

CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

La STJUE "Banco de Santander": sus consecuencias en la vía económico-administrativa

Por: *D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco*

Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo.
Socio de Cuatrecasas

CIVIL

El procurador y los medios electrónicos

Por: *D. Antonio Luis Valero Canales*

Letrado de la Administración de Justicia

DESCÁRGUESE LA VERSIÓN PDF

Número completo

Contenido visualizado

SUSCRÍBASE

Solicite una prueba de nuestras revistas de actualidad jurídica sin compromiso

Suscríbese online

Solicite una prueba

CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

La STJUE "Banco de Santander": sus consecuencias en la vía económico-administrativa

EDC 2020/663891

Nota preliminar

Inicié la redacción de este comentario antes de que el COVID-19 llamara a nuestras puertas. Lo concluyo en plena pandemia, confinado, impotente y recibiendo noticias de muertes que no sé si se hubieran podido evitar. He dudado en acabarlo y dejarlo inconcluso como mudo testigo de los aciagos días que nos ha tocado vivir. Pero la indecisión no se ha instalado en mi ánimo. La vida sigue -debe seguir-, hemos de prepararnos para el día después y comenzar la reconstrucción de aquello que nuestra imprevisión ha permitido demoler. Interpreté las líneas que siguen como mi modesta contribución a ese esfuerzo común.

I. Introducción

En sentencia de 21-1-20, Banco de Santander -EDJ 2020/500447-, (1) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado inadmisibles una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), al considerar que este organismo administrativo de revisión no es un «órgano jurisdiccional» en el sentido del art.267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea -EDL 1957/52- (2) (en adelante, TFUE) y que, por lo tanto, no puede hacer uso del mecanismo prejudicial. Y la razón de tal decisión radica en que carece de una de las condiciones irrenunciables en todo órgano jurisdiccional: la independencia.

La importancia que a esta decisión le ha otorgado el propio TJUE se evidencia en dos notas procedimentales: ha sido adoptada por la Gran Sala, (3) sin esperar a que la «instrucción» del caso estuviera cerrada. (4) La formación del TJUE que está llamada a marcar las pautas interpretativas en los asuntos de mayor trascendencia e interés (5) ha querido, sin mayor dilación, zanjar definitivamente la controversia sobre la «condición jurisdiccional» de los órganos encargados en nuestro sistema de resolver las reclamaciones económico-administrativas. (6) Y lo ha hecho mediante un auténtico *overruling*, cambiando de criterio sobre la naturaleza de tales estructuras administrativas a efectos del art.267 TFUE -EDL 1957/52-.

Esa relevancia se acentúa si se repara en que la mudanza tiene que ver con la clave de bóveda del sistema jurisdiccional de la Unión Europea, la cuestión prejudicial, afectando a uno de los dos polos del diálogo en Derecho imprescindible para la tarea armonizadora en la interpretación y la aplicación del ordenamiento jurídico de la Unión.

Pero, si bien se mira, el cambio no ha sido tan copernicano como se predica. Es verdad que en el pasado el Tribunal de Justicia ha admitido cuestiones prejudiciales remitidas por órganos de revisión

LIBRO DE LA SEMANA

Colección Tribunal Supremo

Ley Reguladora de la Jurisdicción Social

[Ver otros libros](#)



Noticias destacadas

Actualidad

Se retrasa hasta 2020 la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración

Actualidad

ISDE y PONS firman un acuerdo estratégico para impartir programas máster

Tribuna > Civil

Consejos legales antes de publicar fotos de los hijos en redes sociales

Tribuna > Penal

¿Son compatibles la circunstancia agravante de género y la circunstancia la mixta de parentesco respecto de unos mismos hechos?

Lo más reciente

Normativa más relevante del periodo del periodo de 1 de octubre al 14 de octubre

Civil

Abono de las costas por los bancos en litigios sobre cláusulas abusivas ...

económico-administrativa, pero en el seno de la Institución su condición de «órganos jurisdiccionales» no ha sido pacífica.

Lo más visto

II. Los órganos de revisión económico-administrativa y el Tribunal de Justicia

La primera ocasión en la que una instancia económico-administrativa se dirigió a título prejudicial al Tribunal de Justicia fue en 1991. El TEAC planteó dos cuestiones prejudiciales, (7) resueltas acumuladamente en una única sentencia. Se trata de la sentencia de 1-7-93, *Diversinte e Iberlacta*, (8) que se pronunció sobre la validez de los efectos retroactivos de la normativa comunitaria que establecía un gravamen sobre algunos tipos de leche en polvo procedente de España. En dicha sentencia el Tribunal de Justicia no se interrogó sobre el carácter de órgano jurisdiccional de la instancia nacional remitente. Tampoco lo hizo el abogado general Gulmann en las conclusiones que presentó el 3 de diciembre de 1992. (9) Tal condición no estuvo presente en el debate, nadie cuestionó que un órgano de revisión económico-administrativa fuera jurisdiccional.

Pero haciendo abstracción de esta primera ocasión, en las sucesivas, la caracterización de tales órganos ha sido objeto de discusión en el seno de la Institución. En los asuntos *Gabalfrisa y otros* -EDJ 2000/2776- (10) el propio Tribunal de Justicia consideró pertinente recabar la opinión de los intervinientes sobre la caracterización como jurisdiccional del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, remitente de las cuestiones. Una vez manifestada su opinión por los reclamantes en los procedimientos principales, la Comisión Europea y el Gobierno español, el abogado general Saggio, en las conclusiones que presentó el 7 de octubre de 1999, (11) dejó constancia de sus dudas sobre la independencia de aquel órgano, su posición de tercero frente al Poder Ejecutivo y el respeto del principio de contradicción en los procedimientos tramitados ante él, concluyendo en sentido negativo y pidiendo al Tribunal de Justicia que declarara la inadmisión de las cuestiones porque quien le preguntaba no era un órgano jurisdiccional a los efectos del actual art.267 TFUE -EDL 1957/52-. (12) Pese a la rotundidad de la opinión de su abogado general, sustentada en un análisis detallado de la regulación española sobre los órganos de revisión económico-administrativa, en la *sentencia de 21-3-00 Gabalfrisa y otros* -EDJ 2000/2776-, (13) el Tribunal de Justicia concluyó (14) que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña reunía todos los requisitos exigidos por su jurisprudencia para que un órgano pueda ser caracterizado de jurisdiccional a los efectos del art.267 TFUE -EDL 1957/52-: su origen legal, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, la aplicación de normas jurídicas para decidir y, en particular, el carácter contradictorio del procedimiento y su independencia. Como en la práctica del Tribunal de Justicia no existe la figura de los votos particulares y debido al secreto de las deliberaciones, se desconoce si la opinión manifestada en el asunto *Gabalfrisa y otros* resultó unánime de los once jueces que la adoptaron o cuán mayoritaria fue.

La siguiente ocasión fue la que da lugar a la sentencia de 21-1-20, *Banco de Santander* -EDJ 2020/500447- (15)

Así pues, tres cuestiones prejudiciales procedentes de órganos de revisión económico-administrativa: en la primera no se suscitó el debate sobre su condición de órgano jurisdiccional, en la segunda, el Tribunal de Justicia dudó, aunque acabó reconociéndoles tal caracterización, y en la tercera, ha concluido que les falta la nota de la independencia.

Ahora bien, el análisis en el seno del Tribunal de Justicia en torno a la naturaleza de los entre nosotros conocidos como «tribunales económico-administrativos» ha sido más amplio. Ha estado presente en asuntos procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, en los que se discutió si el órgano remitente cumplía los requisitos decantados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para tener la consideración de órgano jurisdiccional *ex art.267 TFUE* -EDL 1957/52-. Especialmente combativo fue el abogado general español Ruiz-Jarabo Colomer.

Un asunto «menor» (16) le ofreció la oportunidad de evidenciar sus discrepancias con el criterio del Tribunal de Justicia en relación con los órganos de revisión económico-administrativa y proponer una delimitación más estricta de la noción de jurisdicción nacional a los efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales. La instancia remitente era una estructura que funcionaba bajo el nombre de *Collège juridictionnel de la région de Bruxelles-Capitale*, que, pese a su nombre (al igual que nuestros «tribunales económico-administrativo»), era, en su opinión, una mera estructura administrativa interpuesta entre la Administración activa y los tribunales de justicia, carente de la indispensable independencia, aunque actuara con autonomía funcional. En las conclusiones que presentó en el asunto, Ruiz-Jarabo (17) no desaprovechó la ocasión para destacar las notas de dependencia de los órganos de revisión económico-administrativa y de sus miembros respecto del Poder Ejecutivo, del que forman parte y por el que son nombrados, y subrayar que la cúspide de la organización «económico-administrativa» la ocupa el titular del departamento ministerial competente en materia de Hacienda. (18) Tampoco se olvidó de recordar que el procedimiento seguido ante ellos no es contradictorio. (19)

Para Ruiz-Jarabo, la consideración por el Tribunal de Justicia de los «tribunales económico-administrativos» como instancias legitimadas para plantearle cuestiones prejudiciales era consecuencia de su jurisprudencia sobre la noción de «órgano jurisdiccional» a los efectos del art.267 TFUE -EDL 1957/52-, flexible en exceso y carente de la necesaria coherencia. (20) Por ello, propuso

como alternativa un acercamiento a la noción más estricta, de modo que sólo pudieran considerarse tales los órganos que se integran en la estructura judicial de los Estados miembros y aquellos que, sin formar parte de ella, tienen la última palabra en el ordenamiento interno en la aplicación del Derecho de la Unión, siempre que ofrezcan garantías de independencia y de procedimiento contradictorio. (21)

En la sentencia dictada el 29-11-01, De Coster -EDJ 2001/49301- (22), el Tribunal de Justicia no siguió la propuesta del abogado general español, quien, sin embargo, insistió en ella en conclusiones posteriores. (23) Su tenacidad no cayó en saco roto y, como una corriente subterránea, sin dejarse ver, (24) fue calando poco a poco en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (25) manifestándose con toda su fuerza en la sentencia de 21-1-20, Banco de Santander -EDJ 2020/500447-.

III. Las razones de la sentencia *Banco de Santander*

Como ha quedado apuntado, el Tribunal de Justicia, haciendo suyas las reflexiones del abogado general Hogan en las conclusiones que presentó el 1 de octubre de 2019, (26) declara inadmisibles el reenvío prejudicial del TEAC porque no es un órgano jurisdiccional al adolecer de dependencia respecto del Poder Ejecutivo.

De las notas que, para el Tribunal de Justicia, debe reunir un órgano para considerarlo jurisdiccional y poder plantear cuestiones prejudiciales, la sentencia no le niega el carácter obligatorio de la función que ejerce, tampoco la naturaleza contradictoria del procedimiento, (27) así como la aplicación de normas jurídicas para resolver el debate. Sin embargo, concluye que carece de la irrenunciable independencia, y lo hace revisando expresamente los razonamientos de la *sentencia Gabalfrisa y otros*, teniendo en cuenta la jurisprudencia reciente del propio Tribunal de Justicia sobre la independencia judicial, (28) en particular las sentencias de 27-2-18, Associação Sindical dos Juizes Portugueses -EDJ 2018/8559-, (29) que trata de la reducción de las retribuciones de los miembros del Tribunal de Cuentas portugués en el marco de las medidas de austeridad presupuestaria, y 24 de junio de 2019, Comisión/Polonia -EDJ 2019/619467-, (30) sobre reducción de la edad de jubilación de los jueces del Tribunal Supremo polaco. Sin estas dos sentencias, tal vez el Tribunal de Justicia siguiera instalado en la tesis *Gabalfrisa y otros*. Con ellas ha querido profundizar en la noción de la independencia de los órganos jurisdiccionales nacionales, dándole un nuevo enfoque, como requisito esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial ínsito en el mecanismo de remisión prejudicial previsto en el art.267 TFUE -EDL 1957/52-. (31)

En la noción de «independencia», el Tribunal de Justicia distingue dos aspectos, uno externo y otro interno. El primero implica el ejercicio de las funciones con plena autonomía, exento de toda injerencia o presión exterior susceptible de poner en riesgo la libertad de criterio en la adopción de la decisión. También comporta la inamovilidad, exigiendo que el cese de los jueces esté previsto en normas específicas, mediante disposiciones legales expresas, fundado en motivos legítimos e imperiosos, siempre acordes con el principio de proporcionalidad. (32)

El aspecto interno comporta la irrenunciable «imparcialidad», entendida como equidistancia de los intereses en conflicto. Cuando se trata de revisar o controlar la actuación de los poderes públicos, este segundo aspecto implica que el juez ha de reunir la «calidad de tercero» respecto de la autoridad que ha adoptado la decisión recurrida, condición que postula la existencia de reglas referentes a la composición del órgano, el nombramiento de sus miembros, la duración de su mandato, así como las causas de inhibición, recusación y cese. (33)

Pues bien, en lo que se refiere al aspecto externo, el Tribunal de Justicia concluye que el presidente y los vocales del TEAC y de los demás órganos de revisión económico-administrativa no se encuentran amparados por un marco normativo que les haga inmunes a presiones externas, directas o indirectas. La razón estriba en que son nombrados y separados *ad nutum* por el Gobierno, sin que, particularmente en lo que se refiere al régimen de separación, nuestro sistema ofrezca una regulación específica, mediante disposiciones legales expresas, como las que existen para los miembros del Poder Judicial. En opinión de los jueces del Tribunal radicado en Luxemburgo, no se opone a la anterior conclusión el hecho de que la Ley General Tributaria (34) o los reglamentos que la desarrollan (35) dispongan que los miembros de los órganos económico-administrativos ejercerán sus funciones con independencia funcional y bajo su responsabilidad. Se trata de fórmulas genéricas que no incorporan garantías especiales para obstaculizar las presiones indebidas por parte del Poder Ejecutivo. (36)

Tratándose de la dimensión interna de la independencia, el Tribunal de Justicia, aun reconociendo que existe separación funcional entre los servicios de gestión e inspección y los órganos de revisión económico-administrativa, enfatiza que hay aspectos procedimentales, como el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, en los que resulta imposible reconocer al TEAC la condición de «tercero» respecto de los intereses en litigio. (37) La razón estriba en que la legitimación para instarlo corresponde al director general de tributos, quien, junto con otros directores generales, incluido aquel del que depende el órgano que dictó el acto al que se refiere la resolución objeto del recurso, forman parte de la formación llamada a conocer y resolver la impugnación. (38)

Termina el Tribunal de Justicia con dos precisiones, una destinada a los órganos de revisión económico-administrativa y la otra a los jueces y tribunales de justicia. La primera consiste en indicar

que el hecho de que no puedan suscitarse cuestiones prejudiciales en la vía económico-administrativa no releva a sus órganos de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones, inaplicando, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las normas de aquél dotadas de efecto directo. (39) Reitera aquí el Tribunal de Justicia la línea jurisprudencial iniciada con la sentencia de 22-6-89, Fratelli Costanzo -EDJ 1989/18770-. (40)

La segunda de las precisiones subraya que la decisión que adopta no disminuye un ápice la efectividad del mecanismo prejudicial ni la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, pues las resoluciones de los órganos económico-administrativos son recurribles en la vía contencioso-administrativa ante los tribunales de justicia españoles, quienes pueden (o deben, según los casos) plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia, (41) usando el mecanismo previsto en el art.267 TFUE -EDL 1957/52-. Verdadera llamada de atención a nuestros jueces y tribunales para que sean extremadamente cuidadosos a la hora de resolver litigios en los que esté implicado el Derecho de la Unión, remitiéndose al Tribunal de Justicia cuando se den las circunstancias que aconsejan u obligan a hacerlo. Llamada de atención a la que el Tribunal Supremo debe atender usando al efecto la herramienta de incalculable valor que le suministra el nuevo recurso de casación con la razón para apreciar interés casacional objetivo prevista en el art.88.2.f) LJCA -EDL 1956/42-: (42) el Tribunal Supremo podrá constatar la concurrencia de ese interés en aquellos supuestos en los que pueda ser exigible la intervención del Tribunal de Justicia a título prejudicial. Si el Tribunal Supremo, que resuelve en última instancia, está obligado ex art.267 TFUE -EDL 1957/52- a plantear cuestiones prejudiciales, salvo que concurran las conocidas como condiciones «Cilfit», (43) queda también obligado a admitir los recursos de casación en los que el recurrente ponga razonablemente de manifiesto la necesidad de contar con la interpretación del Tribunal de Justicia para zanjar la contienda.

IV. El futuro: ¿qué hacemos con los tribunales económico-administrativos?

La sentencia *Banco de Santander* constituye también una llamada de atención al legislador español. ¿Cómo afrontar el mandato que lleva implícito?

La primera reacción, quizás la más natural, sea mirar hacia otra parte. Luxemburgo está muy lejos, sigamos como estamos y si los «tribunales económico-administrativos» no pueden plantear cuestiones prejudiciales «allá películas». Pero el pequeño Gran-Ducado donde tiene su sede el Tribunal de Justicia está más cerca de lo que parece y los efectos de sus sentencias se dejan sentir cada vez con mayor intensidad, y si no que se lo pregunten a los gestores de nuestro sistema bancario y financiero.

Procede aprovechar la ocasión para preguntar si el correcto funcionamiento de nuestro sistema fiscal, el cumplimiento de los objetivos señalados en el art.31.1 CE -EDL 1978/3879- (en lo sucesivo, CE), el efectivo control de las administraciones públicas tributarias ex art.106.1 CE -EDL 1978/3879- y la tutela de los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes (art.24.1 CE -EDL 1978/3879-) consienten que la sentencia *Banco de Santander* quede como un mal recuerdo sin mayor consecuencia que la de que los tribunales económico-administrativos ya no plantearán cuestiones prejudiciales, lo que, por otra parte, no producirá efecto alguno sensible en el funcionamiento de nuestro contencioso-tributario de la Unión Europea. Al fin y al cabo, dichos organismos administrativos de revisión no han asumido un papel protagonista en el diálogo prejudicial: sólo cuatro cuestiones prejudiciales a lo largo de casi treinta y cinco años; una división ideal nos daría una por cada ocho años, más o menos. Aun así, la respuesta al interrogante con el que se inicia este párrafo sólo puede y debe ser negativa.

Nuestro ordenamiento jurídico necesita contar con «alertas tempranas» que avisen sin mayor tardanza de las eventuales fricciones de nuestro sistema tributario con el Derecho de la Unión y así evitar las consecuencias indeseables que se derivan de la puesta en marcha y la aplicación de previsiones normativas que entren en contradicción con él. En este escenario, no resulta recomendable mantener unas estructuras administrativas que, sin poder aportar nada a la solución del problema, el único efecto que producirán será retrasarla. Por ello, o se suprimen o se transforman para que puedan colaborar en la tarea.

La primera opción debe, en mi opinión, ser rechazada. Sencillamente, no nos la podemos permitir. Los «tribunales económico-administrativos», además de contar con la alta cualificación técnica de sus miembros, constituyen un instrumento indispensable en la depuración de los actos de nuestras administraciones tributarias. Los últimos datos con los que este autor cuenta, referidos al año 2017, (44) reflejan que, en lo que se refiere al TEAC, la tasa de estimación ronda un porcentaje del 20%, que en el caso de los tribunales regionales se incrementa notablemente hasta el 40%.

Si no es aconsejable prescindir de unas instancias que filtran el acceso de un número nada desdeñable de asuntos a la sobrecargada jurisdicción contencioso-administrativa, habrá que reflexionar para encontrar fórmulas que les permitan no quedar al margen del diálogo prejudicial con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No queda más remedio que intervenir allí donde este último ha detectado el problema y eliminar su causa.

Si los órganos económico-administrativos no son jurisdiccionales a los efectos del art.267 TFUE -EDL 1957/52- por carecer de independencia, hagámoslos independientes. Si el problema radica en el

régimen de nombramiento y cese de sus miembros, en suma, en el estatuto de sus titulares, y en el diseño de determinadas vías de recurso de carácter extraordinario, modifíquese uno y suprimase las otras.

Esta intervención, que mediante una simple reforma de la Ley General Tributaria habilitaría de nuevo a los órganos de revisión económico-administrativa para plantear cuestiones prejudiciales, pecaría sin embargo de cortoplacista y no atacaría una de las grandes disfunciones de nuestro actual sistema de tutela de los derechos de los contribuyentes frente a las haciendas públicas: su exagerada duración y desesperante lentitud. Esta lentitud es provocada no sólo por la desproporción del número de asuntos en relación con los medios personales y materiales que se habilitan para resolverlos, sino por la interposición entre la Administración activa y los órganos del poder judicial, que constitucionalmente tienen encomendada su control (art.24.1, 106.1 y 117.1 CE -EDL 1978/3879-), de una instancia intermedia que, pese a su denominación, no deja de ser «Administración», contemplada desde el Poder Ejecutivo como una jurisdicción «propia», retenida, integrada por órganos que, por mucho que se establezcan normas que operen como «cordón sanitario» en torno a ella, no dejan de ser «sus tribunales». En consecuencia, demora temporal por la interposición de unas instancias administrativas que nada pueden aportar para la resolución del contencioso-tributario cuando está implicado el Derecho de la Unión.

A lo anterior debe añadirse que el estricto control jurisdiccional que demanda el art.106.1 CE -EDL 1978/3879- se articula en la mayoría de los supuestos en una única instancia, con un recurso de casación sustentado en el interés casacional objetivo de muy difícil acceso y en el que, por regla general, no son susceptibles de revisión las quiebras procedimentales y formales producidas tanto en el curso del proceso como en la resolución que le pone fin. Tales quiebras procedimentales y formales, causadas por la excesiva carga de trabajo que soportan nuestros tribunales de lo contencioso-administrativo encargados de revisar las resoluciones económico-administrativas, lamentablemente no son tan infrecuentes como debieran serlo y podrían encontrar una fácil solución arbitrando una segunda instancia judicial. Quizás por ello existe un amplio consenso, incluso entre los miembros del Poder Judicial que ejercen su función jurisdiccional en dichos órganos judiciales, en torno a la necesidad de generalizar la doble instancia en el juicio a las administraciones tributarias.

Así pues, demora en la respuesta, con el déficit de seguridad jurídica que ello comporta, por la intervención de órganos administrativos, constitucionalmente prescindibles y que nada pueden hacer ante las dudas interpretativas que del Derecho de la Unión se les susciten, y carencia de un auténtico juicio con doble instancia en sede judicial. Si es así, ¿por qué no se resuelven los dos problemas de una sola tacada y se «jurisdiccionalizan» los órganos económicos-administrativos, convirtiéndolos en una primera instancia judicial, servida por auténticos jueces, cuyas sentencias serían revisables en apelación ante el correspondiente tribunal de segunda instancia, Superior de Justicia o Audiencia Nacional? Con ello (i) se eliminarían los obstáculos derivados de la sentencia *Banco de Santander*, (ii) se suprimiría una instancia -inútil para los supuestos en los que esté implicado el Derecho de la Unión-, con el ahorro de tiempo y esfuerzos que ello implica, (iii) se adelantaría la respuesta que, en cualquier caso, el sistema debe proporcionar a todo conflicto tributario y (iv) se superarían los inconvenientes derivados de que el envite se juegue a una sola carta, articulando dos instancias de plena jurisdicción.

Soy consciente de que esta solución no convence a casi nadie. Es rechazada desde las instancias de la Administración activa, que perdería la oportunidad de jugar siempre el primer partido en casa (los tribunales económico-administrativos), no agrada particularmente a los miembros de estos últimos, que se encuentran cómodos en su condición de funcionarios de la Hacienda Pública, con el camino despejado para regresar a su Administración de origen tras prestar servicios destacados en el frente económico-administrativo, y es rechazada por la mayoría de los jueces y magistrados que sirven en los tribunales contencioso-administrativos, que ven tal posibilidad como una nueva y extravagante puerta de acceso a la Carrera Judicial. Pero es un camino que, seguido en otras jurisdicciones fiscales avanzadas, (45) mejoraría el sistema de revisión de actos administrativos tributarios y aportaría su grano de arena a la efectiva realización de los principios que proclama el art.31.1 CE -EDL 1978/3879-, al tiempo que, ya en el específico campo del Derecho comunitario, facilitaría el cumplimiento por el Reino de España de los compromisos que comporta su pertenencia a la Unión Europea.

Si la anterior propuesta se antoja aventurada en exceso y poco realista, calificativos que no comparto por razones que ahora no ha lugar a exponer, existen fórmulas intermedias en orden a superar el obstáculo que supone, desde la perspectiva de la tutela de los derechos que a los contribuyentes reconoce el ordenamiento jurídico de la Unión, contar con unas instancias obligatorias que nada pueden hacer cuando se suscitan determinadas dudas interpretativas y que únicamente retrasan la respuesta definitiva.

La primera consistiría en convertir en opcional la utilización de esa vía administrativa de litigación, de modo que el agotamiento de las reclamaciones económico-administrativas dejara de ser presupuesto de admisión de la ulterior acción contencioso-administrativa. Si no se hace así mediante disposiciones normativas de carácter general, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ofrece mimbres para, en interpretación del marco constitucional y legal, concluir que, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva en su manifestación de derecho de acceso a la jurisdicción, no

puede exigirse al justiciable que recorra un camino (el económico-administrativo) que se sabe resultará en todo caso inútil para satisfacer su pretensión (disconformidad a Derecho del acto administrativo tributario porque la norma que le da cobertura o la práctica administrativa o judicial que lo sustenta pudiera ser contraria al ordenamiento jurídico a la Unión Europea), porque el órgano de revisión no puede dirigirse al Tribunal de Justicia para desentrañar la duda interpretativa que pueda subyacer al respecto. La STS 21-5-18 (recurso de casación 113/2017, ES:TS:2018:2054) -EDJ 2018/91000- así lo resolvió en relación con una situación equiparable en el ámbito local: impugnación de una liquidación tributaria en vía de reposición preceptiva con el único fundamento de que la norma legal que le da cobertura es contraria a la Constitución, duda interpretativa que en ningún caso puede despejarse en esa vía pues el órgano local carece de legitimación para plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. (46)

Otra opción pudiera ser crear un instrumento incidental en la vía económico-administrativa que, ante una duda interpretativa sobre el Derecho de la Unión de cuya solución dependiera la decisión del litigio en algunos de sus extremos, permitiera al órgano administrativo de revisión dirigirse al juez competente para revisar su decisión a fin de que, a título incidental, plantee la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y así obtener el criterio interpretativo que le permita zanjar la contienda en ese punto.

Supongo que habrá otras soluciones para reubicar a los «tribunales económico-administrativos» tras la sentencia *Banco de Santander* y aprovechar todo el potencial que ofrecen. No tengo una opinión formada sobre cuál sería la mejor, pero sí estoy convencido de que no es aconsejable dejar las cosas como están. El contencioso-tributario en el sistema español necesita ser repensado y rediseñado. Hay que organizar de forma distinta todas sus piezas y darles, sin arrojar ninguna de ellas al cubo de la basura, un nuevo impulso con el designio de alcanzar un funcionamiento más eficiente, en beneficio de los valores que encarna el art.31.1 CE -EDL 1978/3879-, sin merma alguna de los derechos de los contribuyentes frente al poder público. Me consta la existencia de numerosas iniciativas con ese empeño, pero su estudio y análisis, y la aportación de ideas al respecto, rebasan con exceso el objeto de estas reflexiones.

Notas:

1. Asunto C-274/14 (EU:C:2020:17) -EDJ 2020/500447-.
2. Versión consolidada publicada en el DOUE C 202, de 7 de junio de 2016, p. 47.
3. Compuesta por quince jueces, la encabeza el Presidente del Tribunal y de ella forman parte también el Vicepresidente y tres de los presidentes de Salas de cinco jueces, así como el número de estos últimos necesarios para completar quince (artículo 16 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -EDL 2001/107220-, versión consolidada en la página Web de la Institución: www.curia.europa.eu). A la Gran Sala se le atribuyen los asuntos de especial dificultad o importancia, así como todos aquellos en los que así lo solicite un Estado miembro o una institución de la Unión (artículo 16, párrafo tercero, del Estatuto y art.60.1 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia -EDL 2012/204922-, versión consolidada en www.curia.europa.eu).
4. La cuestión prejudicial afectaba a la deducción en el impuesto sobre sociedades español de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero con ocasión de la adquisición indirecta de participaciones en sociedades no residentes, realizada a través de la compra de una sociedad holding no residente. En el planteamiento de la cuestión tenía incidencia la intervención de la Comisión Europea mediante un procedimiento en materia de ayudas de Estado, cuyas decisiones acabaron siendo impugnadas ante el Tribunal General de la Unión Europea, que pronunció sentencias anulatorias recurridas ante el propio Tribunal de Justicia, alguna de las cuales fueron casadas, estando otras aún pendientes de resolución del correspondiente recurso, circunstancias todas ellas que empujaron al TEAC a reformular por dos veces las cuestiones. Pues bien, pese a esta pendencia, la Gran Sala del Tribunal de Justicia ha resuelto no esperar más y declarar inadmisibles las cuestiones prejudiciales porque quien le pregunta no es un órgano jurisdiccional en el sentido del art.267 TFUE -EDL 1957/52-.
5. Sólo hay una formación más amplia que la Gran Sala, el Pleno, que, formado por todos los jueces de la Institución, se reserva para la destitución del Defensor del Pueblo Europeo (art.228.2 TFUE -EDL 1957/52-), el cese de los miembros de la Comisión (art.245 TFUE, párrafo segundo, y 247 TFUE -EDL 1957/52-), la relevación de funciones o la privación de los derechos de los miembros del Tribunal de Cuentas Europeo (art.286.6 TFUE -EDL 1957/52-) y para aquellos asuntos que el propio Tribunal, oído el abogado general, considere que reúnen una importancia excepcional (último párrafo del artículo 16 del Estatuto).
6. Enunciado del capítulo IV del título V (“Revisión en vía administrativa”) de la L 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) -EDL 2003/149899- [BOE de 18 de diciembre].
7. Asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91 -EDJ 1993/14645-.
8. EU:C:1993:136.

9. EU:C:1992:493.
10. Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 -[EDJ 2000/2776](#)-.
11. EU:C: 1999:489.
12. Puntos 9 a 21 de las conclusiones.
13. EU:C: 2000:145.
14. Apartados 33 a 41.
15. Existe un cuarto asunto, el C-694/18, *Ente Público Radio Televisión Madrid*, cuestión prejudicial planteada también por el TEAC, que, como es de prever, correrá la misma suerte que la suscitada en el caso *Banco de Santander*: la inadmisión por carecer aquel organismo administrativo de revisión de la condición de órgano jurisdiccional.
16. C-17/00, *De Coster*, en el que se discutía si la libertad de prestación de servicios se oponía a un impuesto municipal belga sobre la propiedad de las antenas parabólicas utilizadas para la recepción de emisiones audiovisuales por satélite.
17. Conclusiones de 28 de junio de 2001 (EU:C: 2001:366).
18. Puntos 26 a 28.
19. Punto 37.
20. Punto 14 de las conclusiones en el asunto *De Coster*.
21. Punto 95 de las conclusiones *De Coster*.
22. EU:C:2001: 651.
23. Conclusiones de 19 de enero de 2006, *Emanuel* (C-259/04, EU:C:2006:50), 26 de octubre de 2006, *Häupl* (C-246/05, EU:C:2006:680), 24 de mayo de 2007, *Österreichischer Rundfunk (ORF)* (C-195/06, EU:C:2007:303), y 25 de junio de 2009, *Umweltanwalt von Kärnten y Alpe Adria Energia* (C-205/08, EU:C:2009:397).
24. HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., *El efecto Dámaso*, en «Libro homenaje a Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer», Consejo General del Poder Judicial y Universidad Carlos III de Madrid, pp. 259 a 273.
25. En la sentencia de 30-5-02, Schmid (C-516/99; EU:C:2002:313) -[EDJ 2002/16176](#)-, negó la condición jurisdiccional a los organismos administrativos austríacos que ejercen las mismas competencias que nuestros “tribunales económico-administrativos”. La sentencia de 31-5-05, Syfait -[EDJ 2005/61526](#)-(C-53/03; EU:C:2005:333), hizo lo propio respecto del *Epitroi Antagonismou* (comisión de defensa de la competencia griega). De igual modo, la sentencia de 22-12-10, RTL Belgium -[EDJ 2010/264978](#)-(C-517/09, EU:C:2010:821), no consideró órgano jurisdiccional al belga *Collège d'autorisation et de contrôle du Conseil supérieur de l'audiovisuel* por carecer de las notas de independencia e imparcialidad entre los intereses en conflicto. Por su parte, los autos de 28 de noviembre de 2013, *Devillers* (C-167/13, EU:C:2013:804), y 17 de julio de 2014, *Emmeci* (C-427/13, EU:C:2014:2121), llegaron al mismo desenlace, respectivamente, respecto del belga *Conseil Régional d'expression française de l'ordre des médecins vétérinaires* y de la italiana *Autorità per la Vigilanza sui Contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*. La sentencia de 16-2-17, Margarit Panicello -[EDJ 2017/5627](#)-, no reconoce a nuestros letrados de la Administración de Justicia (los antiguos secretarios judiciales), como por otra parte resultaba evidente, legitimación para plantearle cuestiones prejudiciales en una jura de cuentas, por carecer de independencia, al estar sometidos jerárquicamente al titular del órgano judicial, al que auxilian y del que dependen en el ejercicio de las funciones jurisdiccionales. En fin, el auto de 25 de abril de 2018, *Secretaria Regional de Saúde dos Açores* (C-102/17, EU:C:2018:294), concluyó que el *Tribunal de Contas* (Tribunal de Cuentas de Portugal) no es un órgano jurisdiccional cuando desarrolla tareas de fiscalización previa.
26. EU:C:2019:802.
27. En este punto sigue discrepando de la opinión de los abogados generales Saggio y Ruiz-Jarabo Colomer (*vid.*, respectivamente, los puntos 17 y 18 de las conclusiones del primero en el asunto *Gabalfrisa y otros* y los puntos 37 y 38 de las conclusiones del segundo en el asunto *De Coster*).
28. Apartado 55 de la sentencia *Banco de Santander*.
29. Asunto C-64/16 (EU:C: 2018:117).
30. Asunto C-619/18 (EU:C: 2019:531) -[EDJ 2019/619467](#)-.

31. Vid. los apartados 41 y siguientes de la sentencia *Associação Sindical dos Juizes Portugueses* y 71 y siguientes de la sentencia *Comisión/Polonia*.

32. Apartados 57 a 60 de la sentencia *Banco de Santander*.

33. Apartados 61 a 63 de la sentencia *Banco de Santander*.

34. Vid. el artículo 228.1.

35. Vid. en particular los art.29.9 y 30.12 del Reglamento general de desarrollo de la L 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por RD 520/2005, de 13 mayo -[EDL 2005/54632](#)- (BOE de 27 de mayo).

36. Apartados 64 a 69 de la sentencia *Banco de Santander*.

37. Vid. el art.243 LGT -[EDL 2003/149899](#)-.

38. Apartados 72 a 77 de la sentencia *Banco de Santander*.

39. Apartado 78 de la sentencia *Banco de Santander*. Este pasaje de la sentencia merecería un estudio aparte. Resulta difícil comprender cómo a un órgano al que se le niega legitimación para dirigirse al Tribunal de Justicia pidiéndole que sienta la interpretación de una norma del Derecho de la Unión, al mismo tiempo quede obligado a aplicar esa norma no obstante la existencia de cualesquiera disposiciones internas que la contradigan. A nadie se le escapa que, para llevar a cabo esta operación aplicativa, previamente se ha de disponer de la exégesis de las normas en conflicto. El Tribunal de Justicia parece estar obligando a los órganos económico-administrativos a sentar por sí mismos la interpretación del Derecho de la Unión. En realidad, como ha subrayado Ricardo ALONSO GARCÍA (*Los Tribunales Económico-Administrativos y el Tribunal de Justicia*, en «Almacén de derecho», Ene 29, 2020), este razonamiento del Tribunal de Justicia en la sentencia *Banco de Santander* evidencia el sin sentido de la doctrina *Fratelli Constanzo*, extendiendo a meros órganos administrativos la obligación de no aplicar por su propia autoridad las normas del Derecho doméstico contrarias a las previsiones del ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

40. Asunto 103/88 -[EDJ 1989/18770](#)-.

41. Apartado 79 de la sentencia *Banco de Santander*.

42. L 29/1998, de 13 julio (BOE de 14 de julio) -[EDL 1998/44323](#)-.

43. Sentencia de 6-10-82, CILFIT -[EDJ 1982/11559](#)-(C-283/81, EU:C:1982:335).

44. *Informe sobre la Justicia Administrativa 2019*, elaborado por el Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa 2019 de la Universidad Autónoma de Madrid, publicado con el patrocinio del Consejo General del Poder Judicial y del Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Pueden consultarse las páginas 68 a 72.

45. Caso paradigmático es el de Alemania, donde se ha seguido un proceso de conversión de la justicia tributaria «administrativa» en justicia «judicial», creándose una jurisdicción financiera (*Finanzgerichtsbarkeit*), integrada por dos instancias colegiadas, con posibilidad de casación por causadas tasadas y para la interpretación de la ley o la unificación de doctrina.

46. En realidad, todas las vías administrativas de recurso o de revisión se revelan inútiles cuando el fundamento de la pretensión es la ilegalidad del reglamento que da cobertura al acto discutido, la inconstitucionalidad de la ley que le sirve de sustento o la oposición al Derecho de la Unión Europea de la norma, la jurisprudencia o la práctica administrativa en que se apoya. El órgano administrativo llamado a resolver la correspondiente impugnación carece de facultades para despejar la duda o para pedir que se la despejen. «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, 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 -[EDL 1978/3879](#)-, que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa» (STS 21-5-18 -[EDJ 2018/91000](#)-, ya citada, FJ 3º.4).

[Contacto](#)
[Mapa Web](#)
[Tesoro](#)
[Hemeroteca](#)

[Aviso Legal](#)
[Condiciones de compra](#)
[Política de privacidad](#)

[Francis Lefebvre](#)
[Quantor](#)
[El Derecho Local](#)

Atención al cliente: De lunes a viernes de 8:30 a 20:00 horas ininterrumpidamente. Tel 91 210 80 00 - 902 44 33 55 Fax. 915 78 16 17 © Lefebvre – El Derecho S.A. - Madrid
