

## Las reglas de cuantía de las reclamaciones económico-administrativas y las consecuencias derivadas de su infracción

Análisis de la RTEAC de 7 de junio de 2018, RG 2751/2015, y de la SAN de 27 de julio de 2018, rec. núm. 81/2017

**Félix Alberto Vega Borrego**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

---

### EXTRACTO

La cuantía de las reclamaciones económico-administrativas incide en la determinación del tribunal económico-administrativo competente, el momento en que termina la vía administrativa, el procedimiento aplicable y la posterior competencia en vía judicial. Su determinación es compleja cuando el acto impugnado regulariza, liquida o sanciona, de forma agregada, obligaciones tributarias distintas, provocando supuestos en los que la misma se fije de forma errónea, alterando los elementos antes señalados. Cuando ello sucede, debe determinarse si estamos ante una causa de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad, dado que este extremo puede incidir en la posibilidad de apreciar o no la prescripción en vía económico-administrativa.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 7 de junio de 2018 (RG 2751/2015 –NFJ070695–) aborda la cuestión sobre cómo debe fijarse la cuantía de una reclamación económico-administrativa cuando el acto impugnado regulariza de manera agregada varias obligaciones tributarias. Se trata de establecer si la cuantía de la reclamación viene determinada por el importe económico del acto en su conjunto o el importe de cada una de las obligaciones tributarias regularizadas –en este caso, la cuantía de la reclamación sería el de la obligación del mayor importe–.

La consideración de una posición u otra es relevante, dado que la cuantía del acto impugnado afecta, entre otras cuestiones, al Tribunal Económico-Administrativo (TEA) competente para conocer del recurso –Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) o el TEAC– y el procedimiento aplicable (el ordinario o el abreviado).

De estos dos aspectos destaca especialmente el primero, pues incide también en el momento en que termina la vía administrativa y la posterior competencia judicial en el caso de que se acuda a la vía contencioso-administrativa. Como es sabido, las resoluciones del TEAC son recurribles ante la Audiencia Nacional (art. 11.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [LJCA]) y no ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) correspondiente, como sucede con las resoluciones de los TEAR dictadas en única instancia. No obstante, esta regla general se excepciona cuando el TEAC enjuicia actos en aplicación de tributos cedidos dictados por Administraciones tributarias autonómicas (arts. 10.1 e) y 11.1 d) LJCA). Aquí, aunque el TEAC haya resuelto en primera o única instancia, la competencia judicial corresponde al TSJ de la comunidad autónoma donde tenga su sede el órgano que hubiera dictado el acto originario.

Sobre esta última cuestión se pronuncia de manera indirecta la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de julio de 2018 (rec. núm. 81/2017 –NFJ071109–), realizando un pronunciamiento genérico sobre las consecuencias del incumplimiento de estas normas (nulidad de pleno derecho o mera anulabilidad), cuando provoca que se pronuncie un órgano que carece de competencia por razón de la cuantía.

Esta sentencia tiene su origen en un recurso contra la resolución de una cuestión incidental planteada por el recurrente contra la decisión del TEAC de declararse incompetente para conocer una reclamación económico-administrativa. El TEAC considera que por razón de la cuantía no tenía competencia, por lo que la decisión sobre la reclamación correspondía al TEAR competente por razón del territorio, decisión que agotaría la vía administrativa. La sentencia de la Audiencia Nacional rechaza pronunciarse sobre si la decisión del TEAC fue o no correcta, pues considera

que esta cuestión debe ventilarse en la reclamación o los recursos contra la resolución que dicte el TEAR, tras la declaración de incompetencia del TEAC –y no contra el acto por el que el TEAC se declara incompetente o resuelve la cuestión incidental planteada por el interesado contra dicho acto por el que se declara incompetente–. Con todo, aunque la sentencia de la Audiencia Nacional inadmite el recurso contra la resolución del TEAC por la que se declara incompetente, realiza una breve referencia sobre las consecuencias del hipotético incumplimiento de las reglas que fijan la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La resolución del TEAC resuelve el asunto interpretando el artículo 35.2 del 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 (RGRVA), que se refiere a la fijación de la cuantía cuando el acto impugnado, de forma agregada, liquida, regulariza o sanciona obligaciones tributarias distintas (por ejemplo, varios ejercicios o periodos de liquidación de un mismo tributo).

El TEAC resuelve señalando que aunque la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGI), permiten que el acto impugnado pueda contener «tantas liquidaciones como periodos son objeto de comprobación, de forma que la deuda final resultante del acuerdo puede determinarse por la suma algebraica de todas las liquidaciones practicadas, [hay que tener en cuenta que el art. 35.2 RGRVA prevé precisamente una regla específica para fijar la cuantía de estas reclamaciones que implica que] para determinar la cuantía de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación, habrá que estar a la deuda de mayor importe (referida a cada periodo impositivo o de liquidación) que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todas las consignadas en el indicado acuerdo» (FJ 3). La resolución del TEAC apoya esta conclusión en la interpretación que de este precepto realizó el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de mayo de 2011 (rec. núm. 206/2010 –NFJ044901–).

Por su parte, la Audiencia Nacional califica la infracción de las reglas de cuantía cuando de ello se deriva en un pronunciamiento por un órgano incompetente como un supuesto de nulidad. En particular señala que «en el momento de realizar dicha impugnación el recurrente podrá invocar como uno de los motivos de nulidad la falta de competencia por razón de la cuantía del TEAR [...] para resolver las reclamaciones económicas administrativas interpuestas» (FJ 3). Como veremos en este trabajo, la calificación del incumplimiento de las reglas de cuantía como un supuesto de nulidad de pleno derecho o mera anulabilidad es una cuestión relevante y controvertida, como ponen de manifiesto varias resoluciones anteriores del TEAC, entre las que destaca la de 14 de octubre de 2014 (RG 5188/2011 –NFJ071684–).

### 3. COMENTARIO CRÍTICO: LAS REGLAS DE CUANTÍA DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS Y LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU INFRACCIÓN

#### 3.1. INTRODUCCIÓN

La regulación de la cuantía de los procedimientos de revisión y, en particular, de las reclamaciones económico-administrativas se ha caracterizado, a la vista de los antecedentes más cercanos, por dos aspectos.

El primero es que no se ha regulado en una norma con rango de ley. Ni la LGT de 1963 ni la de 2003 han regulado los criterios para fijar la cuantía. Todo lo más que han hecho es fijar los importes donde la cuantía podía tener consecuencias, pero no los criterios para fijarla. Ello resulta criticable, pues una cuestión con tanta trascendencia parece que debería regularse a través de una norma con rango de ley, especialmente porque tiene efectos sobre la posterior vía de revisión judicial.

Como consecuencia de lo anterior, ha sido siempre el «legislador reglamentario» el que se ha ocupado de esta cuestión. Primero fue el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA 1981) –*vid.* sus arts. 50 a 53–. Luego fue el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA 1996) –*vid.* sus arts. 46 y 47–. Y, finalmente, el RGRVA de 2005 –*vid.* sus arts. 35 a 37–.

El segundo es que las reglas de fijación de la cuantía en la vía económico-administrativa se ha realizado al margen de la regulación de la misma cuestión en el ámbito contencioso-administrativo. Esta circunstancia explica que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas se haya puesto atención tradicionalmente a efectos de fijar la cuantía al contenido del acto impugnado, sin tener en cuenta cuál era la pretensión del recurrente, como sucede en el ámbito contencioso-administrativo. En efecto, las reglas de cuantía de este orden jurisdiccional no solo atienden al contenido del acto administrativo impugnado, sino también a la pretensión del recurrente, a la vista del contenido de los artículos 40 a 42 de la LJCA. Eso explica, por ejemplo, que se llegara a plantear que la cuantía era inexistente, o de cero euros, en la reclamación económico-administrativa contra un acto que denegaba la devolución de un impuesto, por ejemplo, de un millón de euros, mientras que en el ámbito judicial sí se ha considerado que la cuantía del asunto era de un millón de euros, pues la pretensión del recurrente no solo consistía en la anulación del acto impugnado, sino también en el reconocimiento de la devolución indicada.

Con todo, especialmente a partir del RGRVA de 2005, existen algunos puntos donde hay convergencia entre la LJCA y la regulación en el ámbito económico-administrativo, que se refieren fundamentalmente a la fijación de la cuantía cuando el acto impugnado liquida, regulariza o sanciona obligaciones tributarias distintas (por ejemplo, varios ejercicios o periodos de liquidación de un mismo tributo). La tendencia aquí es a establecer la cuantía no en función del importe total del acto, sino ateniendo a la parte del mismo que se refiere a la obligación tributaria de mayor importe.

Con esta finalidad el RGRVA de 2005 disponía lo siguiente en su artículo 35.2:

«2. Cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento».

Este precepto ha sido modificado parcialmente en la reforma de 2017 del RGRVA realizada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre. Sin embargo, la redacción actual no ha variado materialmente la solución que pretendía establecer la redacción original de este precepto. Hay que significar también que los reglamentos anteriores al RGRVA de 2005 no contenían una regla similar al artículo 35.2, por lo que durante su periodo de aplicación la cuantía de la reclamación venía fijada por el importe total del acto, a pesar de que pudiera estar regularizando de forma agregada varias obligaciones tributarias.

En el apartado siguiente analizaremos esta cuestión y cómo se resuelve por parte de la resolución del TEAC que da lugar a este comentario.

### 3.2. LA CUANTÍA DE LA RECLAMACIÓN CUANDO EL ACTO IMPUGNADO LIQUIDA, REGULARIZA O SANCIONA VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE FORMA AGREGADA

Tanto la LGT como el RGI permiten que un mismo procedimiento de comprobación se extienda a obligaciones tributarias distintas. Si la Administración considera que existen aspectos que deben ser corregidos, bien puede dictar un acto por cada obligación tributaria que proceda regularizar, bien puede regularizar cada una de dichas obligaciones recogiéndolas finalmente en un único acto.

Así se establece, por ejemplo, para el procedimiento de comprobación limitada, al señalar el artículo 164.5 del RGI que «en relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados». En el ámbito del procedimiento de inspección, el artículo 176.3 del RGI se pronuncia en términos similares.

El hecho de que la Administración en un único acto pueda recoger el resultado de una regularización que comprende varias obligaciones tributarias distintas no supone que cada una de ellas pierda su autonomía. Tampoco exonera a la Administración de concretar cuál es el resultado que corresponde a cada una de ellas, aunque finalmente se recojan de forma agregada. O dicho de otra manera, la Administración debe identificar e individualizar cada una de las deudas resultantes de cada obligación tributaria objeto de comprobación, sin perjuicio de que la liquidación o el acto final pueda recoger la suma algebraica de todas ellas.

Esta exigencia (de individualización) es coherente con la configuración del régimen de las obligaciones tributarias porque, entre otros aspectos, la liquidación de intereses de demora de cada deuda tendrá un *dies a quo* diferente. Así lo ha señalado el TEAC, en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA), en varias Resoluciones como la de 29 de junio de 2010 (RG 229/2009 –NFJ038869–).

Además de estos casos, existen otros ejemplos en los que un mismo acto administrativo regulariza o recoge de forma agregada aspectos que se refieren a obligaciones tributarias diferentes o de distinto origen. Ello sucede habitualmente en las actuaciones derivadas de procedimientos de apremio, y particularmente cuando se trata de actuaciones de derivación de la responsabilidad contra responsables y sucesores (art. 174.4 d) LGT). También en materia sancionadora el acto que pone fin al procedimiento puede imponer sanciones que tienen su origen en infracciones vinculadas a obligaciones tributarias diferentes –*vid.* el art. 22.4 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario–.

Cuando el interesado impugna un acto que regulariza o se refiere a obligaciones tributarias diferentes, recogiendo finalmente de forma conjunta el resultado de todas ellas, se plantea inmediatamente la siguiente duda: ¿cómo se determina la cuantía a efectos del correspondiente recurso administrativo o judicial? Esta duda surge porque existen dos respuestas posibles: identificar la cuantía con la cuota, deuda o importe de cada obligación tributaria o identificar la cuantía con el montante global de la cuota, deuda u otro importe del acto impugnado que de forma conjunta recoge el resultado individualizado de la regularización procedente por cada una de las obligaciones tributarias comprendidas por el procedimiento.

La respuesta que se dé a esta pregunta tiene gran trascendencia. Para su correcta explicación creemos que es útil exponer brevemente con carácter previo cómo se ha tratado esta cuestión en la vía judicial, preferentemente al hilo de la fijación de la cuantía en el ámbito contencioso-administrativo para determinar si cabe recurso de apelación, y hasta la entrada en vigor de la reforma de la LJCA por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, para acceder al recurso de casación ante el Tribunal Supremo. Como es sabido, hasta esta reforma el acceso al recurso de casación ordinario dependía fundamentalmente de la cuantía del asunto y no, como sucede actualmente, de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

El Tribunal Supremo reiteradamente se pronunció en el sentido de que cuando un mismo acto liquida, regulariza o sanciona obligaciones tributarias distintas, aunque afecten al mismo tipo de tributo, solamente accederían a la casación (y correlativamente al recurso de apelación) las que específicamente alcancen la cuantía mínima establecida en cada momento por la LJCA (*vid.*, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2008 [rec. núm. 547/2004 –NFJ031820–] y 4 de mayo de 2009 [rec. núm. 20/2008 –NFJ036436–]).

En este sentido, para identificar cada una de las obligaciones tributarias, el Tribunal Supremo atiende al carácter instantáneo o periódico del tributo (u obligación de realizar pagos a cuenta). Cada ejercicio de un tributo periódico da lugar a una obligación tributaria diferente, y será el monto de la cuota resultante el que habrá que verificar para ver si alcanza la cifra establecida en

cada momento para los recursos en los que se exija una cuantía mínima (*vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2001 [rec. núm. 796/1996 –NFJ011801–]). Cuando se trata de tributos instantáneos, la cifra de referencia es la cuota devengada por cada hecho imponible. No obstante, cuando se trata de tributos instantáneos de liquidación periódica –como por ejemplo el IVA–, el Tribunal Supremo consideró que había que atender a la cuota derivada en cada periodo de liquidación (mensual o trimestral). Por lo tanto, cuando se trata de tributos de carácter instantáneo de liquidación periódica, no se atiende ni a la cuota devengada por cada hecho imponible, ni a la resultante del conjunto del año natural. El mismo criterio se ha aplicado a las obligaciones de realizar retenciones e ingresos a cuenta, en la medida en que se trata de una suerte de «tributo/obligación instantánea» de liquidación periódica (*vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2010 [rec. núm. 180/2009 –NFJ041170–]). Un ejemplo ilustrará lo anterior:

### EJEMPLO

Comprobación del IVA en los ejercicios 2010 y 2011, siendo el periodo de liquidación trimestral (T). Tras la comprobación resulta una liquidación que se desglosa del modo siguiente en lo que respecta solamente a la cuota:

- 1T-2010, 3T-2010, 2T-2011 y 3T-2011: correctos.
- 2T-2010 (+ 30.000 €), 4T-2010 (+ 100.000 €), 1T-2011 (+ 660.000 €), 4T-2011 (+10.000 €).
- Total de cuota liquidada: 800.000 euros.

Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, cada trimestre del IVA da lugar a una obligación tributaria distinta. Por ello hay que comprobar la cuota exigida por el acto impugnado por cada periodo de liquidación, sin que pueda atenderse a estos efectos a la suma del total de las cuotas liquidadas, a pesar de que, como en este caso, el acto de liquidación las recoja de forma agregada. Conforme a ello, en el ejemplo indicado solamente podría acceder a la casación ordinaria la cuota del primer trimestre del IVA 2011 (1T-2011), pues es la única que supera la cifra de 600.000 euros –nos referimos, lógicamente, a los periodos en que la cuantía para acceder al recurso de casación estaba fijada en dicha cuantía, particular que sucedió desde la modificación de la LJCA por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, hasta la entrada en vigor el 22 de julio de 2016 de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 7/2015–.

Dada la redacción de los apartados 1, 2 y 5 del artículo 35 del RGRVA antes de su modificación en 2017, consideramos que en el ámbito económico-administrativo la cuantía podría identificarse del mismo modo en que sucede en el ámbito judicial cuando el acto impugnado comprende obligaciones tributarias distintas. En consecuencia, para fijar la cuantía de las reclamaciones habría que

atender al montante de cada obligación tributaria, sin perjuicio de que aquí, a diferencia de lo que sucede en el ámbito judicial, se tome el importe de la deuda tributaria y no solamente el de la cuota.

La aplicación a las reclamaciones económico-administrativas de los mismos criterios utilizados por el Tribunal Supremo para la vía judicial tendría apoyo suficiente en la redacción del artículo 35.2 del RGRVA al señalar que «cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, [...], se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, [...] de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento».

Conforme a ello, en la vía económico-administrativa cada obligación tributaria generaría una deuda tributaria diferente a los efectos de establecer la cuantía. Para determinar cuándo nos encontramos ante obligaciones diferentes se puede aplicar la distinción que utiliza el Tribunal Supremo entre tributos periódicos e instantáneos y dentro de los instantáneos, entre tributos de liquidación periódica y tributos sin periodo de liquidación (o de liquidación inmediata). Si esto es así, utilizando aquí los datos del ejemplo señalado anteriormente, en ese caso existirían a efectos del artículo 35.2 del RGRVA cuatro deudas u obligaciones tributarias diferentes, dado que conforme a la doctrina del Tribunal Supremo cada periodo de liquidación del IVA genera una deuda (cuota) independiente. De ahí que, siguiendo estos criterios en el marco del artículo 35.2 del RGRVA, la cuantía de la reclamación económico-administrativa sería la de la deuda de mayor importe –que en el ejemplo era la del primer trimestre del IVA 2011 (660.000 €) y no la suma del conjunto de la deuda que de forma agregada recoge el acto de liquidación (800.000 €)–.

En la medida en que en la vía económico-administrativa haya que identificar cuándo nos encontramos ante obligaciones o deudas tributarias diferentes del modo expuesto anteriormente, puede observarse que en este punto no habría diferencias sustanciales entre las reglas que rigen la cuantía en las vías administrativa y judicial: cada obligación tributaria genera una deuda tributaria diferente a efectos de determinar la cuantía, a pesar de que se liquiden en un mismo acto administrativo.

Aunque exista esta similitud, no podemos olvidar que el recurso de alzada ordinario, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del recurso de casación ordinario, podrá interponerse contra todas las obligaciones tributarias que recoja el acto o actos impugnados, siempre que el importe de alguna de ellas supere la cuantía establecida para este recurso –este mismo criterio es aplicable también cuando se produce la acumulación de reclamaciones (*vid.* art. 35.5 RGRVA, en la redacción anterior a la reforma de 2017, hoy art. 230.4 LGT)–. Por el contrario, en la vía contencioso-administrativa cuando un acto recoja varias deudas o se produzcan supuestos de acumulación, aunque la cuantía se determina por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquellas, ello no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación (art. 41.3 LJCA).

Pues bien, a pesar de que esa interpretación era la más razonable, sobre todo porque es la que encaja en el tenor literal del artículo 32.2 del RGRVA, la posición inicial del TEAC y algunos pronunciamientos de la Audiencia Nacional era diferente, esto es, consideraban que la cuantía de la reclamación había que identificarla con el importe global del acto impugnado, a pesar de que liquidara, regularizara o sancionara obligaciones tributarias distintas (*vid.*, entre otras, las Resolu-

ciones del TEAC de 31 de enero de 2008 [RG 282/2006 –NFJ028500–] y 12 de julio de 2007 [RG 1259/2005 –NFJ028554–] y las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de noviembre de 2009 [rec. núm. 180/2007 –NFJ071703–] y 18 de abril de 2011 [rec. núm. 651/2009 –NFJ043768–].

Estos pronunciamientos eran más que discutibles, y estaban en cierta manera condicionados, si bien de forma errónea, por la solución que ofrecía la legislación anterior al RGRVA de 2005, que no contemplaba un precepto similar al artículo 35.2, particular que llevaba a fijarse solo en el importe global del acto.

En este contexto, temporalmente puede fijarse la terminación de esta interpretación errónea de las reglas de cuantía del RGRVA 2005 en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011 (rec. núm. 206/2010 –NFJ044901–), que es precisamente la sentencia que cita la resolución del TEAC que es objeto de este comentario.

En esta sentencia del Tribunal Supremo el acto de origen impugnado era una liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) que de forma agregada regularizaba cuatro ejercicios –en el marco del mismo recurso se impugnaba también un acto sancionador que también, de forma agregada, exigía la sanción impuesta por cada uno de esos cuatro ejercicios–. Ninguna de las deudas o sanciones de cada ejercicio superaba la cifra de 150.000 euros, si bien la suma de todas ellas sí superaba esa cantidad. En el caso en particular, a pesar de que la resolución del TEAR se pronunciaba en única instancia, el obligado tributario recurrió en alzada ante el TEAC, el cual resolvió la misma porque consideró que la cuantía sí era superior a 150.000 euros, teniendo como referencia el importe total del acto y no el monto de cada una de las obligaciones regularizadas.

El Tribunal Supremo rechazó la posibilidad de acudir en alzada en este caso interpretando por primera vez el artículo 35.2 del RGRVA (*vid.* FJ 2). La sentencia comienza señalando que «el hecho imponible en el IRPF es la obtención de renta por parte de una persona física residente en España en el transcurso de un periodo impositivo concreto; estamos, pues, ante un impuesto periódico, cuyo cálculo se delimita temporalmente, y este periodo impositivo es el del año natural, produciéndose el devengo el 31 de diciembre de cada año [...]». Conforme a ello, cuando «[el art. 35.1 RGRVA] habla de deuda tributaria en referencia al art. 58 de la LGT, no puede más que referirse a la que surge de la obligación tributaria, de suerte que a una obligación tributaria sigue la correspondiente deuda tributaria; y cuando, art. 35.2 del RD 520/2005, hace referencia a un solo documento con varias deudas, está contemplando, así mismo, varias obligaciones tributarias que dan lugar a varias deudas que quedan plasmadas en un único documento».

A la vista de lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo concluye que en este caso «existen cuatro hechos imponibles, la obtención de rentas en los ejercicios de 1999, 2000, 2001 y 2002, que ha dado lugar a cuatro deudas tributarias, conformada por cada cuota anual y sus respectivos intereses; y también, una sanción por cada uno de los ejercicios. La liquidación [...] comprende en un solo documento cuatro deudas tributarias, una por cada ejercicio, y, acumulado, un solo acuerdo sancionador que comprende hasta cuatro sanciones una por cada ejercicio; siendo ello así, la cuantía a tener en cuenta a efecto de cuantificar la reclamación, art. 35.2, es la deuda, esto es cuota

más intereses, o acto, esto es sanción, de mayor importe. Y visto que ninguna supera la cuantía de los 150.000 €, art. 36, no cabía contra la resolución del TEAR [...] recurso de alzada ante el TEAC. Por tanto, la resolución del TEAR agotaba la vía económico-administrativa, resultando competente, art. 10.1.d) de la LJ, el Tribunal Superior de Justicia [y no a la Audiencia Nacional]].

Pues bien, la resolución del TEAC, que es objeto de este comentario, enjuicia un supuesto similar al de la sentencia del Tribunal Supremo, esto es, un acto de liquidación donde de forma agregada se regularizan varias obligaciones tributarias distintas –en este caso, dos ejercicios de IRPF–. La resolución señala que aunque las normas que regulan los procedimientos de comprobación e inspección permitan que un único acuerdo de liquidación contenga «tantas liquidaciones como periodos son objeto de comprobación, de forma que la deuda final resultante del acuerdo puede determinarse por la suma algebraica de todas las liquidaciones practicadas», a efectos de determinar la cuantía de la reclamación económico-administrativa contra ese único acto resulta aplicable el artículo 35.2 del RGRVA. De forma específica, señala el TEAC que este precepto «prevé el supuesto de que en el documento en el que se consigne el acto administrativo impugnado se incluyan varias deudas, y establece que la cuantía de la reclamación será la de la deuda de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todas las consignadas en el documento» (FJ 3). La resolución termina su fundamentación apoyándose en la sentencia del Tribunal Supremo antes referida.

La solución que propugna la resolución del TEAC es correcta porque es la regla que prevé el artículo 35.2 del RGRVA. En este contexto, no se trata de un criterio totalmente novedoso, pues desde hace tiempo los TEA vienen asumiendo en la práctica esta interpretación, especialmente a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo indicada. El hecho de que se haya tenido que pronunciar de forma específica el TEAC ahora en 2018 responde más que a un cambio de criterio a un error que probablemente se produjo al configurar el pie de recurso de la resolución del TEAR recurrida en este caso.

La reforma de 2017 del artículo 35 del RGRVA no ha modificado en modo alguno este criterio, a pesar de que la redacción de su apartado segundo no sea exactamente la misma. Tampoco la segunda frase introducida en el actual artículo 35.2 –que no estaba en la redacción originaria– modifica esta conclusión. Se trata de la siguiente frase: «Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y solo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada».

Esta frase se refiere a la situación en que el acto impugnado, además de regularizar cuestiones referidas a una cuantificación económica (liquidación de deuda, imposición de sanción pecuniaria, recargo, modificación de bases imponibles negativas o cuotas a compensar, etc.), regulariza aspectos que no vengán referidos a ninguna cuantificación económica (cambio de domicilio fiscal, inclusión en la Dirección Electrónica Habilitada, sanciones no pecuniarias, etc.). En estos casos, lo lógico es considerar que la cuantía del asunto viene determinada por la parte del acto impugnado que no tiene cuantificación económica, en la medida en que, al tratarse de un caso de cuantía indeterminada, provoca que quepa recurso de alzada ordinario y el procedimiento aplicable sea el ordinario. Esta solución era posible antes de la modificación de 2017, por lo que la frase referida lo único que viene a señalar de forma expresa es un criterio que se desprendía de la normativa anterior interpretada en su conjunto.

Terminaremos este epígrafe tratando de forma breve una duda interpretativa acerca de la cuantía en la impugnación de acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria en los que el responsable puede discutir la legalidad de las deudas que son objeto de derivación –con carácter general, eso es posible en todos los casos salvo que se trate de los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 LGT, como señala el art. 174.5 de la misma norma–.

Pues bien, dado que en el marco de la impugnación de estos acuerdos puede discutirse, además del supuesto por el que se deriva la responsabilidad, la legalidad de las deudas a las que afecta dicha derivación, lo lógico es aplicar a efectos de la cuantía la misma regla del artículo 35.2 del RGRVA, especialmente cuando se refieren a obligaciones tributarias distintas. Sin embargo, esta conclusión podría desderezarse por el hecho de que en el artículo 35.1 del RGRVA, tras su modificación en 2017, se ha dispuesto la siguiente regla específica: «Sin perjuicio de lo anterior, en los siguientes supuestos, la cuantía de la reclamación será: [...] d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación».

Esta regla específica podría interpretarse en el sentido de que en estos casos la cuantía viene determinada por el importe total del acuerdo de derivación de responsabilidad, a pesar de que recoja deudas y/o sanciones que proceden de obligaciones tributarias distintas del deudor principal. Con todo, a esta posición podría oponerse que esta regla específica hay que interpretarla a la vista del apartado 2 del artículo 35 del RGRVA, dado que el mismo tiene vocación general, al resultar aplicable, pues no se dice lo contrario, tanto a la regla general como a las reglas específicas que recoge el apartado primero. Si esto es así, en los acuerdos de derivación de responsabilidad, la cuantía habría que identificarla con la obligación tributaria de mayor importe que es objeto de derivación. Si nuestra posición es la correcta, la regla específica incluida en 2017 no tendría materialmente efectos, pues esta conclusión ya se derivaba de la redacción anterior del artículo 35 del RGRVA. Es por ello por lo que con toda probabilidad el «legislador reglamentario» haya introducido la regla específica del artículo 35.1 d) del RGRVA para computar como cuantía de la reclamación la totalidad del acto de derivación de responsabilidad. Si esto es así, lo cual es ciertamente discutible, al menos debemos advertir que la técnica normativa utilizada no es la más adecuada, pues en ningún momento se señala que el artículo 35.2 del RGRVA (acto que se refiere a varias obligaciones tributarias distintas) no se aplica a las reglas específicas del apartado primero del mismo precepto.

### 3.3. CONSECUENCIAS DE LA INFRACCIÓN DE LAS NORMAS QUE REGULAN LA CUANTÍA CUANDO AFECTAN A LA COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: NULIDAD DE PLENO DERECHO O MERA ANULABILIDAD

El hecho de que exista un buen número de resoluciones administrativas y judiciales sobre las normas que regulan la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas –especialmente cuando afectan a la competencia de los TEA– acredita que es una cuestión que suscita controversia.

De los casos en que surgen discrepancias nos interesa analizar aquí, sobre todo, las consecuencias cuando el error en su determinación afecta a la competencia de los TEA y dicho error es provocado por los propios TEA y no por la actuación del recurrente.

Previamente, sin embargo, conviene hacer una breve referencia a los casos en que el error es provocado por el propio recurrente. Nos referimos a los supuestos en que el recurrente, a pesar de las indicaciones dadas en el pie de recurso de una resolución de un TEA, sigue una vía de recurso distinta (y errónea). Cuando ello sucede, el recurso administrativo o judicial del interesado está abocado a su inadmisión. Piénsese, por ejemplo, cuando el interesado recurre en la vía judicial una resolución de un TEAR a pesar de que en el pie de recurso se señala (correctamente) que se está resolviendo en primera instancia y se comunica que lo que procede es interponer recurso de alzada ordinario ante el TEAC. Otro ejemplo sería cuando se recurre mediante el recurso de alzada ordinario ante el TEAC una resolución del TEAR en cuyo pie de recurso se indica (correctamente) que resuelve en única instancia, correspondiendo interponer recurso contencioso-administrativo ante el TSJ. En estos supuestos, partiendo de que las resoluciones de los TEA mencionadas son correctas en cuanto a la fijación de la cuantía y los recursos que proceden, el recurso interpuesto (erróneamente) por el interesado será inadmitido, siendo esta la principal consecuencia y sin que pueda concluirse aquí que se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (*vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2012 [rec. núm. 846/2010 –NFJ071704–]).

Una vez señalado lo anterior, analizaremos las consecuencias cuando la incorrecta determinación de la cuantía por parte de los TEA afecta a su competencia y eso conduce a indicar la procedencia de un recurso incorrecto, siguiendo el interesado la vía (errada) de recurso señalada por el TEA. En este escenario los casos más habituales son los tres siguientes.

El primero es cuando un TEAR resuelve señalando que lo hace en única instancia, cuando por razón de la cuantía cabía recurso de alzada ordinario. El interesado acude al TSJ correspondiente, viendo que finalmente su recurso contencioso-administrativo es inadmitido, porque la vía administrativa no se había agotado completamente, dado que por razón de la cuantía (correctamente determinada), cabría recurso de alzada ordinario ante el TEAC.

El segundo es cuando un TEAR resuelve en primera instancia, señalando que procede recurso de alzada ordinario ante el TEAC. El interesado recurre en alzada, viendo cómo después el TEAC inadmite su recurso señalando que por razón de la cuantía no cabía este recurso, por lo que la resolución del TEAR agotaba la vía económico-administrativa, debiendo haberse interpuesto recurso contencioso-administrativo (*vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 [rec. núm. 4675/2007 –NFJ046691–]).

Finalmente, el tercer supuesto es una derivación del anterior. Los hechos serían los mismos, si bien lo que sucede es que el TEAC (erróneamente) admite y resuelve el recurso de alzada ordinario. Posteriormente se acude a la vía judicial, y la Audiencia Nacional inadmite el recurso contencioso-administrativo, por no haber, por razón de la cuantía, recurso de alzada ordinario, lo que supone que la resolución del TEAR debió ser recurrida directamente en la vía contencioso-administrativa ante el TSJ correspondiente.

En todos estos casos en que el error, del que deriva la inadmisión, no es imputable al interesado, los tribunales administrativos y judiciales suelen resolver acordando, además de la inadmisión, la anulación de la resolución del TEA al efecto de que se dicte y se notifique de nuevo indicando el recurso procedente y el plazo para interponerlo. Así, por ejemplo, la resolución del TEAC, objeto de este comentario, ordena al TEAR a notificar de nuevo al interesado su resolución, señalando que se dicta en única instancia y que, por lo tanto, procede interponer recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses.

Pues bien, a la vista de lo anterior, hay que analizar si estos «errores que alteran la competencia» constituyen un vicio de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad. Lógicamente, este vicio no es imputable a los actos de la Administración tributaria originariamente impugnados, sino a las resoluciones de los TEA.

La calificación como un vicio de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad puede tener, en nuestra opinión, importantes consecuencias, especialmente porque la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de que la prescripción se produzca en el ámbito económico-administrativo (*vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012, [rec. núm. 136/2009 –NFJ049309–], y las demás resoluciones citadas en la misma).

Si se califica como un supuesto de nulidad de pleno derecho, podría llegar a apreciarse en algunos casos la prescripción en vía económico-administrativa. Para ello habría que computar el tiempo transcurrido entre la resolución del TEA incorrecta y la resolución del mismo órgano que rectifica el error correspondiente en cumplimiento de la resolución administrativa o judicial posterior que lo declara. Utilizando el primer ejemplo anteriormente expuesto, se computaría el tiempo transcurrido desde la resolución del TEAR inicial, hasta la fecha en que, tras la resolución de inadmisión del TSJ, se dicta y se notifica correctamente por parte del TEAR al interesado la resolución de la reclamación económico-administrativa que señala que se resuelve en primera instancia procediendo interponer el recurso de alzada ordinario. Si computamos todo este tiempo, al que hay que añadir el tiempo de la tramitación de la reclamación inicial desde la última actuación interruptora de la prescripción (normalmente desde la presentación del escrito de alegaciones ante el TEAR –*vid.*, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2015 [rec. núm. 1940/2013 –NFJ057976–]), es posible que hayan transcurrido cuatro años. Con todo, para que pueda apreciarse tal prescripción es imprescindible que estemos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho, dado que conforme a la doctrina reiterada del Tribunal Supremo cuando el vicio es de mera anulabilidad los efectos interruptivos de la prescripción se mantienen (*vid.*, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2016 [rec. núm. 1306/2014 –NFJ062260–]).

La sentencia de la Audiencia Nacional que da lugar a este comentario no aborda de forma específica esta cuestión, si bien señala que la falta de competencia por razón de la cuantía es un motivo de nulidad. No señala, sin embargo, si es un motivo de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad.

En nuestra opinión, el vicio que estamos analizando podría encajar en alguno de los dos supuestos de nulidad de pleno derecho que establece el artículo 217 de la LGT:

«1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. [...]».

Respecto a la primera causa de nulidad, el caso que estamos analizando podría constituir un supuesto de vulneración del artículo 24.2 de la Constitución española, en la medida en que el conocimiento del asunto se estaría atribuyendo, en caso de no haberse apreciado el error, a un órgano que no el «juez ordinario predeterminado por la ley» –este derecho es el soporte subjetivo de una efectiva tutela judicial sin indefensión, configurada constitucionalmente como derecho fundamental–. Con todo, no se nos escapa la dificultad de considerar este caso como un supuesto de nulidad de pleno derecho, pues el Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente que las cuestiones de competencia reconducibles al ámbito de la interpretación y aplicación de las normas reguladoras de la competencia entre órganos de la jurisdicción ordinaria no rebasan el plano de la legalidad careciendo, por tanto, de relevancia constitucional (*vid.* las Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras, 35/2000 –NCJ052223–, 69/2001 –NCJ051674– y 105/2016 –NCJ061410–).

Por lo que concierne a la segunda causa de nulidad de pleno derecho, el TEAC mantuvo en su momento que los casos que estamos analizando constituían un supuesto de nulidad de pleno derecho. En particular, así lo señala la Resolución del TEAC de 14 de octubre de 2014 (RG 5188/2011 –NFJ071684–), refiriéndose a una resolución suya anterior, la de 20 de diciembre de 2012 (RG 4460/2009).

Esta Resolución de 20 de diciembre de 2012 no se encuentra en la base de datos de doctrina del TEAC. Con todo, de acuerdo con lo que señala la Resolución de 14 de octubre de 2014, en la resolución de 2012 se llegó a la conclusión de que el caso que estamos analizando constituía una causa de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 b) de la LGT. La Resolución de 14 de octubre de 2014 supone un cambio expreso de criterio, como reconoce la propia resolución, pues niega que se trate de un supuesto de nulidad de pleno derecho y afirma que se trata de un mero caso de anulabilidad. Es relevante significar que la Resolución del TEAC de 14 de octubre de 2014 cuenta con un voto particular de la Vocalía 12.<sup>a</sup> del TEAC, al que se adhieren los titulares de las Vocalías 5.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup> y 11.<sup>a</sup>. El voto particular no está publicado en la página del TEAC y, aunque su texto ha sido solicitado por quien firma este trabajo al amparo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, el mismo no ha sido facilitado en la fecha en que se entrega este comentario.

Respecto a los argumentos que maneja el TEAC en la Resolución de 14 de octubre de 2014 para sostener que no se trata de un caso de nulidad de pleno derecho, conviene señalar lo siguiente. De la (incompleta) información que aparece en la resolución, parece que el interesado interpu-

so la reclamación ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitando que se elevara directamente la misma al TEAC, en aplicación de la opción que prevé el artículo 229.6 de la LGT. Como es sabido, este precepto permite que la reclamación económico-administrativa se resuelva en primera y única instancia por el TEAC, cuando por razón de la cuantía la resolución que dictara el TEAR fuera susceptible de recurso de alzada ordinario. Pues bien, a pesar de que el interesado se acogió a la opción del artículo 229.6 de la LGT, la reclamación económico-administrativa fue resuelta por el TEAR competente por razón del territorio (Andalucía, en este caso). No se señala en la resolución del TEAC si este error fue imputable a la AEAT, que en vez de remitir la reclamación al TEAC la remitió al TEAR de Andalucía. Tampoco se indica, y por lo tanto presumimos que no fue así, que en algún momento el TEAC rechazara conocer en primera y única instancia la reclamación, remitiendo las actuaciones al TEAR competente en aplicación del artículo 53 del RGRVA. Por último, nada se dice de si la resolución del TEAR negaba en su pie de recurso la posibilidad de recurrir la misma a través del recurso de alzada ordinario. Como nada se dice, presumimos que la resolución del TEAR en este punto era correcta, esto es, indicaba que resolvía la reclamación en primera instancia, señalando el plazo para interponer el recurso de alzada ordinario.

Teniendo en cuenta estos elementos fácticos, parece que cuando el TEAC niega que estemos ante una causa de nulidad de pleno derecho lo hace partiendo de la premisa de que nunca estuvo en discusión la posibilidad de conocer el asunto, bien en segunda instancia a través del recurso de alzada ordinario, bien en primera y única instancia si el interesado ejercía la opción del artículo 229.6 de la LGT. Es relevante lo anterior, pues es precisamente esa circunstancia la que afecta a la posterior competencia en la vía judicial, especialmente cuando el acto impugnado procede de la Administración General del Estado. Conforme a ello, lo que el TEAC afirma que es un vicio de mera anulabilidad es la circunstancia de que habiendo el interesado optado por la opción del artículo 229.6 de la LGT, se haya desconocido la misma por el hecho de haber resuelto la reclamación en primera instancia el TEAR competente por razón del territorio. El TEAC afirma que no estamos en este caso ante una resolución dictada por «órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio», porque el desconocimiento de dicha voluntad no altera las normas de atribución de competencias por razón de la materia o el territorio, sino solo a la distribución de funciones entre los órganos que legalmente tiene atribuida la competencia objetiva y territorial.

A pesar del alambicado argumento del TEAC, lo que sí se puede deducir de su resolución, al menos en sentido contrario, que sí estaríamos ante una causa de nulidad de pleno derecho cuando el error se refiere a si cabe o no recurso de alzada ordinario –elemento, volvemos a insistir, que no pareció estar en ningún momento en discusión en el asunto tratado por el TEAC–. En este caso, sí concurriría la citada causa de nulidad de pleno derecho, pues incide en los órganos competentes, el momento en que se considera terminada la vía administrativa y la competencia judicial posterior. Conforme a ello, en la medida en que pueda concluirse que se trata de un supuesto de nulidad de pleno derecho, es posible apreciar, en algún caso, la prescripción en vía económico-administrativa, pues al tiempo transcurrido en la tramitación de la reclamación de la que deriva la resolución errónea del TEA hay que añadir el tiempo comprendido hasta que tal carácter erróneo es declarado posteriormente, bien en vía administrativa, bien en vía judicial.