

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE, DE 21 DE ENERO DE 2020

---

## A propósito de «lo» económico-administrativo y de cuestiones prejudiciales

José-Andrés Rozas

*Catedrático de Derecho financiero y tributario  
Universidad de Barcelona (España)*

El TJUE, modificando su doctrina precedente, ha negado a los órganos de lo económico-administrativo la habilitación para presentar cuestiones de prejudicialidad, en los términos previstos en el art. 267 TUE, por entender que no concurre en los mismos la condición de «independencia», que a estos efectos es preceptiva. Al hilo de la misma conviene reflexionar sobre su historia, ámbito, organización y funcionamiento para incidir, una vez más, en la necesidad imperiosa de que se aborde con decisión una reforma en profundidad del sistema español de administración de justicia tributaria. El prestigio y calidad de los tribunales económico-administrativos no se merecen un varapalo de esta naturaleza. Se muestra imprescindible reinventarlos, transformarlos, en el marco de una reforma global que adecue el sistema de revisión tributaria español a lo que es habitual en otros sistemas equiparables, y acorde con las exigencias del Derecho de la Unión Europea.

Asunto: C-274/14 [EU:C:2020:17]

### 1. Los hechos

---

Los hechos enjuiciados por la Sentencia se remontan, nada más y nada menos, que al ejercicio 2002 cuando el BSCH adquirió el 100% de una sociedad holding alemana, AKB, con participaciones en otras sociedades establecidas en la Unión, generándose en la operación un importante fondo de comercio financiero.

A lo largo de dicho año, BSCH transmitió las participaciones de AKB a una sociedad holandesa y a otra española, ambas integradas en el grupo con el que consolidaba balances.

La AEAT regularizó, parcialmente, las deducciones practicadas por BSCH –al hilo de la amortización del referido fondo de comercio financiero– de los ejercicios 2002 y 2003, y en agosto de 2010 el Banco de Santander interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra una de las referidas actas de Inspección.

Entre tanto, a raíz de varias preguntas presentadas en el Parlamento Europeo, y de la denuncia de un operador privado, la Comisión Europea había iniciado un procedimiento de investigación para evaluar si el régimen español de amortización fiscal del fondo de comercio financiero que se había aplicado a las operaciones referidas constituía, o no, una ayuda de Estado. En su Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, lo consideró incompatible con el Derecho de la Unión; eso sí quedando excluida la obligación de recuperación, en virtud del principio de confianza legítima, para aquellas empresas que se lo hubieran aplicado con anterioridad al 21 de diciembre de 2007 –y durante todo el período de amortización– lo que cubría el caso del Banco de Santander.

A esa Decisión de la Comisión siguieron otras dos, con incidencia en el mismo régimen de amortización del fondo de comercio financiero en la adquisición de participaciones significativas en empresas extranjeras (art. 12.5 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso, hoy recogido en el RDL 4/2004):

- i) La Decisión 2011/282/UE, de 12 de enero de 2011, extendió la incompatibilidad a los supuestos en los que las empresas adquiridas estuviesen establecidas fuera de la Unión;
- ii) La Decisión 2015/314/UE, de 14 de octubre de 2014, consideró también incompatible con las disposiciones de la UE la interpretación que al mencionado régimen normativo habían dado la DGT y el TEAC, ampliando a las adquisiciones indirectas el ámbito de aplicación del régimen fiscal en cuestión, en contra de la doctrina administrativa hasta entonces emitida al respecto.

El TEAC, a tenor de las Decisiones de 2011, planteó cuestión prejudicial al objeto de que el TJUE se manifestase sobre si las mismas resultaban, o no, de aplicación al caso del Banco de Santander. Entre tanto, el TGUE en dos sentencias del 7 de noviembre de 2014 (T-219/11, EU:T:2014:939; y T-399/11, EU:T:2014:938) anuló aspectos esenciales de las Decisiones del 2011 que afectaban al contenido de la cuestión prejudicial.

Así las cosas, el TEAC reformuló la cuestión, el 8 de enero de 2015, por entender que las mencionadas sentencias del TGUE afectaban al contenido de lo cuestionado, de modo que en adelante lo más relevante era entender si la anulación de los preceptos de las Decisiones del 2011 privaban de contenido a la Decisión del 2015 adoptada, por cierto, unos veinte días antes de que se dictasen las referidas sentencias.

Y en esas se estaba cuando el TJUE, el 21 de diciembre de 2016, dictó una sentencia por la que casaba las emitidas por el TGUE dos años antes (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), devolviendo los asuntos al TGUE que, aún hoy en día,

sigue deshojando la margarita sobre la nulidad, o no, de las Decisiones en danza, 2011/5, 2011/282 y 2015/314, también en entredicho en otros recursos ante el TJUE.

Así es que el TJUE, entre tanto, ha decidido abstenerse de emitir pronunciamiento alguno, adicional, sobre la discutida aplicabilidad y efectos de las Decisiones de la Comisión Europea sobre la calificación como ayudas de Estado del régimen de amortización del fondo de comercio financiero en adquisiciones significativas de empresas extranjeras, residentes o no en la Unión, su extensión a las adquisiciones indirectas y la eventual restricción de sus efectos devolutivos a los supuestos anteriores al 2007, como el del Banco de Santander, que –tal vez se olvida– es el objeto de la causa que se instruye ante el TEAC... desde el 2010.

Ha preferido declarar «que la petición de decisión prejudicial planteada por el TEAC es inadmisibile, ya que no puede calificarse a dicho organismo de "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE» (§80). La justicia material puede seguir esperando –a los 18 años de que se cerrasen las adquisiciones– que, por ahora, seguimos entretenidos en cuestiones incidentales susceptibles de previo pronunciamiento.

## 2. Los fundamentos de Derecho

Hasta ahora, el TJUE venía pensando que lo económico-administrativo era una auténtica jurisdicción, con todos los requisitos para presentar cuestiones de prejudicialidad (origen legal; permanencia de sus miembros; aplicación de normas jurídicas; carácter obligatorio; independencia; proceso encaminado a la adopción de una decisión de naturaleza judicial, y procedimiento contradictorio;<sup>1</sup>), no sin división de opiniones<sup>2</sup>, y así lo consideró en dos relevantes sentencias, ambas –por cierto– con origen en el TEAR de Cataluña<sup>3</sup>.

Pues bien, como ya apuntaba el Abogado General Hogan, en sus conclusiones, y pese a que algunos comentaristas, como Ibáñez García, con indudable

---

1 Cfr. SSTJUE, Vaassen-Göebbels, de 30/06/1966 [61/65, EU:C:1966:39, p. 395]; Syfait y otros, de 31/05/2005 [C-53/03, EU:C:2005:333, §29], y Margarit Panicello, de 16/02/2017 [C-503/15, EU:C:2017:126, §27]. «*Whether the body is established by law, whether is permanent, whether it applies rules of law, whether its jurisdiction is compulsory, whether it is independent, whether it is called upon to give judgment in proceedings intended to lead to a decision of a judicial nature and, finally, whether is procedure is inter partes.*»

2 Ciertamente, en otras ocasiones en las que tribunales económico-administrativos –u otros órganos más o menos semejantes de otros Estados miembros– habían planteado cuestiones prejudiciales, no faltaron Abogados Generales que se mostraron contrarios a su consideración, por entender que no se reunían los requisitos exigidos al respecto por el Derecho de la UE, en particular por lo que –finalmente– se ha reconocido por el Tribunal: sus carencias en términos de independencia. Cfr., con abundantes referencias jurisprudenciales al respecto, GARCÍA ANTÓN, R. (2010): «Can the Spanish Central Tax Tribunal make a preliminary reference under Article 267 TFEU? A final tribute to Advocate General Saggio and Ruiz-Jarabo Colomer», en *EU Law Live*.

3 Cfr. SSTJUE, Gabalfrisa, de 21/03/2000 [EU:C:2000:145] y Transportes Bessora, de 27/02/2014 [EU:C:2014:108].

sentido y buena intención, hicieron votos por que no fuera así<sup>4</sup>, el TJUE ha sentenciado que a lo económico-administrativo le falta un hervor para ser una auténtica jurisdicción con competencia para interponer cuestiones de prejudicialidad: carece de aparente y suficiente independencia. Si el TJUE ha cambiado de criterio al respecto ha sido «habida cuenta, en particular, de jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia» (§55)<sup>5</sup>.

Y ello porque para que se pueda predicar la independencia de un órgano de resolución de recursos, a estos efectos, dice el Tribunal, se debe de «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» (§63)<sup>6</sup>: a tenor del régimen jurídico que rige la composición del órgano, el nombramiento de sus miembros, los supuestos de abstención y recusación en caso de conflicto de intereses, y los que regulan su cese.

En definitiva, debe acreditarse la plena autonomía –sin vínculo jerárquico–, inamovilidad<sup>7</sup> en su puesto, imparcialidad –como «equidistancia (...), inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica» (§ 61)<sup>8</sup>–, y calidad de tercero en la causa, de los miembros del órgano de enjuiciamiento, «con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida» (§ 62)<sup>9</sup>.

Pues bien, nada de esto se concurre en los órganos económico-administrativos españoles que, a juicio del Tribunal, no cumplen «con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales» (§ 77), básicamente por dos razones:

- i) En primer lugar, el nombramiento de sus componentes –todos ellos funcionarios de la Administración general del Estado– se hace mediante Real Decreto (arts. 29.2 del RGRA, 520/2005) u Orden ministerial (art. 30.2 del RGRA), teniendo el Presidente del TEAC la categoría de Director general del Ministerio de Hacienda, sin que su cese esté sujeto a garantías especiales<sup>10</sup> y «un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo» (§ 69)<sup>11</sup>;

4 «Tribunales económico-administrativos y cuestión prejudicial europea» en ECJ Leading Cases, 20/10/2019.

5 Cfr. STJUE Associação Sindical dos Juizes Portugueses, de 27/02/2018 [c-64/16, EU:C:2018:117, §45].

6 Cfr. STJUE TDC, de 9/10/2014 [EU:C:2014:2265, §29].

7 La inamovilidad «que tiene por objeto proteger la persona de quienes tienen la misión de juzgar» (§58). Cfr. STJUE Wilson, de 19/09/2006 [C-506/04, EU:C:587, §51].

8 Cfr. STJUE Margairt Panicello, de 16/02/2017 [C-503/15, eu:c:2017:126, §38].

9 Cfr. SSTJUE Corbiau, de 30/03/1993 [C-24/92, EU:C:1993:118, §15] y TDC, de 9/10/2014 [EU:C:2014:2265, §29].

10 «La garantía de inamovilidad (...) exige que los supuestos de cese de los miembros de ese órgano (...) ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral» (§60) lo que, a todas luces, no sucede con los vocales de los tribunales económico-administrativos, pues «...ha quedado acreditado (...) que el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial» (§ 66).

11 Cfr. STJUE Syfait y otros, de 31/05/2005 [C-53/03, EU:C:2005:333, §31].

- ii) Por otra parte, la composición de la Sala especial para resolver los recursos extraordinarios de unificación de doctrina (art. 243 LGT) evidencia una «confusión entre la condición de parte y la de miembro del órgano que ha de conocer el recurso» (§ 74) y ello, pese a que la resolución del mismo no tenga efectos sustantivos sobre el objeto de la causa.

En resumen, se advierten por el Tribunal, en los tribunales económico-administrativos, unos «vínculos orgánicos y funcionales» (§ 76) con el Ministerio de Hacienda que no garantizan el que sus miembros puedan ser por completo ajenos a «presiones externas, directas o indirectas» (§68) en el desempeño de sus funciones de enjuiciamiento.

Son, pues, órganos administrativos, dependientes de la Administración general del Estado, cuyas resoluciones están sujetas a revisión judicial, propiamente dicha, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en el seno de la cual, por supuesto, se puede dar cauce al «mecanismo de revisión prejudicial previsto en el art. 267 TFUE» (§ 79). Lo que «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» (§ 78).

### 3. Comentario crítico

---

Lo más relevante de esta Sentencia, como en seguida se verá, es que cierra el paso a que, en lo sucesivo, los tribunales económico-administrativos planteen cuestiones prejudiciales, lo que supone un cambio sustancial de criterio en el TJUE y da al traste con toda la normativa que al respecto regula dicha eventualidad en nuestro ordenamiento tributario vigente.

Antes de entrar en el comentario de esa cuestión, nuclear y única sobre la que –como es lógico– se extiende la sentencia, merece la pena prestar atención a tres cuestiones procesales que tiene sentido resaltar:

- i) El art. 47 CDFUE reconoce al contribuyente el derecho a que su causa sea oída «dentro de un plazo razonable»: pues bien, los hechos datan de 2002, el procedimiento de inspección se cierra en 2010, la cuestión prejudicial se plantea en 2011, se reformula en 2015 –por segunda vez, en 2017– y se desestima en 2020, retornando ahora la causa al TEAC, que tendrá que resolver sobre el fondo del asunto, lo que comporta diez años de pleito, otros diez desde los hechos, y aún no hemos superado la fase de revisión administrativa preceptiva;
- ii) Sin conocer el detalle de los trámites y plazos no es posible adivinarlo, pero, tal vez, la deuda tributaria a la que se refiere esté prescrita –o llegue a prescribir– y, sin saber si su ingreso está suspendido o se satisfizo, tampoco es posible discernir los efectos económicos de tal prescripción, o de una eventual exigencia de la deuda inicialmente liquidada, en términos de intereses de demora –en una u otra dirección– pero podrían ser más que considerables;

- iii) El núcleo de la discusión estriba –y aún está pendiente de resolver– sobre la aplicación del principio de confianza legítima a unos hechos acaecidos en 2002 a los que se aplicó una normativa cuya interpretación –por los órganos nacionales, los administrativos europeos y los jurisdiccionales– ha venido cambiando desde entonces –aún hay cuestiones *sub iudice* al respecto– y que el TEAC podría haber resuelto aplicando, directamente, el Derecho de la Unión Europea dotado de efecto directo, como es un principio derivado de los Tratados objeto de un considerable desarrollo jurisprudencial.

Entrando ya en el núcleo de la cuestión, la naturaleza de «lo» económico administrativo<sup>12</sup>, el TJUE ha entendido que no se trata tanto de una peculiar jurisdicción especial, como de un recurso previo, y preceptivo, en vía administrativa. Y que, por lo tanto, no tiene sentido que dicha fase se prolongue en exceso mediante la presentación de cuestiones prejudiciales que, eventualmente, siempre se podrán plantear en fase contencioso-administrativa.

El TJUE, en su sentencia de 21 de enero de 2020 (Asunto C-274/14) [EU:C:2020:17] ha fulminado, pues, el art. 237.3 LGT, incorporado al texto de la LGT de 2003 en 2015<sup>13</sup>, para regular el planteamiento por los tribunales económico-administrativos de cuestiones prejudiciales: lo ha vaciado de contenido, y ha afirmado con rotundidad, de forma inapelable, que los órganos económico-administrativos españoles no tienen naturaleza jurisdiccional, a los efectos de su eventual legitimación para plantear cuestiones de prejudicialidad, en los términos previstos en el art. 267 TUE.

Es una buena ocasión para volver, «*ancora*», sobre la *vexata questio* del modelo español de administración de justicia tributaria, como se apuntaba, sobre la naturaleza de «lo» económico-administrativo.

En apretado resumen, durante todo nuestro siglo diecinueve –como admirablemente ha descrito un eminente estudioso de su historia, el Prof. Martín Rebollo<sup>14</sup>– la justicia administrativa basculó, alternativamente, entre el sistema de jurisdicción retenida –en el seno de la propia Administración (pasiva), aún impartida por órganos distintos a los de gestión (activa)<sup>15</sup>– y el de jurisdicción delegada, en órganos judiciales.

La justicia tributaria conservó siempre, en cambio, su carácter de jurisdicción especial retenida, en manos del Ministerio de Hacienda (de sus órganos

---

12 Así, con artículo indeterminado, como en el título de una magnífica monografía, con origen en una tesis doctoral defendida en la Universidad de Sevilla [SERRERA CONTRERAS, P.L. (1966): *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*, Instituto García Oviedo] en la que su autor, Abogado del Estado con un conocimiento extraordinario del particular, volcaba todo su saber sobre la historia y ámbito de «lo» que él calificaba, y con razón, jurisdicción tributaria.

13 §46, del artículo único de la Ley núm. 34, de 26 de septiembre de 2015, por la que se reforma la Ley 58/2003, General Tributaria.

14 Cfr. MARTÍN REBOLLO, L. (1975): *El proceso de elaboración de la ley de lo contencioso-administrativo de 13 de septiembre de 1888*, IEA. Siguiendo su estela, *vid.*, también, FERNÁNDEZ TORRES, J.R. (1998): *La formación histórica de la jurisdicción contencioso-administrativa (1845-1868)*, Editorial Civitas.

15 Esta gráfica distinción entre Administración «activa» y «pasiva» se toma de NIETO, A. (1966): «Los orígenes de lo contencioso-administrativo en España», en *Revista de Administración pública*, núm. 50, p. 38.

económico-administrativos), aun cuando desde 1902 sujetas sus resoluciones a revisión por el más alto órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa, el Tribunal Supremo<sup>16</sup>.

Desbordado el Tribunal Supremo por los efectos de la soberbia Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956, en 1973 este modelo se desequilibró, al atribuir la revisión de las resoluciones de lo económico-administrativo a las salas de lo contencioso de las Audiencias territoriales, primero, de la Audiencia Nacional, más tarde (1977), respecto del TEAC, de los Tribunales Superiores de Justicia, al disolverse las Audiencias territoriales (1980), por cuanto a las emitidas por los TEAR, y, finalmente (1998), a los juzgados contencioso-administrativos respecto de los actos tributarios relativos a tributos locales y propios autonómicos. Manteniéndose, claro está, en la cúspide de la pirámide la casación ante el Tribunal Supremo.

Con esta modificación –muy trascendente y que, salvo para unos pocos<sup>17</sup>, fue poco menos que inadvertida– nuestro sistema de administración de justicia tributaria pasó a llevar tirantes (jurisdicción retenida en el seno de la Administración) y cinturón (jurisdicción delegada en el contencioso-administrativo). Un doble filtro complejo, desproporcionado, incongruente e insólito en términos de Derecho comparado. Desde entonces, 1973, ahí estamos.

Pues bien, a mi parecer, los tribunales económico-administrativos no se merecen el varapalo que les acaba de propinar el TJUE. Y el culpable del mismo no es el Tribunal europeo, cuyo pronunciamiento resulta impecable, sino la resistencia numantina de los responsables de la política normativa española a abordar una reforma en condiciones, a fondo, de nuestro sistema de administración de justicia tributaria.

Los tribunales económico-administrativos están integrados por profesionales de primera categoría que realizan un trabajo extraordinario en unas condiciones demasiadas veces penosas. Son imprescindibles, en nuestro modelo de sistema tributario, y desarrollan su función con unos niveles de calidad considerables y unos recursos escasos. Con toda franqueza, y sin el menor atisbo de sorna, me parece una labor admirable la que realizan; tienen una tradición, un prestigio, incontestables, y no merecen ser expuestos al escarnio público con la crudeza que lo ha hecho –insisto, arrastrado a ello por el marco normativo que les resulta aplicable– una Alta instancia judicial europea.

---

<sup>16</sup> Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J.A. (1975): «Sobre el origen y evolución de la reclamación administrativa previa», en *Revista de Administración pública*, núm. 77, que hace mucho hincapié en el carácter históricamente «peculiar» de lo hacendístico en el entramado jurídico –tanto sustantivo como procesal– y organizativo de la Administración.

<sup>17</sup> Este cambio se percibió con agudeza y prontitud por quien con más detalle –como se ha hecho notar– había estudiado el devenir de esta jurisdicción, al afirmar, a los pocos meses del cambio legislativo que «...sobre todo padece la tarea unificadora de criterios que antes realizaba el TEAC, oscurecida ahora por esa revisión de sus criterios ante múltiples órganos, que además no son de ámbito nacional. Si estos llegan a resoluciones contradictorias la situación, de por sí mala, no puede ser más grave.» [SERRERA CONTRERAS, P.L.: (1974) «La jurisdicción y el procedimiento económico-administrativo» (s.l.), p. 235. Debo el texto de esta magnífica conferencia, sin lugar de edición, a mi buen amigo Esaú Alarcón, a quien se la hizo llegar el Presidente del TEAR de Cataluña, Xavier Suñé, con quienes he quedado, pues, en deuda].

Como se señalaba más arriba, desde 1973 la vía económico-administrativa no es sino un recurso previo administrativo, preceptivo, para acceder al recurso judicial ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Desde esa fecha no se puede considerar más esta vía como una jurisdicción especial retenida, sino como la formalización en Derecho tributario de lo que en Derecho administrativo se conoce como el necesario «agotamiento de la vía administrativa»<sup>18</sup>.

Como tal recurso previo administrativo, lo económico-administrativo se ha de articular en su organización y procedimiento de forma proporcionada a lo que debiera de ser su función<sup>19</sup>, orientándose a mejorar la calidad del actuar de la Administración tributaria, a incentivar la conciliación con los contribuyentes y a preparar, cuando esto no sea posible, el recurso judicial. Nada más, y nada menos.

Y eso no pasa, como tantas veces se ha propuesto, también desde la AEDAF<sup>20</sup>, por otorgarle carácter facultativo: no se resolvería gran cosa, al revés, el contencioso-administrativo se colapsaría inútilmente. Transita, a mi modesto entender, por reinventar «lo» económico-administrativo, aprovechando las espléndidas mimbres que lo acreditan, su experiencia y su inestimable potencialidad.

Recientemente el Profesor y Abogado Jesús Rodríguez<sup>21</sup> postulaba la reconversión de las Oficinas técnicas de la AEAT para que se desarrollasen en las mismas esa fase de conciliación, también respecto de los actos emitidos por órganos de gestión, recaudación o, añadido yo, del Catastro.

El Prof. Lago Montero, Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Salamanca, y Magistrado suplente en el TSJ de Castilla y León, se pronuncia en una exhaustiva y documentadísima obra<sup>22</sup> a favor de convertir los tribunales económico-administrativos en una jurisdicción tributaria con competencia, también, en materia de Haciendas autonómicas y locales.

Ese es, sin duda, el modelo imperante en Derecho comparado<sup>23</sup>, y hacia el que han transitado otros órganos de semejantes características a nuestro económico-administrativo que han existido en otros ordenamientos tributarios – Canadá, Reino Unido, Alemania– o hacia el que se viene encaminando desde 1992 –con dificultades, sin duda– el más cercano al nuestro, el italiano<sup>24</sup>.

---

18 Cfr. PALAO TABOADA, C. (2019): *Is the previous exhaustion of administrative procedures a necessary condition to access judicial procedures?*, EATLP, Congress 2019.

19 Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2018): «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.

20 Cfr. AEDAF (2012): *Propuesta de modificación del carácter preceptivo de la vía económico-administrativa*, Papers AEDAF, núm. 7.

21 Cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2020): La conveniencia de ampliar las posibilidades de conciliación en el ámbito tributario, en *El Derecho.com*, Lefebvre.

22 Cfr. LAGO MONTERO, J.M. (2018): *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, Thomson-Reuters/Aranzadi.

23 Cfr., por todos, para el Derecho comparado en este particular, ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (dirs.), (2017), *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*, Marcial Pons.

24 Cfr. AA.VV. (2019): «Giustizia tributaria e riforma del contenzioso», número monográfico de *NeΩtepa (Periodico ufficiale dell'Associazione Nazionale tributaristi italiani)*, Anno XII, núm. 1.

A mi entender, una combinación semejante es lo que se merece el sistema tributario español: la armazón de unas Oficinas de apelación —con la denominación norteamericana, o como quisieran llamarse— en las propias Administraciones tributarias —estatales, autonómicas y locales— orientadas a lograr una conciliación con el contribuyente, cuando tal cosa tuviera sentido —que es las más de las veces— o a preparar el posterior recurso judicial, en caso contrario; el despliegue de una verdadera jurisdicción contencioso-tributaria, en el seno de la contencioso-administrativa, o no, que actuase en primera instancia en tribunales creados a partir de los que en la actualidad se denominan económico-administrativos, y, en segunda instancia, por apelación, ante la Audiencia Nacional (para aquellas pretensiones que se reservase un reconfigurado TEAC, como Tribunal Central de lo Contencioso Tributario), o ante los Tribunales Superiores de Justicia, para el resto.

Este, y no otro, es probablemente el modelo de justicia tributaria en el que está pensando el TJUE al dictar su sentencia. En el que el órgano de revisión administrativa se debe de orientar a la conciliación y a filtrar con rapidez y flexibilidad el actuar de los órganos de gestión. Y no a empantanar los asuntos con la pretensión —hoy en día exigida por su normativa propia— de crear doctrina administrativa —¡hasta dotándose de una sala extraordinaria para unificación de criterio, con formato de casación en interés de ley!— y que les conduce hasta el planteamiento de cuestiones prejudiciales que se prolongan en su tramitación hasta diez interminables años.

Y el órgano de revisión judicial ha de estar indubitadamente investido de independencia —aparente y real— en todas sus dimensiones: inamovilidad de sus miembros, imparcialidad, y desvinculación orgánica y funcional del poder ejecutivo. Es para esos tribunales —que, insisto, muy bien podrían ser los económico-administrativos transformados en contencioso-tributarios— para los que está pensada la cuestión prejudicial del art. 267 TFUE, no para órganos administrativos encuadrados en el Ministerio de Hacienda, por mucha independencia funcional que de los mismos se predique y aun cuando en su estructura y funcionamiento —¡hasta en su denominación formal!— se puedan reconocer las características propias de una auténtica jurisdicción.

Hoy en día nuestro modelo de justicia tributaria, en lo que a la Hacienda estatal se refiere —y de forma similar en la autonómica y local— está sobrecargado de procesos judiciales, cada uno con sus carencias y en conjunto contradictorios. A una primera fase administrativa, obligatoria y solventada ante órganos de indudable cualificación técnica pero, se quiera o no, integrados en la estructura orgánica del Ministerio de Hacienda, sigue una segunda, estrictamente judicial, ante órganos compuestos por miembros de la carrera judicial cuya formación tributaria es, mejor o peor, sobrevenida y tardía. Ambos tribunales —los económico-administrativos y los contencioso-administrativos— se organizan y funcionan con normas procesales de corte judicial, claramente orientadas a sentar doctrina, o precedente, a «decir el Derecho», *iuris dictio*.

Pues bien, en los sistemas de Derecho comparado con sistemas de administración de la justicia tributaria mejor valorados, no es esa «hiperjudicialización» lo que abunda. Lo más habitual —con tantas variantes como países— es que antes de llegar a la vía judicial, en el propio seno de la Administración tributaria, nor-

malmente por órganos separados de los de gestión, se sustancie un trámite de apelación –breve, flexible, escasamente ritual– en el que se escuche detenidamente al contribuyente –por persona distinta de quien instruyó el procedimiento– tratando de buscar una solución, un acuerdo, la conciliación, en el absoluto respeto, naturalmente, de la ley que rige toda relación tributaria.

Cuando esto no es posible, el caso pasa a la jurisdicción –generalmente especial pero siempre vinculada al Poder judicial– que lo resuelve en una primera instancia y en una eventual apelación a la que, con finalidad nomofiláctica, puede seguir una casación.

Hacia este modelo de administración de la justicia tributaria parece que tiene sentido que se encaminase el Ordenamiento tributario español, sus Administraciones tributarias y sus Órganos judiciales.

Una reforma de esta envergadura y entidad es lo que, a mi parecer, verdaderamente se merece «lo» económico-administrativo: para reforzar su indudable prestigio, acreditar de forma incontestable su independencia y poner las bases de un sistema de administración de la justicia tributaria en España emparejado con los ordenamientos tributarios en los que funciona de forma más eficiente y justa.

No cabe duda de que son muchas y complejas las dificultades políticas, administrativas, económicas, normativas (en lo procesal y en lo sustantivo), corporativas –de todo orden– que habría que vencer para que nuestro modelo de administración de la justicia tributaria se orientase en dicha dirección. Pero sería enormemente rentable el abordarlo –tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias– y, en última instancia, un objetivo inexcusable si pretendemos disponer de un sistema tributario –de una organización de la justicia tributaria– que no vuelva a ser vapuleado por el TJUE en este sentido; un modelo acorde con las exigencias del Derecho de la UE, de los arts. 41 y 47 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea. Eso, una vez más se ha de decir, es lo que, en justicia, se merece «lo» económico administrativo: ni más, ni menos.