

DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA PARA ACUDIR AL TEAC EN EL CASO DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY
Universidad Rey Juan Carlos

Extracto:

EN el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas el TEAC mantiene que la cuantía de la reclamación en el caso de devoluciones viene fijada por la propia liquidación administrativa, y no por la devolución solicitada por el contribuyente. De esta manera, si un contribuyente solicitara una devolución de 1 millón de euros y la AEAT determinara que solo se tiene derecho a la devolución de 1.000 euros, la cuantía de la reclamación sería de 1.000 euros. Esto tiene como consecuencia que no quepa recurso de alzada ante el TEAC, o única instancia ante este Tribunal, y que el órgano jurisdiccional competente sea el TSJ y no la AN. En el presente comentario el autor mantiene, con la AN, que el importe de la reclamación viene determinado por la diferencia entre la solicitud y el importe concedido.

Palabras clave: recurso de casación, recurso de alzada, TEAC, devoluciones y cuantía de la reclamación.

En el ámbito contencioso estamos asistiendo a problemas en la determinación de la cuantía del recurso de casación con relación a tributos de declaración mensual y trimestral, léase Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), retenciones y también en lo referente a la Seguridad Social. En estos casos, el Tribunal Supremo está entendiendo que la cuantía para acceder a casación se tiene que superar en cada período de liquidación individual, ya sea mensual o trimestral, lo que ha dado lugar a un aluvión de críticas que, a nuestro juicio, están totalmente justificadas (*vid.* MERINO JARA, SEMPERE NAVARRO, los hermanos ZURDO RUIZ-AYUCAR y MARTÍN QUERALT).

Sin embargo, los problemas de las cuantías no afectan solo al recurso de casación. En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas una de las cuestiones que se está planteando es si un obligado tributario tiene derecho a acudir al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) cuando solicita una devolución superior a 150.000 euros, y la Administración, al realizar la debida comprobación previa, entiende que el importe a devolver es inferior a dicha cuantía. A estos efectos el artículo 36 del Real Decreto 520/2005 establece que «De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros».

La cuestión no es baladí, pues si entendemos que la cuantía de la reclamación es superior a 150.000 euros, cabe recurso de alzada, o acudir en única instancia al TEAC. Esto, en sí mismo, es importante en tanto no permitir acudir directamente al TEAC provoca un retraso en el acceso a la jurisdicción, y no consentir la doble vía impide poner en conocimiento de otro Tribunal Administrativo el supuesto de hecho concreto. Pero, además, tiene efectos sobre la jurisdicción contenciosa. En efecto, no hay que olvidar que conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1 d) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Audiencia Nacional conocerá de «De los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico-Administrativo Central». Sin embargo, si el órgano que dicta la resolución es el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) la competencia recae entonces en el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) [art. 10.1 d)]. La importancia de quien conozca en vía contenciosa no es solo de competencia, sino que atañe a un derecho fundamental. No en vano el artículo 24.2 de la Constitución establece como derecho fundamental el «juez ordinario predeterminado por la ley». Por tanto, la determinación de la cuantía que la Administración establezca a los efectos del régimen de recurso afectará en el ámbito contencioso a un derecho fundamental y, por tanto, tiene una incidencia que puede ser determinante en el proceso. A estos efectos, ESCALADA LÓPEZ (*Sobre*

el Juez Ordinario predeterminado por la Ley, Tirant lo blanch, Valencia, 2007) señala que «Dado que se trata de la violación de un derecho fundamental, configurado como el derecho al órgano y juez independientes, y al juez abstractamente imparcial, es claro que los efectos de su vulneración deben ser la nulidad total, absoluta y de pleno derecho, con efectos *ex tunc*, característica esta propia de la nulidad radical».

Por otro lado, y una vez ubicado el recurso en sede contenciosa, hay que recordar que la Ley 29/1998 establece diversas normas con relación a la cuantía. Así, el artículo 41.1 dispone que «La cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo». Por su parte, el artículo 42.1 establece que «Para fijar el valor económico de la pretensión se tendrán en cuenta las normas de la legislación procesal civil, con las especialidades siguientes: a) Cuando el demandante solicite solamente la anulación del acto, se atenderá al contenido económico del mismo, para lo cual se tendrá en cuenta el débito principal, pero no los recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad, salvo que cualquiera de estos fuera de importe superior a aquel. b) Cuando el demandante solicite, además de la anulación, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada, o cuando solicite el cumplimiento de una obligación administrativa, la cuantía vendrá determinada: Primero. Por el valor económico total del objeto de la reclamación, si la Administración Pública hubiere denegado totalmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante. Segundo. Por la diferencia de la cuantía entre el objeto de la reclamación y el del acto que motivó el recurso, si la Administración hubiera reconocido parcialmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante». Y, naturalmente, en el ámbito contencioso, la cuantía tiene una incidencia esencial en el recurso de casación, porque con arreglo al artículo 86.2 b) no cabe recurso de casación en aquellos asuntos «cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas» –150.253 euros–.

En cualquier caso, entendemos que con arreglo al artículo 42.1 en el caso de las devoluciones tributarias no reconocidas por la Administración nos encontraríamos en el supuesto de reconocimiento de una situación jurídica determinada, siendo el importe de la reclamación la diferencia entre la devolución solicitada y la concedida finalmente por la Administración. Es decir, si se solicita una devolución de 200.000 euros y se concede una devolución de 10.000 euros, el importe de la cuantía en el ámbito contencioso ascendería a 190.000 euros.

En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas no existe un precepto paralelo. El único artículo que hay al respecto, el artículo 35.1 del Real Decreto 520/2005, dispone que «La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos». Como puede verse, el criterio seguido con relación al importe de la cuantía no es homogéneo, pues mientras que en el ámbito contencioso se limita al débito principal, en las reclamaciones se extiende a la totalidad de la deuda tributaria, excluidas las sanciones. Y con relación a los reconocimientos de una situación determinada, como la solicitud de devoluciones, no existe un precepto específico. Por tanto, en primer lugar, es necesario determinar en qué supuesto de hecho se

puede incardinar el supuesto de las devoluciones. El artículo 58 de la LGT se limita a las deudas tributarias, por lo que estaríamos en el siguiente presupuesto, referido a la «cuantía del acto o actuación». Y es precisamente en este orden de cosas donde la problemática toma relevancia, porque por la cuantía del acto podría entenderse que es la devolución reconocida por la Administración, la diferencia entre la solicitada y la reconocida, o bien la devolución solicitada.

El TEAC, con la anterior normativa sobre reclamaciones de 1996, ha tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones al respecto. El artículo 46.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) (RD 391/1996) disponía que había que atenderse «a la cantidad total objeto del acto administrativo». El TEAC, en Resolución de 23 de enero de 2002 [RG 6746/2000 (NFJ012650)] expresamente afirmaba que «la cuantía de la reclamación viene definida por la de su pretensión de devolución, 856.390,68 euros (142.491.419 pesetas), siendo así que, por el contrario y a tenor de lo establecido en el artículo 10 del vigente Reglamento procedimental, la cuantía a considerar es la del acto administrativo, en este caso presunto, de confirmación de la autoliquidación practicada en junio de 2001, por un total de 14.274,57 euros (2.375.089 pesetas), cifra esta que no alcanza la cuantía prevista, en orden a la susceptibilidad de recurso de alzada, en el artículo 10 [150.253,03 euros (25.000.000 de pesetas)], lo que hace inviable la tramitación de la reclamación ante este Tribunal Central». En definitiva, como el propio TEAC en Resolución de 23 de noviembre de 2005 [RG 2283/2004 (NFJ022299)] sostiene que el «único acto administrativo existente que puede ser objeto de impugnación es la liquidación practicada por la Administración de... en la cual se ha cifrado la cantidad a compensar en 15.687.702 pesetas (94.284,99 euros)», afirmando anteriormente que «la doctrina general de este Tribunal Central es, en aplicación del tenor literal del precepto reglamentario citado, que existiendo una liquidación es el importe de la deuda tributaria el que determina la cuantía de la reclamación que contra aquella pudiera presentarse». En el mismo sentido puede verse también la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007 (RG 1000-06).

La postura del TEAC parece, sin embargo, que plantea controversias para la Audiencia Nacional (AN). A estos efectos, la SAN de 22 de junio de 2007 [recurso núm. 492/2005 (NFJ026410)], y vigente el artículo 46.1 del RPREA, advierte que «En casos como el presente en el que la sociedad recurrente presenta una declaración liquidación por IVA, de la que resultan cuotas a su favor, a compensar en siguientes declaraciones, por importe de 706.162,70 euros, y la Administración Tributaria rechaza tal declaración y efectúa liquidación por el período en cuestión, de la que resulta una deuda a favor de la Hacienda Pública por importe de 35.689,80 euros, parece claro que la «cantidad total objeto del acto administrativo» es la suma de los dos precitados importes, porque en realidad la liquidación impugnada contiene un doble pronunciamiento, de un lado, rechaza la compensación solicitada por la recurrente y, de otro lado, declara un saldo a favor de la Hacienda Pública». Por tanto, cabe recurso de alzada ante el TEAC. Por su lado, la Sentencia de 19 de mayo de 2005 de la AN [recurso núm. 592/2002 (NFJ021611)] reconoce que «habiendo finalizado su petición de rectificación de la declaración en una resolución en la que se determina la deuda tributaria, denegando accesoriamente la solicitud de devolución, el criterio legal de determinación de la competencia a los efectos de conocimiento y fallo de la correspondiente reclamación económico-administrativa no es el importe resultante de esa contestación, contenida en la propuesta de liquidación del acta, sino el de su pretensión. Por lo tanto, el TEAC era competente para el conocimiento y fallo de la reclama-

ción económico-administrativa». Sin embargo, el fallo en ambas sentencias no es el mismo. En la de 2005 se declara la nulidad de la resolución del TEAC donde se declaraba incompetente mientras que en la de 2007 se anula por ser contraria a Derecho.

La redacción actual del artículo 35.1 —«la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación»— es similar al anterior artículo 46.1 de Real Decreto 391/1996, por lo que las resoluciones del TEAC en esta materia podrían estar vigentes. De hecho, en la práctica, conocemos de algún supuesto con el nuevo Reglamento que se ha presentado en única instancia ante el TEAC por ser el importe de la devolución solicitado superior a 150.000 euros y haberse desestimado la competencia y remitirse al TEAR competente. A nuestro juicio, la doctrina del TEAC puede no ser correcta. Así, en primer lugar, puede plantear alguna incongruencia en el caso de sanciones por solicitud de devoluciones. El artículo 194 de la LGT dispone que es una infracción tributaria grave solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, sin que las devoluciones se hayan obtenido. La sanción será una multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada. De esta manera, si la cantidad solicitada a devolver fuera superior a 100.000 euros y no se reconociera el derecho a la misma con imposición de sanciones, resulta que sí cabría acudir al TEAC y, por tanto, a la AN. Lo que se plantea es la coherencia de que la ley determine que es la solicitud del interesado lo que se tiene en consideración a los efectos de infracciones pero, sin embargo, no se tome a los efectos de la cuantía de la reclamación. En segundo lugar, como hemos visto, el TEAC señala en su Resolución de 23 de noviembre de 2005 [RG 2283/2004 (NFJ022299)] que su interpretación se fundamenta en «aplicación del tenor literal» de la norma. Sin embargo, cuando una liquidación no reconoce la devolución solicitada, el objeto de la reclamación radica en que se reconozca la cantidad presentada con la autoliquidación y no parece que dicha interpretación vaya en contra del tenor literal de la norma que hace mención que hay que estar a «la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación». A nuestro parecer, incluso literalmente, se podría entender que la actuación objeto de la reclamación es no haber reconocido el derecho a la devolución solicitada. Pero es que, además, el criterio literal de interpretación no es el único criterio hermenéutico. Por último, está el hecho de que a los efectos del recurso de casación la cuantía tomada sea la de la pretensión mientras a los efectos de una reclamación se tome la cuantía de la liquidación de la Administración. Dejando al margen los problemas que el IVA ocasiona con relación a las liquidaciones mensuales o trimestrales, e incluso que el propio Tribunal Supremo haya reconocido en un Auto de 21 de junio de 2007 [recurso 6118/2005 (NFJ028020)] que en el caso de solicitud de devoluciones el importe de la casación no viene determinado por la cuota mensual o trimestral, sino por la diferencia entre las cuotas a devolver solicitadas y las comprobadas por la Administración, lo cierto es que si una entidad adquiere un inmueble en un período soportando un IVA de 500.000 euros que considera plenamente deducible y la Administración entiende que la deducción solo es de 140.000 euros, cabría recurso de casación por cuantía pero no alzada. Y, ciertamente, teniendo en consideración que el fundamento de elevar las cuantías de la casación es la de evitar la carga de trabajo del Tribunal Supremo y procurar que la justicia se imparta de una forma más ágil y eficaz posible, no parece lógico que el criterio para acceder al TEAC sea más restrictivo que el empleado para acudir al Tribunal Supremo.

En definitiva, entendemos que no hay justificación jurídica para mantener que en el caso de devoluciones el importe de la cuantía para tener acceso al TEAC sea el importe fijado por la Admi-

nistración en su actuación administrativa. Por el contrario, entendemos, con la AN, que los argumentos van en su contra. Y si esto es así una última cuestión radica en los efectos. Si primero se ha acudido ante el TEAR y este tribunal no da acceso al TEAC entendemos que dicha alegación deberá realizarse ante el TSJ que, a su vez, deberá fallar y remitir en su caso el expediente al TEAC para que conozca del mismo. Sin embargo, en el caso de que se haya acudido en única instancia al TEAC, evitando así la doble reclamación, lo que hace el TEAC es remitir el expediente al TEAR y es este quien conoce de las reclamaciones que se cuestionen. A mi juicio, en dicho caso, todo lo actuado por el TEAR sería nulo de pleno de Derecho, de tal manera que no interrumpiría la prescripción. A estos efectos, el artículo 62 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común establece la nulidad de aquellos actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (como sería el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley), los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio (como sería lo operado por el TEAR) y los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Por su parte, si el recurso contencioso-administrativo lo conociera el TSJ y no la AN se estaría vulnerando el derecho constitucional al juez predeterminado por la ley.