremos en este apartado (43).

Porque el Tribunal Constitucional ha venido señalando que «el derecho a la tutela judicial efectiva puede verse conculcado por aquellas normas que impongan condiciones impositivas u obstaculizadoras del acceso a la jurisdicción, siempre que los obstáculos legales sean innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador en el marco de la Constitución» (44). En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo al afirmar que no es necesario agotar la vía administrativa pudiendo acudir directamente a la vía contencioso-administrativa en aquellos casos en que las pretensiones del recurrente no se puedan alcanzar en vía administrativa y, por ende, dichos recursos sean ineficaces e inútiles. En palabras del Tribunal Supremo «si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción jurisdiccional [*vid.* SSTC 108/2000 (RTC 2000, 108) (ES:TC:2000:108 ; FJ 4º), 275/2005 (ES:TC:2005:275; FJ 4º) y 75/2008 (ES:TC :2008:75; FJ 4º)], que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del artículo 106.1 CE, que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas [*vid.* STC 238/1992 (RTC 1992, 238) (ES:TC:1992:238; FJ 6º)], plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica» (45).

(42) Ministerio de Hacienda (2007).

(43) Como ya se ha señalado, tal garantía se encuentra reconocida no sólo en el art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, sino también en el art. 24 de la CE, y los arts. 6 y 13 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

(44) SSTC 73/2004, de 22 de abril, (ECLI:ES:TC:2004:73) y 29/2010, de 27 de abril, (ECLI:ES:TC:2010:29).

(45) STS 815/2018, de 21 de mayo, (ES:TS:2018:2054).

A estos efectos, para dotar de contenido a este derecho, tradicionalmente, se ha venido ligando al principio de efectividad que en palabras del TJUE prohíbe, «hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario» (46). Trasladando tal principio al caso que nos ocupa y, como señala Rovira Ferrer (2020: 14), considerando que las entidades locales están constreñidas a aplicar la normativa que no sea declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional y que carecen de competencia tanto para entrar a valorar su corrección como para presentar la oportuna cuestión de inconstitucionalidad, la exigencia a los obligados tributarios de cargar con los costes económicos y temporales de un procedimiento que resultará del todo ineficaz y prescindible, impidiéndoles el acceso directo a la vía judicial, constituye una obligación desproporcionada y carente de todo sentido, que limita de forma totalmente innecesaria e injustificada el derecho a la tutela judicial efectiva. De esta manera, Rovira Ferrer (2020: 14) termina concluyendo que la incompetencia de los TEA llevaría a soportar a los obligados tributarios que alegaran la vulneración del Derecho de la UE por parte de una norma, una dilación de hasta un año en el proceso, haciendo su posición menos ventajosa respecto de aquellos obligados que cuestionaran directamente su constitucionalidad.

A la vista de lo anterior, la doctrina española se encuentra dividida y diversas opciones de reforma han sido planteadas.

En primer lugar, hay un sector de la doctrina que, efectivamente, apoya la supresión de la facultad de los TEA para plantear la cuestión prejudicial ante el TJUE y, en consecuencia, la modificación de los preceptos que regulan dicha facultad –opción elegida por el ejecutivo foral navarro– (47). Ahora bien, tal y como apunta Mata Sierra (2020: 61–87), no debe perderse de vista que el hecho de que los TEA no se encuentren entre los órganos a los que el artículo 267 del TFUE reconoce legitimación para interponer cuestiones prejudiciales ante el TJUE, implica un considerable retraso en el acceso al referido órgano jurisdiccional dado que habrá que recurrir a la vía contencioso–administrativa para solicitar al Tribunal competente que presente tales cuestiones (48).

Por ello, una segunda corriente doctrinal se ha posicionado a favor de reconsiderar la obligatoriedad de la vía económico–administrativa con el objeto de convertirla en un mecanismo que respete de manera más eficiente las diferentes garantías procesales (49). A favor de otorgar carácter potestativo a las reclamaciones económico–administrativas se

(46) Principio que, también según el TJUE, se encuentra estrechamente vinculado al principio de equivalencia, se ha definido por el TJUE como la exigencia de que «la regulación procesal de las acciones destinadas a garantizar la tutela de los derechos que el ordenamiento jurídico comunitario confiere a los justiciables no debe ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna». A estos efectos véase entre otras, STJUE de 13 de marzo de 2007, *Unibet (London) Ltd y Unibet (International) Ltd vs. Justitiekanslern*, (C–432/05, ECLI:EU:C:2006:755), apartado 43.

(47) *Vid.* Falcón y Tella (2020).

(48) Como señala la autora esta situación en la mayoría de las ocasiones dilatará bastante tiempo la posibilidad de acudir a la Justicia europea.

(49) Esta tercera vía es la opción que han justificado autores como Rovira Ferrer (2020: 7, *et seq*); Almudí Cid (2020: 10); o Muleiro Parada (2020).

ha manifestado Merino Jara (2020: 187) al entender que de esta manera los interesados obtendrían antes una respuesta judicialmente fundada en la que se considerara el derecho aplicable de la Unión Europea. Y es que, tal y como apunta Almudí Cid (2020: 10), el acceso directo del contribuyente a la vía contencioso-administrativa sería la opción que más se acomodaría a lo señalado por el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de mayo de 2018. Dicha sentencia, dictada en relación con un recurso presentado directamente ante un juzgado de lo contencioso-administrativo en el que se alegaba la inconstitucionalidad de un tributo municipal, advertía que obligar al contribuyente a agotar la vía administrativa cuando invoca cuestiones relacionadas con el Derecho de la Unión sobre las que no podrán pronunciarse los órganos económico-administrativos, al resultar imprescindible que se pronuncie el Tribunal de Justicia, previo planteamiento de una cuestión prejudicial, vulnera claramente el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE (50). De igual manera, como Rovira Ferrer (2020: 18) ha señalado, el respeto al derecho a la tutela judicial efectiva exige que, en tales casos, no se requiera el necesario agotamiento de la vía económico-administrativa y se permita el acceso directo a la vía judicial. En palabras de la autora, «de no ser así, se estaría convirtiendo la obligación de acudir a los mismos en una demora injustificada, inútil, ineficaz y contraria a la propia economía procesal, lo mismo que ocurriría, debido a su incompetencia para valorar la legalidad intrínseca de las normas, si no se permitiera ante la potencial vulneración del Derecho de la UE por parte de una disposición interna (exigiéndolo, además, aquí los principios de equivalencia y efectividad)» (51).

Finalmente, un último grupo de autores como Ramos Herrera (2021: 540), Rovira Ferrer (2021: 565) o Calvo Vérguez (2021), han señalado la necesidad de afrontar un cambio normativo con el objeto de reformar el régimen jurídico de los TEA de manera que se garantice la debida independencia de dichos órganos. Así, al reformar los aspectos cuestionados por el TJUE se cumpliría con las exigencias de justicia tributaria que establece el Derecho de la Unión Europea.

Como consecuencia de lo expuesto hasta ahora, a nuestro juicio, la opción que consideramos más adecuada *de lege ferenda*, pasaría por la modificación de toda la normativa legal y reglamentaria, para alcanzar la independencia de los órganos económico-administrativos que actualmente es negada por el TJUE, de modo que con el status adecuado se les habilite para poder plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE. En concreto, tales modificaciones supondrían la revisión de la designación de los miembros de los órganos económico-administrativos y el recurso extraordinario para unificación de doctrina, en los términos que serán objeto de análisis en el siguiente apartado de nuestro trabajo.

(50) STS 815/2018, de 21 de mayo de 2018 (ES:TS:2018:2054).

(51) Misma posición es adoptada por Muleiro Parada (2020: 6), quien señala que «en otro caso, se produciría un claro resentimiento en otra de las garantías procesales de la tutela judicial efectiva, como es el plazo razonable de los procesos o procedimientos». Además, tal y como apunta Mata Sierra (2020: 83) no hay que olvidar que también se dan posiciones más extremas que abogarían por la supresión de la vía económico-administrativa.

4. LA NECESARIA INDEPENDENCIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS PARA ALCANZAR LA CONSIDERACIÓN JURÍDICA DE “ÓRGANOS JURISDICCIONALES” A EFECTOS DEL ARTÍCULO 267 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA: HACIENDO DE LA NECESIDAD VIRTUD

Tal y como se ha venido avanzando, en nuestra opinión la doctrina asentada por el TJUE nos brinda una oportunidad inmejorable para llevar a cabo una serie de reformas que permitan dotar de mayor independencia a nuestros TEA. En concreto, a la luz de la doctrina emanada por el TJUE sería necesario acometer las modificaciones necesarias que permitieran a los TEA ser independientes tanto desde el punto de vista externo, como desde el punto de vista interno.

En la práctica, para ejecutar la opción descrita, se hace necesario llevar a cabo una serie de modificaciones normativas que afectarían tanto al Real Decreto 520/2005, como a la Ley General Tributaria (52).

De un lado, tal y como indica el TJUE, a nivel externo, los TEA no son independientes porque carecen de la debida autonomía en el desarrollo de sus funciones dadas las normas de selección y nombramiento que tienen los vocales y presidentes de sala, así como por la dependencia jerárquica y presupuestaria que existe respecto del Ministerio de Hacienda. Para solventar esta falta de independencia, a nivel normativo sería necesario modificar los artículos 29.2 (TEAC) y 30.2 (TEAR) del Real Decreto 520/2005 que desarrollan lo anterior en los siguientes términos (53):

«Art. 29.2. El Tribunal Económico–Administrativo Central.

2. El presidente será nombrado y separado por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario y tendrá la categoría de director general del Ministerio de Economía y Hacienda.

Los vocales serán nombrados y separados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo y tendrán la condición de subdirectores generales del Ministerio de Economía y Hacienda».

«Artículo 30. Los tribunales económico–administrativos regionales, locales, las salas desconcentradas y las dependencias provinciales y locales.

2. El presidente, los presidentes de sala desconcentrada, los presidentes de sala y los vocales serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. Se nombrarán presidentes de sala cuando el número de reclamaciones o alguna otra circunstancia lo aconseje, y presidentes de sala desconcentrada cuando esta se haya creado».

(52) Así como a la normativa correspondiente de ámbito foral.

(53) Nótese que en el caso del TEAFNA habría que volver a modificar el capítulo VII, del título IV, de la Ley Foral General Tributaria sobre la revisión en vía administrativa.

En concreto, procedería efectuar las modificaciones oportunas para evitar que el Presidente y los vocales del TEAC sean nombrados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y por duración indefinida a la vez que tanto el Presidente como los vocales del TEAC puedan ser separados con arreglo al mismo procedimiento, es decir, por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda. A estos efectos, Calvo Vérguez (2021) considera que la independencia funcional de los TEA se vería reforzada no sólo a través de la reforma del sistema de nombramiento de su Presidente sino también dotando a estos Tribunales de mayores medios materiales y humanos.

En este sentido, debe resaltarse que la falta de independencia orgánica no parece ser un obstáculo para el TJUE. A modo de ejemplo, la situación de los miembros de los TEA, y en particular del TEAC, se distingue, por ejemplo, de la del organismo remitente en el asunto *Consorti Sanitari del Maresme* (54) (Tribunal Catalán de Contratos del Sector Público) en el sentido de que, como exponen los apartados 11 y 20 de dicha resolución, los miembros de dicho organismo disfrutaban, a diferencia de los miembros de los TEA, de una garantía de inamovilidad, mientras dure su mandato, que sólo admite excepciones por causas expresamente tasadas por ley. En concreto, el Decreto que regula dicho organismo establece que los miembros del Tribunal Catalán de Contratos del Sector Público son inamovibles, aunque pueden ser removidos o cesados por alguna de las causas siguientes: defunción; finalización del mandato sin reelección; renuncia; pérdida de la condición de funcionario o funcionaria; incumplimiento grave de sus obligaciones; incapacidad sobrevinida para el ejercicio del cargo; y pérdida de la nacionalidad. De esta manera, se garantiza que el Tribunal ejerce sus funciones con total respeto a la objetividad y a la imparcialidad frente a las partes en litigio y a sus respectivos intereses en relación con el objeto del litigio.

Del mismo modo, podemos encontrar ejemplos de organismos administrativos en el ámbito del Derecho comparado que resultan de utilidad a nuestros efectos. Así, la composición de los TEA se distingue claramente de la del organismo remitente en el asunto *MT Højgaard y Züblin* (55). En este último caso el Tribunal danés se compone por un presidente y varios vicepresidentes, que constituyen la presidencia (asumida por jueces de tribunales de primera instancia y de tribunales regionales superiores) y por varios expertos. No obstante, la presidencia es paritaria, en el sentido de que, en su composición ordinaria, este órgano está formado por un miembro de la presidencia, que actúa como presidente, y por un experto. Además, sus decisiones se adoptan por mayoría simple de votos y el presidente tiene voto de calidad en caso de empate. Como consecuencia, los miembros de ese órgano procedentes del cuerpo danés de magistrados disponen en cualquier circunstancia de la mayoría de los votos y, por ende, de un peso preponderante en la toma de decisiones de dicho órgano. No sólo eso, sino que los miembros del órgano remitente que tienen el estatuto de magistrados gozan de protección particular contra la remoción, protección que se extiende asimismo al cumplimiento de las funciones de

(54) STJUE, de 6 de octubre de 2015, *Consorti Sanitari del Maresme*, (C-203/14, ECLI:EU:C:2015:664).

(55) STJUE, de 24 de mayo de 2016, *MT Højgaard y Züblin*, (C-396/14, ECLI:EU:C:2016:347), apartados 29-32.

miembro de la presidencia del órgano remitente. Dada la mayoría de los votos de que disponen los miembros del órgano remitente que, por su condición de magistrados, gozan de esta protección particular, el hecho de que algunos expertos de ese órgano no gocen de la misma protección no pone en tela de juicio la independencia de dicho órgano.

En nuestra opinión, trasladar *mutatis mutandis* las soluciones anteriores al caso de los TEA, por ejemplo, garantizando su inamovilidad con la lógica excepción de las causas enumeradas de manera taxativa en la ley, permitiría dotar a estos Tribunales de la necesaria independencia funcional que evite presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre sus miembros. Y de ese modo, se les dotaría de la necesaria independencia externa exigida por la doctrina jurisprudencial del TJUE.

Por otro lado, en el ámbito interno, el TJUE entiende que el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, pese a su carácter excepcional, pone de manifiesto el fuerte control y la dirección que tiene el ejecutivo sobre los TEA. En concreto, resultan especialmente conflictivos los apartados 1 y 2 del artículo 243 LGT que se reproducen a continuación:

«1. Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

Dicho recurso extraordinario también podrá ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía».

«2. Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que estará compuesta por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General o Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se entenderán realizadas a los órganos equivalentes o asimilados de dicha Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía».

A la luz de la jurisprudencia del TJUE que ya hemos analizado, resultaría necesario modificar los apartados transcritos para suprimir que el recurso extraordinario para la unificación de doctrina pueda ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos contra las decisiones del TEAC «esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones» y que, posteriormente, dicho recurso sea resuelto por una Sala especial conforma-

da por el propio Director General de Tributos y otros Directores generales de la propia AEAT. De esta manera se evitaría poner en tela de juicio la independencia interna y, por ende, la imparcialidad de los TEA; acomodando la regulación a la doctrina emanada del Tribunal Europeo.

De ese modo se fortalecería de manera sustantiva la función que desempeñan actualmente los TEA cuyo impacto positivo consideramos oportuno destacar. Porque su *raison d'être* se ha justificado tradicionalmente en la obtención de una mayor rapidez y simplificación administrativa en el procedimiento de revisión. Esto se debe, especialmente, a su gratuidad, a la no necesidad de asistencia letrada y, en definitiva, a la reducción de los plazos que su adecuada intervención puede suponer. Como resultado, se logra abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los obligados tributarios, fomentando así el respeto al derecho a la tutela judicial efectiva (56). En este sentido suscribimos las palabras de González González (2021: 421) cuando señala que, «[p]arece, sin embargo, olvidarse o no tener en cuenta que mientras la reclamación económico-administrativa es un procedimiento gratuito, que no requiere la participación de abogado y procurador, el procedimiento contencioso-administrativo no lo es (siendo además necesario el nombramiento de abogado y procurador) con lo que ello puede tener de desalentador».

También procede resaltar la función de autocontrol que ejercen los TEA para unificar la actividad de la Administración tributaria y filtrar sus funciones. Y es que, gracias a la actuación de los TEA se evita el colapso de la vía contencioso-administrativa, no sólo por el coste que comporta el acceso a la misma, así como por el volumen de las reclamaciones presentadas, sino también por todos los recursos judiciales que la actuación previa de los TEA impide que se acaben presentando y por la exhaustiva tarea que, en caso de que se interpongan, han hecho ya con carácter previo. A modo de ejemplo, en el ejercicio 2020 se alcanzó una entrada de 189.358 reclamaciones que fue correspondida con la resolución de 233.238 reclamaciones (57). Tal y como señala el Ministerio de Hacienda, en torno al 88 por 100 de las reclamaciones interpuestas se resuelven definitivamente en los TEA sin que se remitan a la esfera judicial. Ya sea porque la reclamación es estimada (total o parcialmente), ya sea porque en el supuesto de una resolución desestimatoria, los fun-

(56) Ministerio de Hacienda (2007: 3). Como se señala en el referido informe: «En otras palabras, los Tribunales Económico-Administrativos son una expresión del propio autocontrol de la Administración en cuyo complejo orgánico se integran y, además constituyen, precisamente por su independencia funcional, una cierta garantía para el contribuyente en cuanto vienen a ser, como señalaba el preámbulo del Reglamento de Procedimiento de 1996, “pieza esencial para lograr, gracias a la existencia de unos órganos especializados y a unos mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva de los derechos del ciudadano sin obligarle a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia, no siempre justificado o posible por razones de costes económicos”».

(57) Ministerio de Hacienda (2020: 15). Tal y como señala el Ministerio de Hacienda: «La tendencia seguida en la resolución de reclamaciones por los Tribunales ha sido de un importante incremento, en un intento por resolver en plazo todas las reclamaciones, siendo el promedio de los últimos cinco años de 210.518 resoluciones anuales y habiendo alcanzado el valor máximo en 2020. Los datos expuestos anteriormente reflejan un importante incremento de la productividad y rendimiento de los Tribunales así como el compromiso de los Tribunales con una sociedad que demanda calidad y economía en la resolución del conflicto tributario».

damentos de la misma convencen al recurrente, ya sea por el coste que supone el recurso contencioso–administrativo frente al carácter gratuito de la reclamación económico–administrativa. Además, en el 12 por 100 de las reclamaciones restantes que acceden a la jurisdicción contenciosa, y en concreto a los Tribunales Superiores de Justicia o a la Audiencia Nacional, dichos Tribunales ven facilitada su labor dado que reciben un expediente ordenado al detalle y con una decisión administrativa previamente estudiada y fundamentada (que evidentemente podrán compartir o no los magistrados) (58).

Tampoco hay que olvidar las ventajas derivadas de la mayor imparcialidad que ostenta un órgano que es parte de la Administración Tributaria, en el sentido de que, debido a las especialidades del ámbito tributario, la decisión corresponde a un órgano desvinculado de quien dictó el acto que se revisa, lo que le otorga un mayor grado de objetividad frente al recurso de alzada previo a la vía judicial de la esfera administrativa que resuelve el superior jerárquico. De igual manera, aquellos casos, en principio más complejos, son resueltos por mayoría de un órgano colegiado dotando a la resolución de mayor rigor frente a aquellas tramitadas por un órgano unipersonal. A estos efectos resulta bastante ilustrativo el hecho de que, durante el año 2020, el 45,26% de las reclamaciones económico–administrativas presentadas fueron estimadas, frente a un 46,96% resueltas en sentido desestimatorio de las pretensiones planteadas por los reclamantes (59).

Finalmente, conviene señalar que los miembros integrantes de estos órganos son expertos en las materias a que se refieren las reclamaciones interpuestas, lo que confiere a los TEA de un alto grado de especialización que no tienen en muchas ocasiones los órganos de lo contencioso–administrativo; puesto que, como ya advertimos en la introducción de nuestro trabajo, en España no existe una jurisdicción específica en materia tributaria y en las pruebas de acceso a la carrera judicial y fiscal, es conocida la significativa ausencia de esta materia entre el temario y el pruebas previstas.

Por todo ello, al dotar de una mayor independencia a los TEA de manera que el TEAC pudiera plantear directamente la cuestión ante el TJUE, en lugar de tener que esperar a que la misma sea planteada en vía contencioso–administrativa se lograría una simplificación administrativa. Y es que, la segunda opción implica una demora extraordinaria en los plazos, restringiendo de manera innecesaria el derecho a la tutela judicial efectiva y resultando menos beneficiosa para las garantías procesales de los obligados tributarios.

5. CONCLUSIONES

Primera.– La sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, *Banco de Santander*, (C–274/14) ha venido a confirmar algo que, con base en la última línea jurisprudencial mantenida por el Tribunal europeo, no debía sorprender a nadie: el TEAC y, por extensión,

(58) CIJA–UAM (2019: 93).

(59) Ministerio de Hacienda (2020: 23). Como complemento, el 7,78% de las resoluciones dictadas corresponde a otro tipo de finalización del expediente bajo el concepto de “Otros”. En este concepto se encuadran los desistimientos, archivo de actuaciones, incompetencias y otras actuaciones que implican la terminación del procedimiento.

los TEA carecen de la independencia necesaria para tener la consideración de órgano jurisdiccional a los efectos de la facultad de plantear cuestión prejudicial prevista en el art. 267 del TFUE. Esto supone que carecen de la capacidad para consultar directamente al máximo órgano encargado de interpretar la legislación de la Unión Europea para garantizar su aplicación de manera homogénea en todos los Estados miembros.

Segunda.— Ante esta situación, no deja de sorprender la inactividad del ejecutivo del Gobierno central que parece no haber mostrado la más mínima preocupación. Ni por el hecho de que desde instancias europeas se haya puesto en tela de juicio la imparcialidad e independencia de los órganos administrativos españoles encargados de resolver, nada menos, que la totalidad de las reclamaciones económico-administrativas que, como advertimos al inicio de nuestro trabajo, constituyen el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, a la vía judicial. Ni por el hecho de que la no consideración de órgano jurisdiccional de los TEA y la consiguiente imposibilidad de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE suponga una merma más que evidente en los derechos de los obligados tributarios y en particular, en la tutela judicial efectiva, al provocar dilaciones extraordinarias e innecesarias en el tiempo que debe transcurrir desde que se plantea las dudas de compatibilidad de la normativa interna española con el Derecho de la Unión Europea hasta que dichas dudas son, efectivamente, resueltas por el Tribunal europeo. En particular, el hecho de que se niegue la posibilidad de promover una cuestión prejudicial a los TEA cuando encuentren dudas sobre la interpretación de la normativa europea aplicable al caso, supondrá que esta inseguridad se traslade a una etapa posterior con los costes temporales y, sobre todo, económicos que ello va a suponer.

Tercera.— Precisamente por los motivos que se acaba de señalar, un destacado sector de nuestra doctrina viene cuestionando seriamente el carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en los últimos años. Sin duda, eliminar la obligatoriedad de la vía económico-administrativa permitiría agilizar el acceso a una respuesta judicial más temprana y en particular, por lo que aquí interesa, obtener un pronunciamiento sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea sin la necesidad de tener que agotar un trámite absolutamente estéril a estos efectos y en unos términos que mal se avienen con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. También cabría la posibilidad de articular una vía procedimental directa que permitiera a los obligados tributarios acudir a los órganos jurisdiccionales para dirimir la procedencia o no del planteamiento de cuestión prejudicial en el caso concreto, de una manera más ágil que la que proporciona el sistema de reclamaciones y recursos actualmente vigente.

Cuarta.— Sin embargo, a nuestro modo de ver, la doctrina asentada por el TJUE nos brinda una oportunidad inmejorable para hacer de la necesidad virtud y acometer así las reformas necesarias para dotar de mayor independencia a nuestros TEA. En los términos expuestos en nuestro trabajo, sería necesario modificar el sistema de nombramiento y separación de los miembros que integran los órganos administrativos, en aras de la consecución de la independencia externa. Asimismo, resultaría imprescindible acometer los cambios oportunos en la regulación actual de recurso extraordinario para la unificación de la doctrina y de ese modo, dotar a los TEA de la oportuna independencia interna. Con ello, no sólo se conseguiría que los TEA tuvieran la consideración de órganos jurisdiccionales a los efectos de estar facultados para plantear cuestiones preju-

diciales de conformidad con lo establecido en el art. 267 del TFUE, sino que, su mayor independencia, dotaría a la vía económico-administrativa de mayores garantías en la tutela de los derechos de los obligados tributarios que las actualmente existentes.

BIBLIOGRAFÍA

Artículos doctrinales

- Almudí Cid, J. M. (2020): “El concepto de ayuda de Estado y la falta de legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales”, *La Ley, Unión Europea*, n.º 80.
- Calvo Vérguez, J. (2021): “El planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE en el ámbito económico-administrativo y su futuro inmediato a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 6.
- Carrasco González, F. M. (2006): “El Planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un nuevo examen”, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 132: 805-824.
- Coello de Portugal Martínez del Peral, I. (2017): “Contra los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, n.º 11: 50-58.
- Concellón Fernández, P. (2020): “El concepto de órgano jurisdiccional nacional: una noción en permanente revisión”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 66: 629-658.
- Falcón y Tella, R. (2020): “La falta de legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial: TJUE 21 enero 2010”, *Quincena Fiscal*, n.º 5.
- González González, A. I. (2021): “Los Tribunales Económico-Administrativos ante la cuestión prejudicial: nueva posición del TJUE”, en A. Ruda González y C. Jerez Delgado (dir.): *Estudios sobre Jurisprudencia Europea: materiales del V Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Sepin Editorial Jurídica, Madrid: 416-431.
- López López, H. (2010): “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras”, *Quincena Fiscal*, n.º 15-16: 85-114.
- Mata Sierra, M. T. (2020): “De la independencia de los Tribunales Económico-Administrativos: cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consecuencias”, *Crónica Tributaria*, n.º 174: 61-87.
- Merino Jara, I. (2020): “Nuevo pronunciamiento del TJUE sobre la consideración como «órgano jurisdiccional» de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 116: 169-189.
- Muleiro Parada, L. M. (2020): “Los Tribunales Económico-Administrativos dejan de estar legitimados para plantear cuestiones prejudiciales: STJUE, de 21 de enero de 2020, Asunto C-274/14”, en *Aranzadi Unión Europea*, n.º 7.
- Ramos Herrera, A. J. (2021): “Los Tribunales Económico-Administrativos no pueden calificarse como órgano jurisdiccional nacional competente para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de enero de 2020, Asunto C-274/14)”, en A. Ruda González y C. Jerez Delgado (dir.): *Estudios sobre*

Jurisprudencia Europea: materiales del V Encuentro anual del Centro español del European Law Institute, Sepin Editorial Jurídica, Madrid: 533–540.

Rovira Ferrer, I. (2020): “Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales”, *Quincena Fiscal*, n.º 11: 1–19.

Rovira Ferrer, I. (2021): “El concepto de «órgano jurisdiccional» para la presentación de cuestiones prejudiciales y la consiguiente incompetencia de los TEA”, en A. Ruda González y C. Jerez Delgado (dir.): *Estudios sobre Jurisprudencia Europea: materiales del V Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Sepin Editorial Jurídica, Madrid: 556–567.

Tridimas, T. (2003): “Knocking on Heaven’s Door: Fragmentation, Efficiency and Defiance in the Preliminary Reference Procedure”, *Common Market Law Review*, n.º 40: 9–27.

Vidal Calvo, L. (2019): “El planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE y el derecho a un proceso público con todas las garantías (art 24.2 CE)”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 953: 8–9.

Otros

CIJA–UAM (2019): *Informe sobre la Justicia Administrativa 2019* [Disponible en: https://cija-uam.org/wp-content/uploads/2020/09/Informe_CIJA_2020_WEB_2.pdf].

Consejo de Navarra (2021): *Dictamen 1/2021 de 26 de enero. Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre* [Disponible en: <https://consejonavarra.navarra.es/es/dictamenes>].

Ministerio de Hacienda (2007): *Los Tribunales Económico-Administrativos en el ordenamiento tributario español* [Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/LOS_TRIBUNALES_ECONOMICOS.pdf].

Ministerio de Hacienda (2020). *Memoria 2020. Tribunales Económico-Administrativos* [Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEM-TEAC-2020.pdf>].