

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084249

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1336/2021, de 16 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2871/2020

### SUMARIO:

**Procedimiento contencioso-administrativo. Inadmisibilidad del recurso. Falta de agotamiento de la vía administrativa previa.** Lo que se dirime en este recurso de casación es si resulta exigible el agotamiento de la vía administrativa económico-administrativa antes de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando el fondo del asunto trata, exclusivamente, sobre la adecuación de una actuación administrativa tributaria al derecho de la Unión Europea, en concreto, respecto de unas solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos de las autoliquidaciones del IVPEE. La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si, a la vista de la STJUE de 21 de enero de 2020, C-274/14, (NFJ075840) que ha declarado que no cabe que el TEAC pueda plantear una petición de decisión prejudicial, resulta preciso agotar la vía económico-administrativa previa con anterioridad a acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando la decisión sobre el fondo del asunto, a los efectos de constatar la adecuación de una determinada actuación tributaria al Derecho de la Unión Europea, pueda depender, exclusivamente, de una concreta decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión. Considera el recurrente que esta cuestión presenta cierto paralelismo con la dirimida en la STS de 21 de mayo de 2018, recurso n.º 113/2017 (NFJ070571) en la que el Tribunal puso de manifiesto que cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo, pues resulta manifiestamente inútil e ineficaz. Sin embargo, a pesar de lo que afirma la recurrente, corresponde a la Administración, y, en particular a los Tribunales económico-administrativos garantizar la correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea, inaplicando, en su caso, cualesquiera normas nacionales cuando, agotadas las posibilidades de su interpretación conforme al Derecho de la Unión, constate que sus disposiciones dotadas de efecto directo se oponen a tales normas nacionales, pese a carecer de la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE, y en esas condiciones, el cumplimiento de ese deber no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva y por tanto no se comparte el argumento de la sociedad recurrente que anuda el control de la Administración en la salvaguarda del Derecho de la UE y su imposibilidad de plantear cuestiones prejudiciales a una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. La Sala fija el siguiente contenido interpretativo: En los casos en los que, de conformidad con la normativa tributaria, la vía económico-administrativa resulte procedente, será necesario agotarla aun cuando la decisión sobre el fondo del asunto pueda depender, exclusivamente, de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, al corresponder a los tribunales económico-administrativos, garantizar su correcta aplicación en los términos que se derivan de la jurisprudencia del TJUE. [Vid., ATS de 5 de noviembre de 2020, recurso n.º 2871/2020 (NFJ079668) que planteó el recurso de casación].

### PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 7, 25, 69 y 93.  
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 213, 241 y 249.

### PONENTE:

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

### SENTENCIA

Magistrados/as

RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.336/2021

Fecha de sentencia: 16/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2871/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2871/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1336/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 16 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 2871/2020, interpuesto por la entidad COGENERACION UFIC, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de doña Esther Virgili Moreno, contra el auto de 21 de enero de 2020 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso de reposición interpuesto contra auto de 31 de octubre de 2019, que inadmitió el recurso contencioso-administrativo nº 1822/2019, con relación al impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica ["IVPEE"], por no haber agotado la vía económico-administrativa previa.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Resolución recurrida en casación.

Se recurre en este recurso de casación el auto de 21 de enero de 2020, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el auto de 31 de octubre de 2019, por el que la referida sala inadmitió el recurso contencioso-administrativo nº 1822/2019, con relación al impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica ["IVPEE"].

Conforme a lo previsto en los artículos 25.1 y 69 c) LJCA, la sala de instancia rechaza la admisión del recurso contencioso-administrativo al no haberse agotado la previa vía económico-administrativa, apreciando que, en el presente supuesto, debería haberse interpuesto el preceptivo recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Cataluña, de 20 de marzo de 2019.

## Segundo.

Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La representación procesal de Cogeneración UFIC, S.A., mediante escrito de 12 de marzo de 2020 preparó el recurso de casación contra el expresado auto de 21 de enero de 2020.

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 12 de junio de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 5 de noviembre de 2020, en el que aprecia interés casaciones objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

" [...]2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la vista de la sentencia del TJUE 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/2014, ECLI:EU:C:2020:17, resulta preciso agotar la vía económico-administrativa previa con anterioridad a acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando la decisión sobre el fondo del asunto, a los efectos de constatar la adecuación de una determinada actuación tributaria al Derecho de la Unión Europea, pueda depender, exclusivamente, de una concreta decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 25 y 69.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa y los artículos 241.1 y 249 LGT, en conexión con el artículo 24 de la Constitución, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora de los Tribunales doña Inés Tascón Herrero, en representación de Cogeneración UFIC, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 11 de enero de 2021, que observa los requisitos legales, solicitando se dicte sentencia que case y anule el Auto de 21 de enero de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y se acuerde la admisión del recurso contencioso-administrativo interpuesto en su día, ordenando retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de inadmisión, para que la expresada sala resuelva en cuanto al fondo

Fundamenta su pretensión casacional en la infracción de la jurisprudencia, fijada en la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018 de 21 de mayo, ECLI:ES:TS:2018:2054 [en lo sucesivo, "sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018"] y del derecho a la tutela judicial efectiva al exigir como presupuesto de viabilidad de la acción jurisdiccional, la interposición de un recurso administrativo que constituye una carga inútil en la medida en que no podía dar satisfacción a las pretensiones de la parte, deviniendo, en consecuencia, desproporcionada y, por ende, vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva.

A estos efectos, sostiene que la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018 concilia la obligación de la interposición de recurso administrativo previo al acceso a la jurisdicción con el derecho a la tutela judicial efectiva, en supuestos en los que el recurso previo deja de ser una garantía para el administrado para tornarse en un mero formalismo inútil e ineficaz, incapaz de satisfacer la pretensión anulatoria del recurrente.

En definitiva, sobre la base de la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018, realiza una comparación entre la vía del recurso de reposición, preceptivo en tributación local (que la citada sentencia entendió inexigible cuando se sustente exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal), con la vía económico-administrativa.

Critica los razonamientos del auto recurrido, relativos a que la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018 "es aplicable únicamente al recurso administrativo fundado única y exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal aplicada por escapar a las facultades o las potestades del órgano administrativo llamado a resolverlo la pretendida declaración de la inconstitucionalidad de normas de rango o de eficacia legal" así como cuando niega que exista una carga desproporcionada en la medida en que "existe la posibilidad de que el TEAC decida el planteamiento de una cuestión prejudicial europea, sin que pueda presumirse que si no lo ha hecho hasta ahora no cambiará su criterio."

A este respecto, mantiene que no es necesario agotar la vía económico-administrativa (i) porque sería una carga costosa e innecesaria cuando el órgano administrativo no puede atender a las pretensiones del recurso (ii) porque no cabe dejar fuera de la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018 todos aquellos casos en los que la Administración no puede dar respuesta a las pretensiones de la parte, obligándola en consecuencia a pagar el "peaje" de presentar un recurso, que no puede dar satisfacción, en ningún caso, a sus pretensiones y; (iii) porque

pese a lo que afirmó la Audiencia Nacional, el TEAC no iba a modificar su criterio respecto al planteamiento de la cuestión prejudicial y, en cualquier caso, aunque eventualmente dicho hipotético cambio de criterio se hubiese producido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, ha declarado que no es posible que el TEAC plantee una cuestión prejudicial porque no puede calificarse de "órgano jurisdiccional" a efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en lo sucesivo, "TFUE").

Añade que, dado que "la pretensión de esta parte ha sido, en todo momento, la inaplicación de la normativa nacional por considerarla vulneradora del Derecho de la Unión Europea" la Audiencia Nacional infringe el derecho a la tutela judicial efectiva evidenciando "un total desconocimiento de la doctrina constitucional que considera que existe infracción del derecho a la tutela judicial efectiva cuando se inaplica el derecho nacional sin promoverse cuestión prejudicial ante el TJUE", citando la STC37/2019, de 26 de marzo, ECLI:ES:TC:2019:37 (BOE núm. 99, de 25 de abril de 2019). A partir de aquí concluye que, "si atendemos a nuestro caso concreto, en el que la pretensión de la parte era exclusivamente la inaplicación de la norma nacional por considerarla contraria a la normativa comunitaria, resulta patente que el Tribunal Económico-Administrativo Central no podía en ningún caso satisfacer las pretensiones de esta parte..."

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 17 de febrero de 2021, solicitando la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario.

A estos efectos, afirma que, en la fecha en que se dictó el auto de inadmisión del recurso (31 de octubre de 2019), seguía teniendo todo su valor la doctrina de la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98a C-147/98, EU:C:2000:145), sin que todavía hubiera recaído la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, pronunciamiento éste cuya fecha -señala el abogado del Estado-, "curiosamente, coincide exactamente con la fecha del auto resolutorio de recurso de reposición contra el auto de inadmisión no pudiendo, tampoco, por razones obvias, ser conocido por el Tribunal sentenciador de instancia ni integrarse de alguna forma en su decisión."

No obstante, sigue afirmando que "[c]uando la Sección de Admisión del Tribunal Supremo dicta, el 5 de noviembre de 2020, el auto de admisión, hacía meses que se había dictado la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, resolviendo la cuestión prejudicial C-274/14 e inadmitiendo la misma. Dicho pronunciamiento declarando inadmisibles la cuestión planteada por el TEAC por falta de independencia del mismo, supuso un evidente cambio en el criterio sobre la indicada independencia a la que debe atenerse cualquier organismo nacional para que pueda calificarse de "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE, lo que nos obliga indefectiblemente ya a tener presentes las consideraciones jurídicas contenidas en la misma para dar una respuesta adecuada a la cuestión planteada."

Considera que la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018 se refiere, en exclusiva, a un recurso de reposición en el ámbito de las haciendas locales, que no guarda paralelismo con las reclamaciones económico-administrativa y que los Tribunales Económico-Administrativos tienen mayores competencias para enjuiciar la conformidad de una ley estatal con el Derecho de la Unión Europea. En este sentido, defiende la decisión de instancia cuando se opone a aplicar el criterio de la recurrente, sobre la base de mantener que el criterio de la sentencia nº 815/2018, de 21 de mayo "es aplicable únicamente al recurso administrativo fundado única y exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal aplicada por escapar a las facultades o las potestades del órgano administrativo llamado a resolverlo la pretendida declaración de inconstitucionalidad de normas de rango o eficacia legal".

Expresa que los parámetros de enjuiciamiento de la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018 relacionados con la conformidad a la Constitución de la ley aplicable, resultan ajenos a los que se pueden utilizar, en este caso, para garantizar la primacía del Derecho de la Unión y la eficacia plena de este Derecho, desde la interpretación conforme hasta la inaplicación, si fuera necesario, de toda disposición nacional, incluso de rango constitucional, que resulte contraria a las disposiciones del Derecho de la Unión, todo ello al margen de la imposibilidad de los Tribunales Económico-Administrativos de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia.

Concluye en la procedencia de la inadmisión acordada ante "la falta evidente, en este caso, de agotamiento de la vía económico-administrativa con la necesaria formulación del recurso de alzada ordinario ante el TEAC (artículo 241 LGT/2003)", ex artículo 69 c) en conexión con el artículo 25 de la LJCA y, por extensión, con el artículo 249 de la LGT/2003.

Solicita de esta Sala que fije, con carácter general, como doctrina la siguiente: " En todos los supuestos en los que se invoque una posible incompatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea o, si se prefiere, - como señala la cuestión casaciones admitida - cuando la decisión sobre el fondo del asunto, a los efectos de constatar la adecuación de una determinada actuación tributaria al Derecho de la Unión Europea, pueda depender, exclusivamente, de una concreta decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión, sea necesario agotar la vía económico administrativa, bien ante el TEAR, si la reclamación es en única instancia, bien, como aquí, ante el TEAC, vía recurso de alzada, si la reclamación es en primera instancia, para que

el órgano económico administrativo, en cumplimiento de su obligación de garantizar la aplicación del citado Derecho y de acuerdo con la doctrina del TJUE, pueda, al adoptar su resolución, inaplicar, en los términos expuestos, la disposición nacional contraria a las disposiciones del mismo, teniendo presente, en todo caso, el principio de interpretación conforme, al margen todo ello de la imposibilidad de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE."

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 22 de febrero de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 14 de junio de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitri Berberoff Ayuda y seseñaló para votación y fallo de este recurso el día 7 de septiembre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

La controversia jurídica.

Con anclaje en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, la parte recurrente plantea la innecesidad de agotar vía económico-administrativa cuando la revisión del acto administrativo tributario pueda depender, exclusivamente, de una concreta decisión sobre la interpretación del Derecho de la Unión.

Cimenta su construcción argumental a partir de la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018, en cuya virtud "[c]uando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo".

Asimismo, invoca la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander -que, en síntesis, considera que los tribunales económico-administrativo no pueden dirigir cuestiones prejudiciales al Tribunal de Luxemburgo-para trazar un paralelismo con la imposibilidad, apuntada en la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018, de que "[l]as administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos" cuestionen la validez de la ley "para que el Tribunal Constitucional, que al efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie."

Por lo tanto, si para la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018 "un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifiestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido", para la recurrente en casación, en la medida que el órgano económico-administrativo "no puede promover la cuestión prejudicial al haberle sido vedada tal posibilidad por el TJUE, la exigencia del agotamiento de la vía administrativa previa deviene en un recurso inútil en el presente caso."

A diferencia de lo que ocurría en el asunto resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018, ajeno al parámetro de enjuiciamiento que proporciona el Derecho de la Unión, el presente recurso se contextualiza precisamente, en sus normas y en la jurisprudencia que lo interpreta, por lo que la indagación de sus eventuales diferencias y semejanzas habrá de acometerse sin perder de vista la especial caracterización de ese Derecho, su primacía sobre los ordenamientos nacionales, los compromisos adquiridos por todos los poderes públicos en orden a garantizar su eficacia y, evidentemente, desde la perspectiva de la tutela judicial efectiva -vector fundamental de la argumentación de la recurrente- si la exigencia de agotar una vía económico-administrativa, como presupuesto de admisibilidad del recurso jurisdiccional, sintoniza o no con los principios de eficacia y de equivalencia.

### Segundo.

Tres breves consideraciones, previas al análisis de la controversia casacional.

La primera, referida a que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional elude pronunciarse sobre su competencia para enjuiciar el acto impugnado -la resolución TEAR de Cataluña, de 20 de marzo del 2019- apuntando en su auto de 31 de octubre de 2019 lo siguiente: "De otro lado, en esta materia la competencia objetiva para conocer de un asunto decide no en relación al acto originario impugnado, sino de acuerdo con quien dicta el acto de revisión administrativa. Por lo tanto, si no existe tal acto, expreso o presunto, no pueden aplicarse las reglas de la competencia. "

Frente a ello, cabe recordar que el control sobre la competencia resulta ineludible, a tenor del apartado 2 del artículo 7LJCA, pues la competencia "no será prorrogable y deberá ser apreciada [...] incluso de oficio", hasta el

punto que el legislador conmina al juez que se declare incompetente a que remita "las actuaciones al órgano de la Jurisdicción que se estime competente para que ante él siga el curso del proceso" ( apartado 3 del artículo 7 LJCA).

Sin embargo, dado que la ratio de decidendi de la decisión de instancia reside exclusivamente en la falta de agotamiento de la vía económico-administrativa, atendidos los términos en los que se ha configurado el debate, proyectaremos nuestra atención únicamente sobre esa circunstancia.

La segunda, que tiene que ver con el comportamiento procedimental de la recurrente. A nuestro juicio, incurre en cierta contradicción pues, por un lado, parece sortear la vía económico-administrativa que califica de "formalismo inútil e ineficaz" o de "carga costosa e innecesaria" pero no la esquivo por completo. En efecto, no es coherente su proceder cuando, de entrada, acude al TEAR, después, renuncia a culminar una vía que había ya encarrilado para, finalmente, acudir al juez que podría haber controlado, precisamente, la legalidad de la decisión del órgano (TEAC) que ella misma eludió. Nuevamente, dado que esa coyuntura no se ha incorporado como fundamento a la decisión impugnada, no entraremos en los eventuales efectos que pudiera comportar.

La tercera, relativa a si la sala de instancia hubiera podido considerar la sentencia del Tribunal de Justicia, Banco de Santander. Coincidimos con el representante de la Administración en que el auto de inadmisión del recurso (31 de octubre de 2019) era anterior al pronunciamiento de Luxemburgo y que la desestimación del recurso de reposición contra ese auto de inadmisión se acordó en la misma fecha (21 de enero de 2020) que la sentencia Banco Santander.

Ahora bien, el abogado del Estado sale "[e]n defensa del posicionamiento de la Sala [...] de instancia" recordando que "en la fecha en que se dictó el auto de inadmisión del recurso (31 de octubre de 2019), seguía teniendo todo su valor la doctrina sentada en la Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110-98 a 147-18)" en la que el Tribunal de Luxemburgo afirmó la independencia necesaria de los órganos económico-administrativos para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 267 TFUE.

Sin embargo, los autos impugnados en casación no aluden al asunto Gabalfrisa y, además, a efectos de evitar equívocos, conviene recordar lo expresado en el auto de admisión de este recurso de casación, en el sentido de que "no cabe ignorar, en primer lugar, que las sentencias del TJUE proyectan efectos "ex tunc", en el sentido de que "una sentencia prejudicial no tiene valor constitutivo, sino meramente declarativo, con la consecuencia de que produce sus efectos, en principio, a partir de la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada" ( sentencia de 12 de febrero de 2008, Kempter, C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, apartado 35 y sentencia de 8 de septiembre de 2011, C-89/10, Q-Beef y Bosschaert, ECLI:EU:C:2011:555, apartado 48) ..."

En cualquier caso, más allá de que los jueces de la instancia conocieran o hubieran podido conocer la sentencia Banco Santander, queda fuera de toda duda que, a 31 de octubre de 2019 (fecha del auto de inadmisión de recurso), eran conscientes de que el procedimiento prejudicial en el que dicha sentencia se dicta se encontraba pendiente, pues así lo explicitan en el referido auto -"[l]a posibilidad de que el TEAC sea un órgano con suficiente independencia para someter estas cuestiones al TJUE es debatida en el asunto C-274/14, y todavía no hay sobre la misma una decisión definitiva"- y, pese a ese conocimiento, incluso, pese a que, según indica la recurrente, la misma alertó de la pendencia de la prejudicial haciendo "especial inciso tanto de su existencia como de su inminente resolución en el procedimiento seguido ante la Audiencia Nacional", asumieron en su auto de 31 de octubre de 2019 la posibilidad "de que el TEAC decida el planteamiento de una cuestión prejudicial europea, sin que pueda presumirse que si no lo ha hecho hasta ahora no cambiará de criterio", sin esperar a la decisión del Tribunal de Justicia, que niega, precisamente, tal posibilidad, para extraer las oportunas consecuencias de ello.

Por tanto, el asunto Banco Santander estuvo presente en el debate desarrollado en la instancia, debate que, por lo demás, trasciende de la cuestión relativa a si los órganos económico-administrativos pueden o no plantear cuestiones prejudiciales pues, lo que está en juego es aclarar su responsabilidad a la hora de garantizar la correcta aplicación del Derecho de la Unión, por extensión, los derechos que este ordenamiento reconoce a los ciudadanos.

### Tercero.

Los órganos económico-administrativos no pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Aunque el TFUE no define lo que es "órgano jurisdiccional" en el sentido de su artículo 267, dicho concepto depende únicamente del Derecho de la Unión, a cuyo efecto, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de circunstancias, como el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas y su independencia (sentencias del Tribunal de Justicia Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, y Umweltanwalt von Kärnten, C-205/08, EU:C:2009:767).

Estas características, formuladas de forma amplia y abierta, determinaron que en el citado asunto Gabalfrisa y otros, el Tribunal de Justicia reconociese -a los efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales- la condición de órgano jurisdiccional al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, enfatizando la "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, dicho órgano revisor, que resuelve las "reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria" (sentencia Gabalfrisa y otros, apartado 39).

Las críticas no se hicieron esperar, oyéndose desde el mismo seno del Tribunal de Justicia cuando, apenas un año después, el Abogado General Ruiz-Garabo presentó sus conclusiones de 28 de junio de 2001, De Coster, C-17/00, en las que ya alertaba del "progresivo relajamiento que se observa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el requisito de la independencia" advirtiendo que el Tribunal de Justicia "ha ido muy lejos en la interpretación de este elemento fundamental de la función jurisdiccional y lo ha desfigurado" hasta el punto que "sus sentencias ilustran la falta de señalización en el camino, con el consiguiente riesgo de extravío", censurando su jurisprudencia por "casuística, muy elástica y poco científica, con unos contornos tan difusos que admitiría una cuestión prejudicial suscitada por Roman como gobernador de la ínsula de Barataria".

Transcurrido casi 20 años desde entonces, el Tribunal de Justicia declara inadmisibile, en el asunto Banco Santander, una cuestión prejudicial planteada por el TEAC, relativa a la deducción del fondo de comercio, al apreciar que no puede calificar sede "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE.

A estos efectos, nada objeta respecto de que el TEAC cumple los criterios del origen legal, la permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento y la aplicación por dicho organismo de normas jurídicas.

Sin embargo, por lo que se refiere al criterio de independencia, revisa y modifica los criterios de Gabalfrisa y otros, sobre lavase de su jurisprudencia más reciente, relativa a la independencia de los órganos judiciales, argumentando lo siguiente:

- que la independencia resulta esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial de remisión prejudicial porque tal mecanismo únicamente puede activarlo un órgano competente para aplicar el Derecho de la Unión, que atenga, entre otros, al criterio de independencia (sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 43).

- que el concepto de "independencia", desde una perspectiva de índole externa, comporta el ejercicio de funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, estando así protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones (sentencia Associação Sindical dos Juizes Portugueses, apartado 44 y jurisprudencia citada).

- que la inamovilidad de los miembros del órgano constituye una garantía inherente a la independencia judicial (sentencias del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, apartado 51, y sentencia Associação Sindical dos Juizes Portugueses, apartado 45); principio que solo puede ser objeto de excepciones cuando existan motivos legítimos e imperiosos que lo justifiquen y siempre que se respete el principio de proporcionalidad [sentencia de 24 de junio de 2019, Comisión/Polonia (Independencia del Tribunal Supremo), C-619/18, EU:C:2019:531, apartado 76] reclamando que los supuestos de cese estén previstos en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas que ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral que resulten aplicables en caso de cese abusivo (sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de octubre de 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartados 32 y 35).

- que la "independencia", desde su dimensión interna, se asocia al concepto de "imparcialidad" -entendida como equidistancia que debe guardar el órgano respecto a las partes y a sus intereses respectivos en relación con el objeto del litigio-, exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica (sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, apartado 38).

- que el concepto de "independencia", inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (sentencias de 30 de marzo de 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, apartado 15, y sentencia TDC, apartado 29).

- que tales 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 (sentencia TDC, apartado 32).

A partir de lo expuesto, el Tribunal de Justicia aprecia que los tribunales económicos-administrativos no cumplen los parámetros de independencia para ser considerados "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE:

"64 En el caso de autos procede, en primer lugar, observar que, según la normativa nacional aplicable, en particular el artículo 29, apartado 2, del Real Decreto 520/2005, el Presidente y los vocales del TEAC son nombrados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y por duración indefinida. Según esta misma disposición, tanto el Presidente como los vocales del TEAC pueden ser separados

con arreglo al mismo procedimiento, es decir, por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda.

65 En cuanto a los miembros de los TEA regionales, procede señalar que, según el artículo 30, apartado 2, del Real Decreto 520/2005, son nombrados y separados por el Ministro de Economía y Hacienda entre los funcionarios que se indican en una determinada relación y pueden ser separados por ese mismo Ministro.

66 Pues bien, aunque es cierto que la legislación nacional aplicable establece normas que regulan, en particular, la inhibición y recusación del Presidente y vocales del TEAC o, en el caso del Presidente del TEAC, normas en materia de conflictos de interés, incompatibilidades y deberes de transparencia, ha quedado acreditado en cambio que el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial. A este último respecto, a los miembros del TEAC se les aplican únicamente las normas generales del Derecho administrativo y, en particular, el Estatuto Básico del Empleado Público, tal como confirmó el Gobierno español en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia. Lo mismo se puede decir de los miembros de los TEA regionales y locales.

67 Por consiguiente, la separación del Presidente y los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA no delimita, como exige el principio de inamovilidad, que se ha recordado en el apartado 59 de la presente sentencia, a ciertos supuestos excepcionales que reflejen motivos legítimos e imperiosos que justifiquen la adopción de tal medida y en los que se respete el principio de proporcionalidad y se observen los procedimientos establecidos al efecto, como pueden ser un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida reunir las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones.

68 De ello se deduce que la legislación nacional aplicable no garantiza que el Presidente y los vocales del TEAC se encuentren al amparo de presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia.

69 Si bien es cierto que, a tenor del artículo 228, apartado 1, de la LGT, los miembros de los TEA ejercerán sus competencias "con independencia funcional" y que, de conformidad con los artículos 29, apartado 9, y 30, apartado 12, del Real Decreto 520/2005, ejercerán "con total independencia, y bajo su responsabilidad", las funciones que tengan legalmente atribuidas, no es menos cierto que la separación de sus puestos o la anulación de sus nombramientos no se ven acompañadas de garantías especiales. Pues bien, un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEA (véase, por analogía, la sentencia de 31 de mayo de 2005, Syfait y otros, C-53/03, EU:C:2005:333, apartado 31).

70 Desde este punto de vista, la situación de los miembros de los TEA, y en particular del TEAC, se distingue, por ejemplo, de la del organismo remitente en el asunto en que recayó la sentencia de 6 de octubre de 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), en el sentido de que, como indican los apartados 11 y 20 de dicha sentencia, los miembros de dicho organismo disfrutaban, a diferencia de los miembros de los TEA, de una garantía de inamovilidad, mientras dure su mandato, que solo admite excepciones por causas expresamente enumeradas por ley.

71 Del mismo modo, los TEA, y en particular el TEAC, se distinguen del organismo remitente en el asunto en que recayó la sentencia de 24 de mayo de 2016, MT Højgaard y Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). Como indican los apartados 29 a 31 de dicha sentencia, si bien dicho organismo incluye a expertos que no disfrutaban de la protección particular que una disposición constitucional otorga a los magistrados, en su composición se integran asimismo magistrados que sí disfrutaban de dicha protección y disponen en cualquier circunstancia de la mayoría de votos y, por tanto, de un peso preponderante en la toma de decisiones de dicho organismo, lo cual es idóneo para garantizar su independencia.

72 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la exigencia de independencia considerada en su segundo aspecto, de índole interna, al que se refiere el apartado 61 de la presente sentencia, es innegable que dentro del Ministerio de Economía y Hacienda existe separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los TEA, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios.

73 No obstante, como ha señalado asimismo el Abogado General en los puntos 31 y 40 de sus conclusiones, algunas características del procedimiento de recurso extraordinario ante la Sala Especial para la Unificación de Doctrina regulado por el artículo 243 de la LGT contribuyen a poner en duda que el TEAC tenga la condición de "tercero" con respecto a los intereses en litigio.

74 En efecto, corresponde en exclusiva al director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda interponer ese recurso extraordinario contra las resoluciones del TEAC con las que esté en desacuerdo. El propio director general de Tributos será miembro nato de la sala de ocho personas que habrá de conocer de dicho recurso, al igual que el director general o el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso extraordinario. Así pues, tanto el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que es quien ha interpuesto el recurso extraordinario contra la resolución del TEAC, como el director general o el



director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que hubiera dictado el acto a que se refiere dicha resolución forman parte de la Sala Especial del TEAC que conoce de dicho recurso. De ello resulta una confusión entre la condición de parte del procedimiento de recurso extraordinario y la de miembro del órgano que ha de conocer de dicho recurso.

75 Por lo demás, la posibilidad de que el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda interponga tal recurso extraordinario contra resoluciones del TEAC puede pesar sobre este, haciendo así dudar de su independencia y de su imparcialidad, pese a que, como alegó el Gobierno español en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia y como indica el artículo 243, apartado 4, de la LGT, el recurso extraordinario solo produzca efectos de cara al futuro y no afecte a las resoluciones ya adoptadas por el TEAC, incluida la que sea objeto de dicho recurso.

76 Así pues, esas características del recurso extraordinario para la unificación de doctrina que puede interponerse contralas resoluciones del TEAC ponen de relieve los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre dicho organismo y el Ministerio de Economía y Hacienda, y en concreto el director general de Tributos del Ministerio y el director general cuya dirección general hubiera dictado las resoluciones impugnadas ante él. La existencia de tales vínculos se opone a que se le reconozca al TEAC la cualidad de tercero en relación con dicha Administración (véase, por analogía, la sentencia de 30 de mayo de 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, apartados 38 a 40).

77 Por lo tanto, el TEAC no cumple con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales."

En síntesis, el Tribunal de Justicia constata fallas en las garantías de inamovilidad del presidente y de los vocales del TEAC, deduciendo que la legislación nacional aplicable no garantiza que se encuentren al amparo de presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia.

Analiza, asimismo, las características del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, para poner de relieve los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre el TEAC y el Ministerio de Economía y Hacienda, que, contribuyen a poner en duda que el TEAC tenga la condición de "tercero" con respecto a los intereses en litigio.

Por lo demás, si bien la cuestión prejudicial en el asunto Banco Santander fue planteada por el TEAC, ciñéndose, en consecuencia el Tribunal de Justicia a verificar si ese órgano colma los estándares de su jurisprudencia en torno a la noción de "independencia", lo cierto es que la sentencia extiende su argumentación a "los miembros de los demás TEA", por ejemplo, en su apartado 67 respecto del principio de inamovilidad o, en fin, en el apartado 69 al aludir de nuevo a "los miembros de los TEA" para concluir que "la separación de sus puestos o la anulación de sus nombramientos no se ven acompañadas degarantías especiales. Pues bien, un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente laspresiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEA."

Estas graves aseveraciones sustentan, en consecuencia, la negativa del Tribunal Justicia en orden a reconocer a los órganos económico-administrativos la condición de "órgano jurisdiccional" a efectos del artículo 267 TFUE. En consecuencia, si el artículo 267 TFUE no admite, no permite, en definitiva, se opone a que los órganos económico-administrativos planteen cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no alcanzamos a comprender la razón o razones por las que, formalmente, se sigue manteniendo en vigor la normativa que habilita a tales órganos económico-administrativos a plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En efecto, preceptos como el artículo 237.3 LGT y el artículo 58 bis del Reglamento general de desarrollo de la Ley58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, son ya anacrónicos y contrarios al Derecho de la Unión Europea, por lo que, remitiéndonos a los razonamientos del Tribunal de Justicia, los desplazamos e inaplicamos en este caso, porque se oponen frontalmente a la afirmación consignada a modo de rótulo del presente fundamento de derecho: que "los órganos económico-administrativos no pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europa."

Ante esta situación, es necesario recordar que, entre las competencias del Tribunal de Justicia (artículo 19.3 TUE) no se encuentra la de declarar la invalidez de las normas nacionales y, en este sentido, una sentencia dictada en un procedimiento prejudicial, como la sentencia Banco de Santander, proporciona una determinada interpretación del Derecho de la Unión, en este caso, del artículo 267 TFUE, pero, obviamente, no invalida norma nacional alguna.

Evidentemente, por lo que se refiere a las disposiciones normativas como fuerza de ley, atendiendo a un elemental ejercicio de coherencia normativa y, sobre todo, de conformidad con el principio de primacía del Derecho de la Unión y del principio de cooperación leal (artículo 4.3 TUE) semejante tarea de depuración del ordenamiento nacional corresponde, en primer término, al legislador nacional.

No sucede lo mismo con las normas reglamentarias, sin embargo, no procederemos a anular el artículo 58 bis del Reglamento general, en materia de revisión en vía administrativa, toda vez que la facultad que nos confiere el artículo 27.3LJCA queda condicionada a que el recurso se dirija contra un acto, fundado en la ilegalidad de la norma reglamentaria que, en este caso, no ha sido suscitada ni, por lo demás, explicitada como ratio decidendi por la resolución impugnada ni por la resolución del TEAR de Cataluña, de 20 de marzo del 2019.

**Cuarto.**

Los órganos económico-administrativos están obligados a garantizar el Derecho de la Unión Europea.

Como se ha venido expresando, la sociedad recurrente en casación embridó su argumentación invocando la sentencia del Tribunal Supremo nº 815/2018, que consideró que "si el recurso de reposición tuviera como único fundamento la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto impugnado, el autor del acto recurrido, llamado a resolver el recurso de reposición [vid. artículo 14.2.b) LRHL], nunca podría estimarlo por carecer de atribuciones para pronunciarse sobre la validez de la norma, inaplicarla o expulsarla del ordenamiento jurídico, y no existir un instrumento procedimental que le permita plantear la cuestión ante el Tribunal Constitucional, único que en nuestro sistema tiene potestad para expulsar las leyes inconstitucionales del ordenamiento jurídico y pronunciarse sobre el particular a título incidental."

A partir de aquí, el escrito de interposición continúa argumentando, que "la exigencia del agotamiento de la vía administrativa previa deviene en un recurso inútil en el presente caso" para satisfacer una pretensión anulatoria, basada exclusivamente en la contradicción de un precepto legal con el Derecho de la Unión Europea, "en la medida en que el órgano administrativo no puede promover la cuestión prejudicial al haberle sido vedada tal posibilidad por el TJUE [...] pues el órgano administrativo no puede inaplicar la norma nacional sin plantear tal cuestión prejudicial pues ello supone la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en los términos fijados por la doctrina constitucional aludida en párrafos precedentes, de modo que la exigencia del recurso administrativo previo deviene en este caso en una carga desproporcionada en los términos fijados por la jurisprudencia sentada por ese Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de mayo de 2018, y en consecuencia, vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva de esta parte."

La argumentación no se acepta.

En efecto, a diferencia de lo que afirma la recurrente, corresponde a la Administración y, en particular, a los tribunales económico-administrativos, garantizar la correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea, inaplicado, en su caso, cualesquiera normas nacionales cuando, agotadas las posibilidades de su interpretación conforme al Derecho de la Unión, constatare que sus disposiciones dotadas de efecto directo se oponen a tales normas nacionales, pese a carecer de la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia; en tales condiciones, el cumplimiento de ese deber no comporta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Acudamos, de entrada, a la tan citada sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, cuyos apartados 78 y 79 expresan:

"78 Ha de añadirse, por un lado, que el hecho de que los TEA no sean "órganos jurisdiccionales" a efectos del artículo 267 TFUE no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, apartados 30 a 33; de 14 de octubre de 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, apartados 61 y 63, y de 4 de diciembre de 2018, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, apartados 36 y 38).

79 Por otro lado, la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los TEA en el procedimiento económico-administrativo de reclamación permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen de la facultad, o, en su caso, tienen la obligación, de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia cuando para poder emitir su fallo sea necesaria una decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 31 de enero de 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, apartado 52)."

El punto de partida a cuanto acabamos de expresar, lo encontramos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 1964, Costa/En el, asunto 6/64, pronunciamiento que sentó las bases de la primacía del -entonces denominado- Derecho comunitario, frente a los ordenamientos jurídicos nacionales.

Para el Tribunal de Justicia,

- "esta integración en el Derecho de cada país miembro de disposiciones procedentes de fuentes comunitarias, y más en general los términos y el espíritu del Tratado, tienen como corolario la imposibilidad de que los Estados hagan prevalecer, contra un ordenamiento jurídico por ellos aceptado sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral posterior, que no puede por tanto oponerse a dicho ordenamiento"

- "la fuerza vinculante del Derecho comunitario no puede en efecto variar de un Estado a otro, en razón de legislaciones internas posteriores, sin que se ponga en peligro la realización de los objetivos del Tratado"

- "la primacía del Derecho comunitario está confirmada por el artículo 189, a cuyo tenor los Reglamentos tienen fuerza "obligatoria" y son "directamente aplicables en cada Estado miembro"; que esta disposición, que no está acompañada de reserva alguna, carecería de alcance si un Estado pudiera unilateralmente destruir sus efectos mediante un acto legislativo oponible a las normas comunitarias.

- "del conjunto de estos elementos se desprende que al Derecho creado por el Tratado, nacido de una fuente autónoma, no se puede oponer, en razón de su específica naturaleza original una norma interna, cualquiera que sea ésta, ante los órganos jurisdiccionales, sin que al mismo tiempo aquél pierda su carácter comunitario y se ponga en tela de juicio la base jurídica misma de la Comunidad"

- "la transferencia realizada por los Estados, de su ordenamiento jurídico interno en favor del comunitario, de los derechos y obligaciones correspondientes a las disposiciones del Tratado, entraña por tanto una limitación definitiva de su soberanía, contra la que no puede prevalecer un acto unilateral ulterior incompatible con el concepto de Comunidad"

La lectura de los apartados transcritos de este histórico pronunciamiento, permiten constatar el carácter existencial de la primacía para el Derecho de la Unión Europea y, al mismo tiempo, su dimensión instrumental tanto para la consecución de los objetivos contemplados en sus normas, como para garantizar la aplicación de los derechos y obligaciones que las mismas encierran, de ahí que los Estados miembros estén obligados, en virtud del principio de cooperación leal -art. 4.3 TUE- adoptar todas las medidas necesarias para garantizarla, junto con los derechos y principios que de ella emanan.

En efecto, esa obligación de adoptar cualesquiera tipo de medidas en garantía del Derecho de la Unión Europea, deriva de su primacía, recordando el Tribunal de Justicia que los Estados miembros están sujetos a una "obligación de primacía" (sentencia de 29 de abril de 1999, Ciola, C-224/97, apartado 30, ECLI:EU:C:1999:212) o aludiendo ya a "todos los órganos de la Administración" a los efectos de "la obligación de respetar la primacía del Derecho comunitario" (sentencia de 12 de enero de 2010, Petersen, C-341/08, apartado 80, ECLI:EU:C:2010:4).

El Tribunal de Justicia, en su sentencia de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256 perfiló, precisamente, el alcance de esos compromisos, en particular, el que las Administraciones nacionales están obligadas a implicar o desplazar la norma nacional, contraria al Derecho de la Unión. De esta manera, suministra una respuesta a las dudas que, en el contexto de un litigio en materia de contratación pública, le suscitó el Tribunal administrativo regional para la Lombardía, en particular, sobre si la Administración Local disfrutaba de la facultad o le incumbía la obligación de inaplicar las disposiciones internas contrarias a la norma comunitaria o si dicha facultad u obligación de inaplicación correspondía únicamente al Juez nacional.

A los efectos de dar respuesta al interrogante, el Tribunal de Justicia parte, en primer lugar, de su jurisprudencia, que en la década de los años 80 del pasado siglo constituía ya un rico abono para que los particulares invocaran contra el Estado -ante los órganos jurisdiccionales nacionales- las disposiciones de una directiva que, desde el punto de vista de su contenido, no reencontrasen sujetas a condición alguna y fuesen lo suficientemente precisas. A partir de ahí construye la siguiente secuencia argumental:

"30 Se debe señalar que si los "particulares están legitimados para, en las condiciones arriba apuntadas, invocar lo dispuesto en una directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales, es porque las obligaciones contempladas en la mismas imponen a todas las autoridades de los Estados miembros.

31 Sería, por otra parte, contradictorio considerar a los particulares legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, y en contra de la Administración Pública, las disposiciones de una directiva que respondan a las condiciones arriba mencionadas; y estimar, no obstante, que a la referida Administración Pública no le incumbe la obligación de aplicar la directiva y de inaplicar las disposiciones de Derecho nacional que las infrinjan. De lo dicho se desprende que, cuando se den los requisitos exigidos por la doctrina jurisprudencial de este Tribunal para que los particulares puedan invocar las disposiciones de una directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales, todos los órganos de la Administración Pública, incluso los no integrados en la Administración Central, como pueda ser el caso de un Municipio, están obligados a aplicar dichas disposiciones."

Esta respuesta, de general conocimiento, es ya de por sí lo suficientemente contundente para disipar cualesquiera dudas que pudieran suscitarse. Pero es que, además, su proyección en este recurso de casación resulta particularmente intensa si se cae en la cuenta de que el Abogado General Carl Otto Lenz en sus conclusiones presentadas el 25 de abril de 1989, ECLI:EU:C:1989:166, en ese asunto Costanzo, dejaba traslucir, precisamente, parte de las reticencias que apunta la recurrente en su escrito de interposición.

En efecto, el Abogado General mostraba ciertas prevenciones frente a la nítida respuesta que proporcionó finalmente el Tribunal de Justicia en su sentencia, toda vez que, "[p]ara responder a la cuestión de si la Administración puede estar facultada o incluso obligada a inaplicar el Derecho interno contrario al Derecho comunitario", si bien admite que el particular pueda invocar las disposiciones comunitarias ante la Administración Pública, después de distinguir entre reglamentos y directivas matiza, sin embargo, que a la Administración no puede imponérsele "una obligación de Derecho comunitario", pues -entre otras razones- "no está legitimada para dirigirse al Tribunal de Justicia en vía prejudicial y hacer proclamar la aplicabilidad directa de la disposición de la directiva objeto del litigio. Cuando aplica disposiciones de una directiva directamente aplicables, sin reparar en el Derecho nacional contrario, la Administración actúa por su cuenta y riesgo, sin poder solicitar el amparo del Tribunal de Justicia" (punto 36).

Sin embargo, como se infiere de lo expuesto, el Tribunal de Justicia no asumió las modulaciones propuestas por su Abogado general en orden a distinguir la mera "facultad" de la "obligación" de implicar la norma nacional, contraria al derecho de la Unión Europea.

Y, tanto es así, que dicha obligación debe asumirse por cualquier administración pública, incluso, de oficio y "sin solicitar o esperar la derogación previa de dicha disposición nacional por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional" (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de septiembre de 2017, Trustees, C-628/15, apartado 54, ECLI:EU:C:2017:687).

Pues bien, tratándose de una obligación -y no solamente de una mera facultad o potestad-, la impone el Tribunal de Justicia "en caso de necesidad" (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de junio de 2012, ANAFE, C-606/10, apartados 74 y 75, ECLI:EU:C:2012:348), necesidad que surge "cuando no resulte posible interpretar y aplicar la normativa nacional conforme con las exigencias del Derecho de la Unión" (sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de noviembre de 2010, Günther Fuß II, C-429/09, apartado 40, ECLI:EU:C:2010:717; y de 8 de septiembre de 2011, Rosado Santana, C-177/10, apartado 53, ECLI:EU:C:2011:557).

Consecuentemente, desde esta perspectiva, no cabe apreciar paralelismos con la sentencia del Tribunal Supremo nº815/2018, dado que, la vía económico-administrativa en modo alguno se presenta como un recurso inútil o ineficaz, pues, conoce encarga de señalar el propio Tribunal de Justicia, permite garantizar los derechos que reconoce el ordenamiento jurídico de la Unión.

Un elemental ejercicio de empatía y el conocimiento de la realidad jurídica cotidiana permiten ser conscientes de las extraordinarias e indudables dificultades que, para la Administración, comporta en la práctica la jurisprudencia Costanzo, pues, a diferencia de un "órgano jurisdiccional" (del artículo 267 TFUE), debe enfrentarse, por sí misma -sin posibilidad de preguntar al Tribunal de Justicia- a las dudas que, en torno a la aplicación del Derecho de la Unión pudieran surgirle, debiendo, incluso, detectarlas por sí misma y, llegado el caso, descartar, desplazar, en definitiva, inaplicar, la norma nacional.

Sin embargo, los pilares estructurales del Derecho de la Unión resultarían negativamente afectados si, en línea con la tesis de la parte recurrente, la Administración desatendiera dicho compromiso, al tiempo que supondría eludir su obligación reconducirse de acuerdo con el principio de legalidad (artículos 9.1 CE y 103.1 CE, preceptos ambos que deben de leerse -especialmente en este caso-, en íntima conexión con el artículo 93 CE), pues, tal escenario situaría a la Administración en una posición de irresponsabilidad, inaceptable para el Estado de Derecho, uno de los valores en que se fundamenta la Unión (artículo 2 Tratado de la Unión Europea).

Decíamos anteriormente que, el cumplimiento de ese deber de inaplicación del Derecho nacional, contrario al Derecho de la Unión, no comporta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. En efecto, no se comparte el último eslabón de la argumentación de la sociedad recurrente, que anuda el control de la Administración en la salvaguarda del Derecho de la Unión su imposibilidad de plantear cuestiones prejudiciales, a una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Dicho argumento traspira confusión pues, es cierto que la no motivación de la negativa a plantear cuestiones prejudiciales puede comportar una infracción del derecho al proceso justo (por todas, sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 13 de febrero de 2020, Sanofi Pasteur con relación al artículo 6 de la Convención de Roma) -derecho a la tutela judicial efectiva, evocando la terminología de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, "la Carta") o de nuestra Constitución (con relación a ésta, basta recordar la sentencia del Tribunal Constitucional 37/2019)- o, incluso, las consecuencias evocadas por la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2021, Consorzioltalian Management, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799).

Sin embargo, esas infracciones y consecuencias se sitúan en el plano del concepto de "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE, es decir, frente a quienes estén en disposición de activar ese instrumento máximo de cooperación judicial, siendo distinta la tarea que corresponde a la Administración en la defensa y garantía del Derecho de la Unión Europea, en la que debe estar firmemente comprometida -como recuerda el Tribunal de Justicia desde Costanzo-, pese a no disponer de la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales.

## Quinto.

La perspectiva de los principios de equivalencia y de eficacia.

Cuando se suscite la interpretación y aplicación del Derecho de la Unión -recordemos que éste es el presupuesto que subyace en esta casación- la subordinación de la admisibilidad de un recurso contencioso-administrativo al agotamiento previo de un procedimiento obligatorio, como es la vía económico-administrativa, debe enfocarse bajo el prisma de los principios de eficacia y de equivalencia, a los efectos de verificar su compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 47, párrafo primero, de la Carta.

En virtud del ya citado principio de cooperación leal (artículo 4.3 TUE) y de la obligación de establecer las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión -artículo 19 TUE, apartado 1- los Estados miembros han de garantizar la tutela judicial de los derechos que el ordenamiento de la Unión confiere los justiciables (sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de julio de 2017, Sacko, C 348/16, EU:C:2017:591, apartado 29), surgiendo como correlato de esa obligación el "derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial" al que se refiere el artículo 47 de la Carta.

Cuando no exista una específica normativa de la Unión, de conformidad con el principio de autonomía procesal de los Estados miembros, corresponde al ordenamiento jurídico nacional configurar y ordenar la regulación de los

recursos destinados garantizar la salvaguardia de tales derechos, autonomía procesal, que debe ser ejercida respetando los principios de equivalencia y efectividad (sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, apartado 41).

Por su configuración como medio de revisión, las reclamaciones económico-administrativas, a tenor, entre otros, de los artículos 213.1c) y 249 LGT, no suscitan dudas en orden a una eventual disociación entre los derechos derivados de la Unión Europea y los que tienen una dimensión puramente interna, que pudiera comprometer el respeto al principio de equivalencia que, como es sabido, con relación a los derechos garantizados por el ordenamiento de la Unión, exige que las normas nacionales no sean menos favorables que las aplicables a situaciones similares de Derecho interno.

Desde la perspectiva del principio de eficacia, la regulación procesal nacional no debe hacer imposible en la práctica ni excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión (entre otras, sentencias del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188), apartado 5; de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck (C-312/93, EU:C:1995:437), apartado 12; y de 21 de diciembre de 2016, TDC (C- 327/15,EU:C:2016:974).

La jurisprudencia de Luxemburgo permite descubrir algunos ejemplos en torno a este tipo de exigencias, previas o condicionantes del acceso a la vía judicial, como la sentencia de 27 de septiembre de 2017, Puškár, C 73/16, ECLI:EU:C:2017:725, que despejó las dudas que se proyectaban sobre la legislación eslovaca, al subordinar la posibilidad de hacer valer ante la jurisdicción contencioso-administrativa los derechos reconocidos por la Unión europea en materia de protección de datos a la condición de que el demandante agotase previamente -con carácter preceptivo- una reclamación administrativa.

En ese asunto, el Tribunal de Justicia constató que, acudir a esa vía administrativa previa, podía comportar determinados efectos negativos por cuando "introduce un trámite procesal más para acceder al juez" admitiendo que "tal regulación procesal demora el acceso a la tutela judicial y puede generar costes añadidos" (apartado 61) y que, en consecuencia, "la obligación de agotar las vías de recurso administrativo disponibles, como requisito previo para la interposición de los recursos judiciales, constituye una limitación del derecho a la tutela judicial efectiva a efectos del artículo 47 de la Carta, la cual, conforme al artículo 52, apartado 1, de ésta, sólo se justifica si está establecida por la ley, respeta el contenido esencial de dicho derecho y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, es necesaria y responde efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás." (apartado 62).

No obstante, la sentencia Puškár considera que esa reclamación administrativa previa obligatoria sintoniza con el Derecho de la Unión: "El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que subordine la posibilidad de que ejercite la acción judicial quien afirme que ha sido vulnerado el derecho a la protección de los datos personales que le garantiza la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, a la condición de que esa persona agote las vías de recurso de que disponga ante las autoridades administrativas nacionales, siempre que la regulación concreta del ejercicio de esas vías de recurso no afecte de forma desproporcionada al derecho a la tutela judicial efectiva que recoge el propio artículo 47 de la Carta. En particular, es necesario que el agotamiento previo de esas vías de recurso no implique un retraso sustancial a efectos del ejercicio de la acción judicial, suponga la interrupción de la prescripción de los correspondientes derechos y no ocasione gastos excesivos."

En definitiva, para el Tribunal de Justicia, dicho cauce procedimental respeta el contenido esencial del derecho fundamental del artículo 47 de la Carta (apartado 64 de la sentencia Puará) aunque delega en el tribunal remitente la tarea de analizar si no afecta de forma desproporcionada a ese derecho (apartado 72 de la sentencia Puškár), a cuyo efecto, reclama prestar atención a los motivos que subyacen a esa obligación y a la idoneidad para alcanzar tales objetivos.

En este sentido, atendiendo a tales criterios, constatamos que la vía económico-administrativa, prevista por la ley, no desvirtúa el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y se adecua al principio de proporcionalidad, desde el momento que puede servir -sin costes disuasorios (artículo 234.5 LGT y sentencia del Tribunal Supremo 760/2019 de 3 de junio, rca 84/2018, ECLI:ES:TS:2019:1740) y sin que la falta o retraso en la respuesta impida el acceso a la jurisdicción (artículo 240 LGT)- a objetivos de interés general, reconocidos por la Unión o a la necesidad de proteger derechos que la misma garantiza, como así lo expresó el Tribunal de Justicia en la citada sentencia Banco Santander, al recordar la obligación de los órganos económico-administrativos de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a sus normas lo que, en definitiva comporta conferir a la Administración la oportunidad de reparar situaciones ilegales, contrarias a ese Derecho.

En definitiva, en feliz expresión de la Abogada General Kokott (conclusiones de 30 de marzo de 2017, presentadas en el analizado asunto Puškár, ECLI:EU:C:2017:253, punto 69) "en una Unión de Estado de Derecho el autocontrol de la Administración asociado a la vía administrativa redundante no sólo en interés del afectado, sino también en el interés público", reflexión que -estimamos- cobra pleno sentido siempre que ese autocontrol sea real

y no expresión de un mero trámite formal, de lo que no parece dudar el Tribunal de Justicia en la sentencia Banco Santander al corresponsabilizar expresamente a los órganos económico-administrativos en la salvaguarda de los derechos que confiere la Unión.

**Sexto.**

Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado procede declarar en el presente recurso la siguiente doctrina:

"En los casos en los que, de conformidad con la normativa tributaria, la vía económico-administrativa resulte procedente, será necesario agotarla aun cuando la decisión sobre el fondo del asunto pueda depender, exclusivamente, de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, al corresponder a los tribunales económico-administrativos, garantizar su correcta aplicación en los términos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia."

En consecuencia, aunque la argumentación del auto recurrido difiera en algunos aspectos de la doctrina que se acaba de expresar, la decisión de la sala de instancia en orden a la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo fue correcta, atener del artículo 69 c) LJCA con relación al artículo 25.1 LJCA, procediendo, por tanto, la desestimación del recurso de casación.

**Séptimo.**

Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Sexto.

Segundo. Desestimar el recurso de casación núm 2871/2020 interpuesto por la entidad COGENERACION UFIC, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de doña Esther Virgili Moreno, contra el auto de 21 de enero de 2020 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso de reposición interpuesto contra auto de 31 de octubre de 2019, que inadmitió el recurso contencioso-administrativo nº 1822/2019.

Tercero. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.