Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. GERARD HOGAN
presentadas el 1 de octubre de 2019[1]

Asunto C-274/14

Banco de Santander, S.A.

(Petición de decisión prejudicial del Tribunal Económico-Administrativo Central)

«Petición de decisión prejudicial — Ayuda de Estado — Régimen fiscal — Impuesto sobre sociedades — Deducción — Amortización del fondo de comercio resultante de las adquisiciones por empresas con residencia fiscal en España de participaciones de al menos el 5 % en empresas sin residencia fiscal en España — Artículo 267 TFUE — Admisibilidad de petición de decisión prejudicial — Concepto de "órgano jurisdiccional" — Independencia — Incompetencia del Tribunal de Justicia»

I. Introducción

1. En sus conclusiones presentadas el 7 de octubre de 1999 en los asuntos acumulados Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), el Abogado General Saggio consideró que un tribunal fiscal español, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, no era un órgano jurisdiccional a efectos del artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 267 TFUE).[2] Dado que no estaba convencido de que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña pudiera considerarse dotado de la suficiente independencia para satisfacer las exigencias establecidas por el Tribunal de Justicia, concluyó que, en propiedad, no podía calificarse como órgano jurisdiccional a los efectos de lo que ahora es el artículo 267 TFUE.

1 Lengua original: inglés.

2 Véanse, asimismo, las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366), punto 26, en las que hizo referencia al progresivo relajamiento en relación con el requisito de la independencia, que culminó en la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). El Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer se mostró de acuerdo con la apreciación del Abogado General Saggio en sus conclusiones presentadas el 7 de octubre de 1999 en los asuntos acumulados Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489) y declaró en el punto 28 de sus conclusiones presentadas en el asunto De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366) que «los miembros del tribunal económico-administrativo son funcionarios de la administración, nombrados por el ministro, quien dispone de la facultad de destituirlos, sin atenerse a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley. No puede afirmarse, por tanto, que las reglas de funcionamiento del órgano garanticen la inamovilidad de sus miembros y, en consecuencia, parece dudoso que disponga de una independencia que le permita resistir frente a eventuales intervenciones y presiones indebidas procedentes del poder ejecutivo». El Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer concluyó que los tribunales económico-administrativos no podían calificarse de «jurisdiccionales».

2. En este sentido, el Abogado General Saggio aludió a los estrechos vínculos estructurales existentes entre el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y el Ministerio de Economía y Hacienda español,[3] además de a la circunstancia de que el Presidente y los miembros de dicho Tribunal eran «funcionarios de la Administración, nombrados por el Ministro».[4] Asimismo, observó que el ministro disponía de la facultad de destituirlos, «facultad que no parece, por lo demás, limitada a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley».[5]

3. Sin embargo, en su sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), el Tribunal de Justicia se apartó de la opinión del Abogado General Saggio. A su parecer, existía una «separación funcional entre los servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación» de los impuestos, por una parte, y, por otra, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que resuelve las «reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria».[6]

4. El Derecho de la Unión no se ha mantenido inalterado desde que se dictó la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). Ahora el artículo 2 TUE establece que la Unión se fundamenta en el valor de respeto del Estado de Derecho. Asimismo, el artículo 19 TUE, apartado 2, dispone que los jueces y abogados generales del Tribunal de Justicia «serán elegidos de entre personalidades que ofrezcan plenas garantías de independencia». El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») garantiza la tutela judicial efectiva ante un «juez independiente e imparcial».

5. En consonancia con esta evolución de los Tratados y la Carta, el Tribunal de Justicia ha ido desarrollando una impresionante línea jurisprudencial relativa a las exigencias de la independencia judicial. Gran parte de esta reciente jurisprudencia ha sido resumida por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia recalcó que la independencia de los órganos jurisdiccionales nacionales resultaba esencial «para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial ínsito en el mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE».[7] A continuación, el Tribunal de Justicia sintetizó admirablemente la esencia de estas exigencias de la independencia judicial en los siguientes términos:

«En particular, la independencia de los órganos judiciales nacionales resulta esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial ínsito en el mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE, habida cuenta de que […] tal mecanismo únicamente puede activarlo un órgano que, con competencia para aplicar el Derecho de la Unión, se atenga, entre otros, al criterio de independencia.

3 Véanse las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), punto 15. Del expediente que obra ante el Tribunal de Justicia se desprende que el ministerio competente en España es actualmente el Ministerio de Hacienda y Función Pública. Sin embargo, para evitar confusiones voy a seguir refiriéndome al Ministerio de Economía y Hacienda.

4 Véanse las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), punto 16.

5 Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), punto 16.

6 Sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartado 39.

7 Sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2007:117), apartado 43.

La noción de independencia supone, entre otras cosas, que el órgano en cuestión ejerza sus funciones jurisdiccionales con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a terceros y sin recibir órdenes ni instrucciones de ningún tipo, cualquiera que sea su procedencia, de tal modo que quede protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia de sus miembros a la hora de juzgar o que puedan influir en sus decisiones […]

Pues bien, al igual que la *inamovilidad* de los miembros del órgano en cuestión (véase, en particular, la sentencia de 19 de septiembre de 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, apartado 51), el hecho de que estos perciban un nivel de retribuciones en consonancia con la importancia de las funciones que ejercen constituye una garantía inherente a la independencia judicial.» [8]

II. Antecedentes de la petición de decisión prejudicial

7. Todo ello es sometido a un examen minucioso en la presente petición de decisión prejudicial remitida, en virtud del artículo 267 TFUE, por el Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (en lo sucesivo, «TEAC») mediante resolución de 2 de abril de 2014, presentada ante el Tribunal de Justicia el 5 de junio de 2014. Aunque esta petición se refiere al TEAC, en cada una de las comunidades autónomas españolas existe un órgano similar. En el caso que dio lugar a la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), la petición de decisión prejudicial fue remitida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña pero, a los efectos del presente litigio, resulta totalmente irrelevante el hecho de que se trate del TEAC, con sede en Madrid, (como sucede en el presente asunto) o de un tribunal económico-administrativo con sede en una comunidad autónoma (como sucedía en el caso de la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145).

8. La presente petición de decisión prejudicial versa principalmente sobre la interpretación de la Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009 (que se ocupa de los aspectos de ayuda estatal de un régimen fiscal español que prevé la amortización fiscal del fondo de comercio financiero tras la adquisición de participaciones extranjeras), tal como se aplica por el Reino de España. [9] Asimismo, la remisión trata de la validez de la decisión de la Comisión de incoar un procedimiento conforme al artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con la Ayuda estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) — Amortización fiscal del Fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades no residentes, [10] y de la Decisión de la Comisión (UE) 2015/314, de 15 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) ejecutada por España Régimen relativo a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras [notificada con el número C(2014) 7280]. [11]

9. La petición de decisión prejudicial se plantea en el contexto de un recurso interpuesto ante el TEAC por Banco de Santander contra una liquidación fiscal realizada por la Inspección de Hacienda española. Dicha liquidación se llevó a cabo tras la adquisición por Banco de Santander, en mayo de 2002, del 100 % de las acciones de una sociedad alemana, AKB, por la suma de 1 099 999 999 euros. Unos seis meses después, Banco de Santander transmitió las acciones de AKB a dos sociedades de su grupo. Finalmente, Banco de Santander consideró que el fondo de comercio financiero asociado a dicha operación podía ser amortizado conforme a las ventajas fiscales previstas en la legislación tributaria española.

8 Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), apartados 43 a 45. El subrayado es mío.

9 Decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO 2011, L 7, p. 48).

10 DO 2013, C 258, p. 8.

11 DO 2015, L 56, p. 38.

10. No es necesario en el presente asunto examinar con mayor detalle ni el fondo de la petición de decisión prejudicial ni sus enmarañados antecedentes procesales, pues el litigio ha permanecido suspendido desde el planteamiento inicial de la petición de decisión prejudicial en 2014, debido a la existencia de otros muchos procedimientos en los que se ha impugnado la legalidad de la Decisión 2011/5 ante el Tribunal General y el Tribunal de Justicia, sobre todo en el asunto que dio lugar a la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981). [12] Asimismo, quisiera señalar que la legalidad de la Decisión 2015/314 está siendo cuestionada actualmente ante el Tribunal General. [13]

III. Competencia del Tribunal de Justicia

11. La razón por la que me he limitado a un somero bosquejo del fondo de la petición de decisión prejudicial y de los antecedentes del procedimiento hasta la fecha es porque actualmente solo hay un objeto de debate ante el Tribunal de Justicia: si el TEAC es un «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE.

12. En su petición de decisión prejudicial, el TEAC afirma que los tribunales económico-administrativos son órganos jurisdiccionales a efectos del artículo 267 TFUE, ya que reúnen los requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. El TEAC afirma que este criterio quedó confirmado en la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). Es preciso observar que en su sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), apartado 38, el Tribunal de Justicia declaró que, entre los factores que deben tenerse en cuenta para dilucidar si nos encontramos ante un «órgano jurisdiccional», se incluyen el origen legal del órgano, el carácter permanente del mismo, la obligatoriedad de su jurisdicción, la naturaleza contradictoria del procedimiento y la aplicación de normas jurídicas por parte del órgano, así como la independencia de este. En sus observaciones, la Comisión expresó sus dudas acerca de la independencia del TEAC. Mediante resolución de 30 de abril de 2019, el Tribunal de Justicia decidió que en primer lugar procedía examinar su propia competencia para responder a las cuestiones prejudiciales del TEAC. Se remitieron diversas preguntas por escrito a dichas partes relativas a la cuestión de si el Tribunal de Justicia es competente, para que pudiese presentar observaciones escritas al respecto, y se celebró una vista el 2 de julio de 2019.

13. Si el TEAC no tiene tal condición de órgano jurisdiccional, no procede que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el TEAC, por no ser competente para ello. En cambio, si se llega a la conclusión contraria, es evidente que el Tribunal de Justicia deberá ocuparse del fondo de dichas cuestiones en el marco de una ulterior sentencia.

14. Todo esto suscita, por su parte, la cuestión fundamental de si la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), sigue siendo válida, habida cuenta de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia desde que se dictó dicha sentencia.

15. En mi opinión, la apreciación del Tribunal de Justicia en dicho asunto, según la cual los tribunales económicos administrativos gozaban de suficientes garantías de independencia como para ser considerados un órgano jurisdiccional a los efectos del artículo 267 TFUE, ya no se puede seguir sosteniendo, sobre todo en vista de las reflexiones del Tribunal de Justicia en asuntos posteriores,

12 Mediante su recurso de casación en el asunto C-20/15 P, la Comisión Europea solicitó la anulación de la sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:939), por la que dicho Tribunal anuló el artículo 1, apartado 1, y el artículo 4 de la Decisión 2011/5. El Tribunal de Justicia anuló la sentencia del Tribunal General y le devolvió el asunto. En su nueva sentencia de 15 de noviembre de 2018, World Duty Free Group/Comisión (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), el Tribunal General desestimó la pretensión de anulación de la Decisión 2011/5. El 29 de enero de 2019, en el asunto C-64/19 P, el Reino de España interpuso un recurso de casación contra esta última sentencia del Tribunal General (DO 2019, C 112, p. 36).

13 Véase, por ejemplo, el asunto T-252/15: recurso interpuesto el 21 de mayo de 2015, Ferrovial y otros/Comisión (DO 2015, C 245, p. 35).

como los que dieron lugar a la sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Por lo tanto, considero que en el presente procedimiento no se debe seguir la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). En consecuencia, no creo que el TEAC goce de un grado de independencia suficiente como para ser considerado un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 267 TFUE, de manera que el Tribunal de Justicia carece de competencia para responder a las cuestiones prejudiciales que le ha planteado el TEAC.

16. Antes de explicar por qué llego a esta conclusión, es necesario examinar la legislación y la práctica españolas pertinentes.

A. Legislación y práctica españolas pertinentes

17. La normativa que actualmente regula el TEAC consiste en una serie de diversas leyes y decretos españoles. La función del TEAC consiste en resolver los recursos presentados contra los actos administrativos adoptados, entre otros, por los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda. Esta función fue asignada a los tribunales económicos administrativos inicialmente mediante el Real Decreto-ley de 16 de junio de 1924.

18. La actual legislación relativa al TEAC se recoge principalmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, «LGT»),[14] y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.[15] No obstante, este último ha sido modificado en varias ocasiones.

1. Nombramiento y separación del presidente y los vocales del TEAC

19. El presidente[16] y los vocales[17] del TEAC son funcionarios a quienes incumbe la responsabilidad de resolver los litigios tributarios. Son nombrados mediante Real Decreto por el Gobierno español (Consejo de Ministros) a propuesta del ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios que gocen de reconocida experiencia y prestigio en este ámbito. Por otro lado, los diversos tribunales económico-administrativos (incluido el TEAC) no están adscritos al Ministerio de Justicia ni a ningún órgano responsable de la organización judicial, sino que están integrados en el Ministerio de Economía y Hacienda.[18]

20. Si bien es cierto que los miembros del TEAC no son, en sí mismos, responsables de la gestión y recaudación efectiva de los impuestos, es difícil evitar la impresión de que el propio TEAC forma parte integrante del conjunto del sistema de administración fiscal en España.

21. Banco de Santander señaló que el mandato del presidente y de los vocales del TEAC es de duración indefinida y puede ser vitalicio hasta la jubilación. Además, el hecho de que el presidente y los vocales del TEAC sean nombrados y separados mediante decreto del Consejo de Ministros, que es el máximo órgano colegiado del poder ejecutivo, impide que se produzca cualquier injerencia por parte de la Administración tributaria. Banco de Santander sostiene, asimismo, que la facultad del Gobierno de nombrar, separar o no renovar el mandato de los miembros de un tribunal no afecta por sí misma

14 BOE n.º 302, de 18 de diciembre de 2003, p. 44987.

15 BOE n.º 126, de 27 de mayo de 2005, p. 17835.

16 Con rango de director general del Ministerio de Economía y Hacienda.

17 Con nivel orgánico de subdirector general del Ministerio de Economía y Hacienda.

18 Véase el artículo 6 del Real Decreto 1113/2018, de 7 de septiembre. Procede señalar que, a pesar de que los tribunales económico-administrativos dependen de la Secretaría de Estado de Hacienda, el artículo 6, apartado 1, del Real Decreto 1113/2018 dispone que ello es sin perjuicio de su independencia funcional en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

a su independencia. Asimismo, alega que la facultad de nombrar y separar a los miembros de forma discrecional no es sorprendente, habida cuenta de que se trata de mandatos sin límite temporal. En realidad, las consecuencias de dicha facultad son similares a la facultad de no renovar un mandato cuando este tiene una duración tasada.

22. El Gobierno español indicó que los miembros de los tribunales económico-administrativos son nombrados por tiempo indefinido y no se ven afectados por los cambios en la composición del Gobierno. Así se puede apreciar en el caso del TEAC, en el que los mandatos de sus miembros son largos, llegando a extenderse durante décadas, a pesar de los cambios políticos en las legislaturas de cuatro años. El Gobierno español sostiene, asimismo, que los miembros de los tribunales económico-administrativos están sujetos a las mismas reglas de abstención y recusación que se aplican a los tribunales de lo contencioso-administrativo. Estas reglas están expresamente previstas en la legislación española y se vienen aplicando con normalidad. La independencia de los tribunales económico-administrativos se ve reforzada por el hecho de que los vocales pueden emitir votos particulares.

23. Debo señalar que la facultad del Consejo de Ministros de nombrar a sus miembros se extiende también al poder de separarlos, y, según parece, este cese puede llevarse a cabo con el sencillo trámite de la publicación de un real decreto en el *Boletín Oficial del Estado*.[19] De hecho, tal como observó la Comisión en sus respuestas escritas a determinadas preguntas formuladas específicamente a las partes por el Tribunal de Justicia, dicha facultad ha sido ejercida frecuentemente en los últimos años.

24. Por ejemplo, tal como ha indicado también la Comisión, el 13 de enero de 2012 el presidente[20] y un vocal del TEAC[21] fueron cesados, y este último fue nombrado nuevo presidente del TEAC.[22] De igual manera, el 1 de junio de 2018 el presidente[23] del TEAC fue cesado y sustituido por otro.[24] El 6 de julio de 2018, otros cuatro vocales del TEAC fueron destituidos y se confirmó en el cargo a otros ocho.[25]

25. Por supuesto, no es mi intención poner en duda o desacreditar la legitimidad de ninguno de los nombramientos o ceses concretos sobre los cuales la Comisión ha llamado la atención del Tribunal de Justicia. Sin embargo, aunque muchos miembros de los distintos tribunales económico-administrativos (incluido el TEAC) pueden perfectamente permanecer en sus cargos durante largos períodos[26] (hecho que también ha recalcado el Gobierno español), resulta chocante que no existan garantías legales claras que protejan la inamovilidad, salvo causa justificada o incapacidad, del presidente y los vocales de dichos órganos.

26. A este respecto, el tiempo ha dado la razón al Abogado General Saggio cuando expresó, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), su preocupación por el hecho de que las circunstancias en que se puede ejercer la facultad de destitución no parecen limitadas «a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley».[27] En definitiva, en el estado actual de la legislación española, el presidente y los vocales del TEAC mantienen su cargo según plazca al Gobierno español (Consejo de Ministros). Por lo tanto, el presidente y los vocales del TEAC no gozan, ni en la teoría ni en la práctica, de inamovilidad ni de

19 Artículo 29, apartado 2, del Real Decreto 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012, de 13 de enero, BOE n.º 12, de 14 de enero de 2012, p. 2876.

21 Real Decreto 118/2012, de 13 de enero, BOE n.º 12, de 14 de enero de 2012, p. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 de 13 de enero, BOE n.º 12, de 14 de enero de 2012, p. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 de 22 de junio, BOE n.º 152, de 23 de junio de 2018, p. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 de 22 de junio, BOE n.º 152, de 23 de junio de 2018, p. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 de 6 de julio, BOE n.º 164, de 7 de julio de 2018, p. 68370.

26 Debido, quizá, al menos en parte, al hecho de que sus mandatos tienen una duración indeterminada.

27 Conclusiones presentadas en los asuntos acumulados Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), punto 16.

garantía alguna frente a la destitución salvo causa justificada o incapacidad, en el modo que constituye un aspecto tradicional e indispensable de la independencia judicial y que se refleja tanto en la teoría como en la práctica de las constituciones y leyes fundamentales del conjunto de los Estados miembros de la Unión.

2. Artículo 243 de la LGT: recurso extraordinario para la unificación de doctrina

27. La competencia de los tribunales económico-administrativos es de carácter obligatorio y solo si el litigio no se resuelve en el plazo de un año puede acudirse a la justicia ordinaria española. [28] Asimismo, no hay dudas en cuanto a que dichos tribunales (incluido el TEAC) están sujetos a la legislación vigente y aplican criterios jurídicos convencionales al resolver dichos litigios fiscales.

28. Aparte del recurso de alzada ordinario que puede interponerse ante el TEAC contra resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales y locales, [29] el artículo 243 de la LGT establece el que se define como recurso extraordinario para la unificación de doctrina. [30]

29. Lo que queda patente en las disposiciones del artículo 243 de la LGT es que las autoridades tributarias españolas pueden interponer un recurso extraordinario ante una sala especial del TEAC cuando estimen que una o varias resoluciones anteriores de dicho órgano son incorrectas.

30. Resulta especialmente sorprendente que el mencionado recurso solo lo pueda interponer el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, [31] a pesar de que él mismo forme parte de la sala especial del TEAC junto con 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.

28 Véanse los artículos 240, apartado 1, y 249, de la LGT.

29 Véase el artículo 241 de la LGT.

30 El artículo 243 de la LGT, titulado «Recurso extraordinario para la unificación de doctrina», presenta el siguiente tenor:
«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.»

31 O bien 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.

31. Es también un hecho muy singular que el director general del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria forme también parte de la sala especial de ocho miembros (aunque sea su Agencia la que haya dictado la decisión impugnada). En mi opinión, esto es contrario a la máxima de *nemo iudex in causa sua* y, por definición, al principio fundamental establecido en el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta, que exige un juez independiente e imparcial.

B. La cuestión de si el TEAC goza de un grado de independencia suficiente como para ser considerado un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 267 TFUE

32. Tal como señaló la Abogada General Stix-Hackl en sus conclusiones presentadas en el asunto Wilson (C-506/04, EU:C.2006:311), punto 45, el criterio de la independencia «constituye probablemente el rasgo diferenciador más importante para la delimitación entre un órgano jurisdiccional nacional y una autoridad administrativa».

33. El Tribunal de Justicia se expresó en idéntico sentido en los apartados 37 y 38 de la sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

«A este respecto, procede recordar que la exigencia de independencia del órgano remitente comporta dos aspectos. El primero de ellos —aspecto externo— supone que el órgano en cuestión ejerce sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a terceros y sin recibir órdenes ni instrucciones de ningún tipo, 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 […].

El segundo aspecto —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 aquel. Este aspecto interno exige 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 […]».

34. En dicho asunto se consideró que un secretario judicial «debe atenerse a las instrucciones que le imparta su superior jerárquico», salvo cuando ejerce las competencias relativas a la fe pública registral. El Tribunal de Justicia declaró que en dicho asunto el secretario judicial debía tramitar el expediente de jura de cuentas sobre el que versaba «el litigio principal con observancia de los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica». [32]

35. Por lo tanto, el secretario judicial no era un «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE.

36. Por las razones expuestas, no creo que los miembros del TEAC gocen del necesario grado de independencia para que dicho órgano pueda ser considerado un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 267 TFUE. A continuación expondré las razones por las que llego a esta conclusión.

32 Véase la sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), apartado 41. Por último, este argumento ha sido formulado también por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el asunto n.º 22107/93, sentencia de 25 de febrero de 1997, Findlay/Reino Unido (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), donde aludió al hecho de que, con arreglo a la legislación de la jurisdicción militar entonces vigente en el Reino Unido, todos los miembros del tribunal militar en cuestión estaban jerárquicamente subordinados al oficial convocante. A este respecto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos declaró lo siguiente: «Para preservar la confianza en la independencia e imparcialidad del tribunal, las apariencias también pueden ser importantes. Dado que todos los miembros del tribunal militar que resolvió el asunto del Sr. Findlay estaban subordinados al rango del oficial convocante y se hallaban integrados en su cadena de mando, las dudas del Sr. Findlay sobre la independencia e imparcialidad del tribunal podían estar objetivamente justificadas […]».

37. En primer lugar, aunque el TEAC claramente aplica el Derecho y los criterios jurídicos convencionales al resolver los litigios fiscales y dispone del grado de permanencia característico de los órganos jurisdiccionales, sus miembros carecen del necesario grado de seguridad en su cargo,[33] que, como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 45 de la sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), es un elemento esencial de la administración de justicia.

38. El solo hecho de que los miembros del TEAC hayan sido cesados mediante decreto-ley por motivos que parecen obedecer a la conveniencia del Gobierno de turno basta, por sí mismo, para demostrar que el TEAC carece de esta crucial característica.[34] Para cumplir con este aspecto del requisito de independencia sería necesario que los miembros del TEAC disfrutasen de garantías reales y efectivas frente a la destitución, salvo causa justificada o incapacidad.

39. En segundo lugar, otro aspecto del requisito de independencia expresado en el apartado 44 de la sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), es la necesidad de que el órgano en cuestión «ejerza sus funciones jurisdiccionales con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a terceros y sin recibir órdenes ni instrucciones de ningún tipo, cualquiera que sea su procedencia».

40. Prácticamente lo mismo se podría afirmar en el presente caso por lo que respecta al recurso extraordinario para la unificación de doctrina, ya que, con arreglo al artículo 243 de la LGT, el director general del órgano que interpuso el recurso necesariamente ha de formar parte de la sala especial del TEAC que lo resuelva, al igual que el director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que adoptó la resolución recurrida. Si bien es cierto que los intereses de los contribuyentes probablemente van a estar representados por el presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente,[35] no es menos cierto que un sujeto pasivo medio y razonable que haya presentado una reclamación ante el TEAC percibirá que el propio procedimiento establecido por el artículo 243 de la LGT para la sustanciación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, habida cuenta de la peculiar composición de la sala especial prevista por la ley, *parece* desequilibrado por estar inclinado a favor de las autoridades tributarias.

41. En cualquier caso, el mero hecho de que determinados miembros de la sala especial del TEAC mantengan estrechos vínculos institucionales con la Administración tributaria debe bastar para que se susciten dudas acerca de la independencia del TEAC. Tal como observó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 19 de septiembre de 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), apartado 49, «el concepto de independencia, inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la cualidad de tercero en relación con la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida». Debido a la vinculación jerárquica y a la integración en la Administración tributaria del director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, del director general de la Agencia de Administración Tributaria y del director general o el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, difícilmente se puede afirmar que estas personas tengan la condición de terceros en un litigio fiscal en el sentido previsto por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 19 de septiembre de 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

33 El Tribunal de Justicia habla de «inamovilidad de los miembros del órgano en cuestión».

34 En la sentencia de 19 de septiembre de 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), apartado 53, el Tribunal de Justicia declaró que «las 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 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». El subrayado es mío.

35 El artículo 34, apartado 2, de la LGT dispone lo siguiente:
«Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.»

42. Por otro lado, el solo hecho de que el artículo 243 de la LGT prevea tal procedimiento de recurso extraordinario para un recurso que solo puede ser interpuesto por las autoridades tributarias invita a pensar que probablemente el TEAC no sea excesivamente proclive a apartarse de la interpretación de la legislación tributaria defendida por las autoridades, ya que, si en algún momento lo hiciera, el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda podría iniciar el procedimiento de recurso extraordinario establecido en el artículo 243 de la LGT. Esto también resulta incompatible con el concepto de independencia, pues la sola existencia de este procedimiento y la composición de la sala especial pueden servir como presión sutil que, en palabras del Tribunal de Justicia en su sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), apartado 37, puede «hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca».

43. Por todas estas razones, considero que el TEAC no cumple los requisitos de independencia necesarios para constituir un «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE. Aunque el Tribunal de Justicia no se rige por un sistema estricto de precedentes, es evidente que las consideraciones formuladas en la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), no resultan satisfactorias y que dicha resolución no debe seguir sirviendo como referencia por lo que respecta a esta cuestión.

44. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que declare que no tiene competencia para resolver la petición de decisión prejudicial planteada por el TEAC.

IV. Conclusión

45. En atención a las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que declare que no tiene competencia para resolver la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Central.