«Procedimiento prejudicial — Artículo 267 TFUE — Concepto de "órgano jurisdiccional nacional" — Criterios — Independencia del organismo nacional de que se trate — Inamovilidad de sus miembros — Inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial»

En el asunto C-274/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante resolución de 2 de abril de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de junio de 2014, en un procedimiento seguido a instancias de

Banco de Santander, S.A.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, el Sr. A. Arabadjiev, la Sra. A. Prechal (Ponente), los Sres. M. Vilaras y P. G. Xuereb, la Sra. L. S. Rossi y el Sr. I. Jarukaitis, Presidentes de Sala, y los Sres. E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos y N. Piçarra, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretaria: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 2 de julio de 2019;

considerandos las observaciones presentadas:

- en nombre de Banco de Santander, S. A., por los Sres. J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdanzuelo, R. Calvo Salinero y J. M. Panero Rivas, abogados;
- en nombre del Gobierno español, inicialmente por los Sres. M. A. Sampol Pucurull y A. Rubio González, y posteriormente por la Sra. S. Centeno Huerta y el Sr. A. Rubio González, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal, B. Stromsky y C. Urraca Caviedes y la Sra. P. Němečková, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de diciembre de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C-45/07 (ex NN 54/07) de CP 94/07) aplicada por España (DO 2011, L 2, p. 48), la validez de la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013 por la que se inicia el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, relativa a la ayuda estatal SA.35180 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) — Amortización fiscal del Fondo de comercio financiero en caso de adquisición de participaciones extranjeras (DO 2013, L 230, p. 26), y la validez de la Decisión (UE) 2015/314 de la Comisión, de 11 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal SA.35350 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) ejecutada por España — Régimen relativo a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras (DO 2015, L 56, p. 24).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento seguido a instancias de Banco de Santander, S. A., contra un acuerdo de liquidación adoptado por la Inspección Financiera en relación con la deducción del fondo de comercio resultante de la adquisición por dicho banco de la totalidad del capital de una sociedad holding alemana que poseía participaciones en sociedades establecidas en la Unión Europea.

Marco jurídico

Derechos de la Unión

Decisión 2011/5

3 Tal como se desprende, en esencia, de los considerandos 4 a 6 de la Decisión 2011/5, mediante Decisión de 10 de octubre de 2007 y publicada en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el 21 de diciembre de 2007, y a raíz de varias preguntas escritas que le habían dirigido diputados al Parlamento Europeo los años 2005 y 2006 y de la denuncia que le había presentado un operador privado durante 2007, la Comisión Europea inició el procedimiento de investigación estimado previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en relación con el régimen español de amortización fiscal que beneficiaba a las empresas españolas que adquirieran una participación significativa en empresas extranjeras, establecido por el artículo 12, apartado 5, de la Ley 61/1997, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 310, de 28 de diciembre de 1997, p. 37827), y recogido de nuevo en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 60 de 11 de marzo de 2004, p. 10953; en lo sucesivo, «TRLIS»).

4 La medida establecida en el artículo 12, apartado 5, del TRLIS, que entró en vigor el 1 de enero de 2002, prevé que, cuando una empresa que tributa en España adquiera una participación de al menos el 5 % en una sociedad extranjera y la mantenga durante un período ininterrumpido mínimo de un año, el fondo de comercio que se consecuencia de dicha adquisición, y que la empresa residente consignará como activo inmaterial separado, podrá deducirse, en concepto de amortización, de su base imponible del impuesto sobre sociedades. Dicha amortización se realizará en tramos anuales iguales durante los veinte años siguientes a la adquisición.

5 En el artículo 1, apartado 1, de la Decisión 2011/5 la Comisión declaró incompatible con el mercado común el régimen fiscal en cuestión.

6 A tenor del artículo 1, apartados 2 y 3, de esa misma Decisión:

«2. No obstante, las deducciones fiscales de las que disfrutaron los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias otorgadas en virtud del artículo 12.5 del TRLIS en relación con derechos posibles directa o indirectamente en empresas extranjeras que tuvieran su domicilio fiscal en los países miembros pertinentes del régimen de ayudas antes del 21 de diciembre de 2007, aparte de la condición de poseer tal participación durante un período ininterrumpido mínimo de un año, podrán continuar aplicándose durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen de ayudas.

3. Las deducciones fiscales disfrutadas por los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias, debido al artículo 12.5 del TRLIS, que están relacionadas con una obligación irrevocable, convenida antes del 21 de diciembre de 2007, de poner los citados derechos cuando el acertado contenga una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y cuando la transacción no haya notificado antes del 21 de diciembre de 2007, podrán continuar aplicándose durante todo el período de amortización previsto por el régimen de ayudas para la parte de la fecha en que se levante la condición suspensiva.»

7 El artículo 4 de la Decisión instaba al Reino de España a recuperar las ayudas concedidas de acuerdo con el régimen fiscal en cuestión, salvo las que cumplieran las condiciones contempladas en el artículo 1, apartado 2, de la propia Decisión.

Decisión 2013/2013/14

8 Mediante la Decisión 2015/5, la Comisión dio por concluido el procedimiento en lo que se refería a la adquisición por parte de empresas españolas de participaciones en empresas establecidas en la Unión. No obstante, mantuvo abierto el procedimiento en lo que se refería a dicha adquisición en empresas establecidas fuera de la Unión.

9 En el artículo 1, apartado 1, de la Decisión 2011/2013/5 de la Comisión, de 12 de enero de 2013, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C-45/07 (ex NN 54/07, ex CP 94/07) aplicada por España (DO 2013, L 132, p. 1), dicha institución declaró incompatible con el mercado interior el régimen en cuestión, que consistía en una ventaja fiscal, concedida a las empresas que tributaran en España, para permitirles amortizar el fondo de comercio que haría consecutiva de la adquisición de participaciones de empresas establecidas fuera de la Unión.

10 El artículo 1, apartados 2 a 5, de esa misma Decisión prevé determinados supuestos en que las sociedades que sean beneficiarias de deducciones fiscales con arreglo al régimen fiscal en cuestión con motivo de la adquisición de participaciones fuera de la Unión puedan continuar aplicándolas durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen.

11 El artículo 4 de la misma Decisión insta al Reino de España a recuperar las ayudas concedidas de acuerdo con el régimen fiscal en cuestión.

Decisión 2015/314

12 Mediante la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013 por la que se inicia el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, relativa a la ayuda estatal SA.35350 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) — amortización fiscal del fondo de comercio financiero en caso de adquisición de participaciones extranjeras, dicha institución decidió examinar la conformidad con el Derecho de la Unión de la nueva interpretación administrativa del artículo 12, apartado 5, del TRLIS adoptada por la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo, «DGT») y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo, «TEACn»), que amplíaba a las adquisiciones indirectas el ámbito de aplicación del régimen fiscal en cuestión.

13 Este procedimiento concluyó con la adopción, el 14 de octubre de 2014, de una tercera Decisión relativa al régimen fiscal en cuestión, concretamente la Decisión 2015/314.

14 Mediante esta Decisión, la Comisión consideró que el régimen fiscal en cuestión, en la medida en que en lo sucesivo también se aplicaría a las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes mediante la adquisición de participaciones en sociedades holding no residentes, constituye también una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, concluida además en infracción del artículo 108 TFUE, apartado 3. Por consiguiente, ordenó a las autoridades españolas que recuperasen la ayuda concedida.

Derecho español

15 El TEAC, con sede en Madrid, conoce en primera y última instancia de las reclamaciones interpuestas contra las resoluciones de determinadas autoridades tributarias centrales. Asimismo, en el órgano de apelación contra las resoluciones adoptadas por los demás Tribunales Económico-Administrativos (en lo sucesivo, «TEAcc»), en decir, los TEA regionales, además de los TEA locales de Ceuta y Melilla.

16 La legislación española que regula el régimen jurídico de los TEA se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE n.º 302, de 18 de diciembre de 2003, p. 44987), modificada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE n.º 227, de 22 de septiembre de 2015, p. 83603) (en lo sucesivo, «LGT»), en particular en su capítulo IV, titulado «Reclamaciones económico-administrativas y pertenecientes a su título V, a ver vía titulado «Revisión en vía administrativa».

17 El artículo 228 de la LGT dispone lo siguiente:

«1. El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias.

2. En el ámbito de competencias del Estado, son órganos económico-administrativos:

a) El [TEAC]

b) Los[TEA] regionales y locales.

3. También tendrá la consideración de órgano económico-administrativo la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

[…]»

18 El artículo 237, apartado 3, de la LGT establece normas en materia de peticiones de decisión prejudicial que pueden dirigir los TEA al Tribunal de Justicia, y en particular la suspensión del procedimiento a la espera de que el Tribunal de Justicia dé respuesta a las cuestiones prejudiciales.

19 El artículo 243 de la LGT, titulado «Recurso extraordinario para la unificación de doctrina», dispone lo siguiente:

«1. Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el [TEAC] podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando estén en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

[…]

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

[…]

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

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

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

20 Otras normas aplicables a los TEA se encuentran en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE n.º 126, de 27 de mayo de 2005, p. 17855) (en lo sucesivo, «Real Decreto 520/2005»).

21 El artículo 29, apartados 2 y 9, del Real Decreto 520/2005 dispone lo siguiente:

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

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

[…]

9. Todos los miembros del pleno o de las salas [del TEAC], así como los órganos unipersonales, ejercerán con total independencia, y bajo su responsabilidad, las funciones que tengan legalmente atribuidas y las restantes que les pueda asignar el presidente.»

22 A tenor del artículo 30, apartados 2 y 12, del Real Decreto 520/2005:

«2. El presidente, los presidentes de sala desconcentrada, los presidentes de sala y los vocales [de los TEA regionales y locales] serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. […]

[…]

12. Todos los miembros del pleno o de las salas [de los TEA regionales y locales], así como los órganos unipersonales, ejercerán con total independencia, y bajo su responsabilidad, las funciones que tengan legalmente atribuidas y las restantes que les pueda encomendar el presidente del tribunal o el presidente de la sala desconcentrada.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

23 Banco de Santander Central Hispano, S. A. (en lo sucesivo, «BSCH»), sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal 17/89, adquirió en mayo de 2002 el 100 % del capital de la sociedad alemana AKB Holding GmbH (en lo sucesivo, «AKBh»).

24 El precio de adquisición ascendió a 109999999 euros, estimándose el valor contable de AKB en 103090000 euros, lo cual generó un fondo de comercio financiero de 91609000 euros (en lo sucesivo, «fondo de comercio controvertido»).

25 AKBh poseía, como compañía holding, participaciones de las siguientes sociedades, todas ellas establecidas en la Unión: AKB Datensysteme GmbH, AKB Anderose AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH y AKB Marketing Services sp. z o.o.

26 A lo largo de diciembre de 2002, BSCH transmitió las participaciones de AKB, cuyo precio de adquisición había hecho nacer el fondo de comercio controvertido, a la sociedad neerlandesa Hobarth BV y a la sociedad española Santander Consumer Finance, S. A. (en lo sucesivo, «SCF»), abiertas parte del grupo de consolidación fiscal 17/89.

27 Como consecuencia del fondo de comercio controvertido, el grupo de consolidación fiscal 17/89 realizó deducciones en sus declaraciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2002 y 2003 en aplicación del artículo 12, apartado 5, del TRLIS.

28 En concreto, en el ejercicio 2002, BSCH y SCF dedujeron 27482730 euros y 1631095 euros, respectivamente. En el ejercicio 2003 SCF solicitó una deducción de 45804550 euros.

29 Por lo que se refiere al ejercicio 2002, y a raíz de una comprobación inspectora que concluyó con un acta de fecha 21 de diciembre de 2006, la Inspección Financiera aceptó, mediante acuerdo de liquidación de 7 de marzo de 2007, la deducción practicada por BSCH por importe de 2026274 euros, pero procedió a una regularización por una cuanta de 7215156 euros. Por lo que se refiere a SCF, se aceptó en su totalidad la deducción de 1631095 euros.

30 Mediante acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2010, la Inspección Financiera declaró improcedente en su totalidad la deducción del fondo de comercio que SCF solicitaba por el ejercicio 2003.

31 El 16 de agosto de 2010, Banco de Santander interpuso reclamación económico-administrativa contra dicho acuerdo de liquidación ante el TEAC, sosteniendo la deducibilidad del fondo de comercio controvertido en el impuesto sobre sociedades conforme al propio tenor del artículo 12, apartado 5, del TRLIS, pese a tener carácter indirecto porque la adquisición que lo había ocasionado había correspondido a una sociedad holding.

32 Habida cuenta de la nueva interpretación del artículo 12, apartado 5, del TRLIS por parte tanto de la DGT como del TEAC, que se ha mencionado en el apartado 12 de la presente sentencia, según el último órgano, en el caso de autos se plantea la cuestión de si, en aplicación de la Decisión 2015/5, que fue la primera Decisión de la Comisión sobre el régimen fiscal en cuestión, procede la recuperación, por ser ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior, de la deducción tributaria practicada por la amortización del fondo de comercio controvertido, realizada antes del 21 de diciembre de 2007 a raíz de la adquisición de una sociedad holding no residente.

33 Considerando que lo dispuesto en el artículo 1, apartado 2, en relación con el artículo 4, apartado 1, de la Decisión 2011/5, excluye de la obligación de recuperación, al amparo de la confianza legítima adquirida, las adquisiciones realizadas antes del 21 de diciembre de 2007, y que la adquisición controvertida en el litigio principal tuvo lugar antes de dicha fecha, el TEAC estimaba que para resolver el litigio principal resulta indispensable precisar si la cuestión de si tales disposiciones de la Decisión 2011/5 deben interpretarse en el sentido de que se aplican también a las adquisiciones indirectas de participaciones, y en particular, a la adquisición de una sociedad holding no residente como la controvertida en el litigio principal.

34 A este respecto, el TEAC considera que la interpretación administrativa controvertida a la aplicación de la deducción fiscal en las adquisiciones indirectas no constituye fuente de Derecho.

35 Los argumentos señalados que ha hecho el propio TEAC forman parte del poder legislativo o del poder judicial, que su interpretación no es definitiva, al estar sometida a revisión por los órganos jurisdiccionales, y que el Tribunal Supremo no se había pronunciado aún en relación con la aplicabilidad del artículo 12, apartado 5, del TRLIS a las adquisiciones indirectas de participaciones.

36 Así las cosas, el TEAC decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el [artículo 1, apartado 2], de la [Decisión 2011/5] en el sentido de considerar de aplicación la confianza legítima reconocida en él y en los términos que en él se definía a la deducción de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero del [artículo 12, apartado 5], del TRLIS en relación con las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes realizadas a través de la adquisición directa de una sociedad holding no residente?

2) Para el caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿resulta nula la Decisión [de apertura del procedimiento que condujo a la adopción de la Decisión 2015/314], por la que se decide la apertura del procedimiento contemplado en el artículo [108 TFUE], por infracción del propio artículo [108 TFUE] y del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del [artículo 108 TFUE] (DO 2009, L 83, p. 1)?»

37 Mediante resolución de 8 de marzo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de marzo de 2015, el TEAC consideró que debía reformular las cuestiones prejudiciales por haber acaecido nuevos hechos nuevos.

38 Se trataba, por un lado, de la adopción el 17 de diciembre de 2014 de la Decisión (UE) 2015/1, de las sentencias del Tribunal General de 3 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:850) y Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:854), mediante las cuales anuló los respectivos artículos 1, apartado 1, y 4 de las Decisiones 2011/5 y 2011/282.

39 El TEAC consideró que a raíz de estos nuevos acontecimientos ya no procedía preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de la Decisión 2011/5, puesto que ahora el litigio principal era sobre si la anulación de dicha Decisión por el Tribunal General implica la invalidez de la Decisión 2015/314, que amplía a las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes la prohibición de la deducción del artículo 12, apartado 5, del TRLIS que ya habían decretado las Decisiones 2011/5 y 2011/282.

40 Así las cosas, el TEAC decidió reformular las cuestiones prejudiciales del siguiente modo:

«1) ¿Resulta nula la [Decisión 2015/314] por razón de quedar privada de sustrato fáctico y jurídico, en virtud de las sentencias del Tribunal General [de la Unión Europea] de 7 de noviembre de 2014, en los asuntos Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:850) y Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:854), por las que respectivamente se anulan los artículos 1, apartado 1, y 4 [de la Decisión 2015/5 y de la Decisión 2011/282]?

2) ¿Resulta nula la [Decisión 2015/314] por razón de quedar privada de motivación, en virtud de las sentencias del Tribunal General [de la Unión Europea] de 7 de noviembre de 2014, en los asuntos Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:850) y Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:854), por las que respectivamente se anulan los artículos 1, apartado 1, y 4 [de la Decisión 2015/5 y de la Decisión 2011/282]?

Subsidiariamente, para el caso de que se dé respuesta negativa a las anteriores,

¿Resulta nula la [Decisión 2015/314] por razón de que la nueva interpretación administrativa del [artículo 12, apartado 5], del TRLIS estaría incluida plenamente en el ámbito [de la Decisión 2015/5 y de la Decisión 2011/282]?»

41 Mediante resolución de 8 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de julio de 2017, el TEAC consideró que debía reformular otra vez las cuestiones prejudiciales por haber acaecido un hecho nuevo, concretamente la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), mediante la cual el Tribunal de Justicia anuló las sentencias del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:850) y Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:854), desvelando los asuntos T-219/10 y T-399/11 al Tribunal General.

42 Habida cuenta de esos hechos nuevos, el TEAC estimó que procedía mantener tanto las cuestiones planteadas en la petición de decisión prejudicial inicial, relativas a la interpretación del ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Decisión 2011/5, como las planteadas en la primera reformulación de las cuestiones prejudiciales, sobre la validez de la Decisión 2015/314.

43 A raíz de su segunda reformulación, las cuestiones prejudiciales quedan con la siguiente redacción:

«1) En el supuesto de que se confirme la validez de la [Decisión 2011/5]:

a) ¿Debe interpretarse el [artículo 1, apartado 2,] de la [Decisión 2011/5] en el sentido de considerar de aplicación la confianza legítima reconocida en él y en los términos en que en él se definía a la deducción de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero del [artículo 12, apartado 5,] del TRLIS en relación con las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes realizadas a través de la adquisición directa de una sociedad holding no residente?

b) Para el caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿resulta nula la Decisión [de apertura del procedimiento que condujo a la adopción de la Decisión 2015/314]?

2) En el supuesto de que no se confirme la validez de la [Decisión 2011/5]:

a) ¿Resulta nula la [Decisión 2015/314] por razón de quedar privada de sustrato fáctico y jurídico?

b) ¿Resulta nula la [Decisión 2015/314] por razón de quedar privada de motivación?

Subsidiariamente, para el caso de que se dé respuesta negativa a las anteriores,

c) ¿Resulta nula la [Decisión 2015/314] por razón de que la nueva interpretación administrativa del [artículo 12, apartado 5,] del TRLIS estaría incluida plenamente en el ámbito [de la Decisión 2015/5 y de la Decisión 2011/282]?»

44 Mediante sentencia del Tribunal General de 15 de noviembre de 2018, World Duty Free Group/Comisión (T-219/10 RENV, EU:T:2018:743), se desestimó el recurso de anulación interpuesto por World Duty Free Group contra la Decisión 2015/5.

45 El 25 de enero de 2019 esa misma sociedad interpuso un recurso de casación por el que solicitaba la anulación tanto de la sentencia mencionada como de la Decisión 2015. Dicho recurso está pendiente ante el Tribunal de Justicia (asunto C-51/19 P).

46 Ante el Tribunal de Justicia también están pendientes otros recursos de casación con el mismo objeto o cuyo objeto son otras sentencias del Tribunal General mediante las que se desestiman recursos de anulación interpuestos contra la Decisión 2011/282.

47 Además, están actualmente pendientes ante el Tribunal General varios recursos por los que se solicita la anulación de la Decisión 2015/314.

48 El presente asunto ha sido objeto de sucesivas resoluciones de suspensión del procedimiento. Se adoptaron en esencia porque el TEAC, tras sus dos reformulaciones de las cuestiones prejudiciales, dosa ahora preguntar al Tribunal de Justicia bien acerca de la posible incidencia de la anulación de la Decisión 2015/5 sobre la validez de la Decisión 2015/314, en el supuesto de que el juez de la Unión decline la invalidez de la Decisión 2015/5, bien acerca de la interpretación de la Decisión 2015/5, para dilucidar su ámbito de aplicación en el supuesto de que el juez de la Unión confirme la validez de dicha Decisión.

49 Pues bien, a día de hoy, la cuestión de la validez de la Decisión 2015/5 sigue pendiente ante los órganos jurisdiccionales de la Unión.

50 Sin embargo, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Justicia después de la presentación de esta petición de decisión prejudicial y de las dudas expresadas por la Comisión sobre la calificación de «órgano jurisdiccional del TEAC» a efectos del artículo 267 TFUE, y por tanto, sobre la admisibilidad de la petición, procede continuar su tramitación para analizar si dicha calificación es aplicable al TEAC.

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

51 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para dilucidar si el organismo remitente tiene la condición de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE, cuestión que depende únicamente del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debería tener en cuenta un conjunto de factores, como son el origen legal del organismo, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por dicho organismo de normas jurídicas, así como su independencia. Véanse, entre otras muchas, las sentencias de 17 de septiembre 2007, Laboratorios Fumadó y otros (C-404/05, EU:C:2007:506), apartado 19, y de 16 de febrero de 2017, Margarit Panadero (C-503/15, EU:C:2017:126, apartado 27 y jurisprudencia citada).

52 Por lo que respecta al TEAC, que es el organismo remitente en el presente asunto, a la vista de los autos que obran ante el Tribunal de Justicia no cabe duda de que 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.

53 En cambio, se plantea la cuestión de si el TEAC responde al criterio de independencia.

54 A este respecto, en el apartado 39 de la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), el Tribunal de Justicia declaró que la legislación española aplicable a los TEA era el asunto en cuestión, que establecía que los miembros de los TEA eran funcional entre los servicios de Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, que TEA, que resolvían las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios tan rachel emitidas en ejercicio de la Administración tributaria. En el apartado 40 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que tales garantías unidas a las TEA la calidad de tercero en relación con los servicios que habían adoptado la decisión impugnada en la reclamación y la independencia del poder judicial que constituyen órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 267 TFUE.

55 Ahora bien, como también ha sostenido la Comisión en sus observaciones escritas, aves razonamientos debían revisarse, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia a que atienda cualquier organismo nacional para que pueda calificarse de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE.

56 En este contexto, es preciso subrayar que la independencia de los órganos judiciales nacionales rendía esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial inerte en el mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE, habida cuenta de que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que se recuerda en el apartado 51 de la presente sentencia, el mecanismo mencionado puede activarlo un órgano que, con competencia para aplicar el Derecho de la Unión, se atenga, entre otros, al criterio de independencia (sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 44).

57 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «independencia» comporta dos aspectos. El primero de ellos, de índole externa, supone que el órgano en cuestión ejerce sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, quedando 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 conocen e influir en sus decisiones (sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 44 y jurisprudencia citada).

58 Además, también por lo que respecta al aspecto interno del concepto de «independencia», ha de recordarse que la inamovilidad de los miembros del órgano en cuestión constituye una garantía inherente a la independencia judicial, puesto que tiene por objeto proteger la persona de quienes tomen la misma de juzgar (véanse, en esta sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, apartado 51, y de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 45).

59 El principio de inamovilidad, cuya importancia capital ha de destacarse, exige, en particular, que los jueces puedan permanecer en el ejercicio de sus funciones en tanto no hayan alcanzado la edad de jubilación forzosa o hasta que termine su mandato cuando este tenga una duración determinada. Aunque no tiene carácter absoluto, este principio solo puede ser objeto de excepciones cuando existan motivos legítimos e imperiosos que lo justifiquen y siempre que se respete el principio de proporcionalidad y se observen los procedimientos establecidos al efecto por las disposiciones legales pertinentes, cuando la ausencia de tales garantías pudiese ser cuestionada en cuanto que fuese susceptible de dar lugar a dudas legítimas, en el espíritu de los justiciables, sobre la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad en relación con los intereses en liza (sentencia de 24 de junio 2019, Comisión/Polonia (Independencia del Tribunal Supremo), C-619/18, EU:C:2019:531, apartado 74).

60 Así pues, la garantía de inamovilidad de los miembros de un órgano jurisdiccional exige que los supuestos de cese de los miembros de ese órgano estén previstos en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas, que ofrezcan garantías superiores a las previstas por los normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral que rescatan aplicables en caso de cese abusivo (véase, en esta sentido, la sentencia de 9 de octubre de 2014, TDC, C-50/12, EU:C:2013:670, apartados 74 y 76).

61 El segundo aspecto del concepto de «independencia», a saber, la imparcialidad, exige que el juez no tenga ningún interés en el asunto que le corresponda resolver, con el objeto de asegurar la neutralidad que ha de regir en la objetividad y la ecuanimidad en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica (sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panadero, C-503/15, EU:C:2017:126, apartado 38 y jurisprudencia citada).

62 Así, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «independencia», que se inferiría 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 (véanse, en esa sentido, las sentencias de 30 de marzo de 1995, Corbiau, C-24/92, EU:C:1995:118, apartado 15, y de 9 de octubre de 2014, TDC, C-50/12, EU:C:2014:2267, apartado 42) y jurisprudencia citada).

63 Este parámetro de independencia y especialidad postular la existencia de reglas, establecidas en reformas a la composición del órgano, así como el 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 liza (sentencia de 9 de octubre de 2014, TDC, C-50/12, EU:C:2014:2267, apartado 43).

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, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario. Según esta misma disposición, tanto el Presidente como los vocales del TEAC pueden ser separados 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 en 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 que establezcan los motivos de cese del poder público. A este respecto, a los miembros del TEAC no 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 se halla, como exige el principio de inamovilidad, que se ha recordado en el apartado 58 de la presente sentencia, a ciertos supuestos excepcionales que reflejan 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 puedan ser un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida cumplir 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 no 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 ajustan