Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 185/2022 (195-228)

LAS REGLAS DE DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO–ADMINISTRATIVAS (*)

Félix Alberto Vega Borrego
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa (CIJA–UAM)

ORCID: https://orcid.org/0000–0002–7875–9928
Researcher ID L–3080–2014

Recibido: Marzo, 2022
Aceptado: Junio, 2022

https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.4.7

RESUMEN

La cuantía de las reclamaciones económico–administrativas afecta a cuestiones tan relevantes como son la determinación del Tribunal Económico–Administrativo competente y el procedimiento aplicable. La fijación de la cuantía ha planteado en la práctica importantes controversias, producidas especialmente porque para su establecimiento en la vía económico–administrativa solo se atiende al contenido del acto impugnado, dejando al margen el valor económico de la pretensión ejercida dentro de la reclamación. La reforma aprobada en 2017 ha reforzado este planteamiento, además de haber introducido algunas reglas especiales para aclarar los supuestos que habían generado más controversia.

Palabras clave: reclamaciones económico–administrativas, cuantía de la reclamación, valor económico de la pretensión.

(*) Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación financiado por el Instituto de Estudios Fiscales con el título "La cuantía en los procedimientos de revisión: especial referencia a las reclamaciones económico–administrativas".

THE RULES FOR DETERMINING THE AMOUNT OF ADMINISTRATIVE TAX APPEALS

Félix Alberto Vega Borrego

ABSTRACT

The amount of administrative tax appeals affects such relevant issues as the determination of the competent administrative court to rule the appeal and the applicable procedure to that appeal. This topic has raised controversy in practice, because the legal criteria for determining the amount of the appeal only attends to the content of the challenged decision, leaving aside the economic value of the claim exercised within the appeal. The reform approved in 2017 has reinforced this approach, in addition to having introduced some special rules to clarify the cases that had caused more controversy.

Keywords: administrative tax appeals, amount of the appeal, economic value of the claim.

SUMARIO

1. Introducción. 2. Aspectos de las reclamaciones económico–administrativas donde la cuantía es relevante. 3. Características generales de las reglas de determinación de la cuantía. 3.1. Consideraciones preliminares. 3.2. La relevancia de que el acto impugnado se refiera a una o varias obligaciones tributarias. 3.3. La relevancia de que el acto impugnado sea de cuantía determinada o indeterminada. 3.4. La determinación de la cuantía de las diferentes obligaciones tributarias contenidas en el acto impugnado. 4. Las reglas especiales de fijación de la cuantía. 4.1. Consideración previa. 4.2. Actos que regularizan una devolución o una solicitud de compensación con liquidación, en su caso, de una deuda tributaria adicional. 4.3. Actos que regularizan una base imponible negativa y que, en su caso, regularizan con carácter adicional una deuda o devolución tributaria. 4.4. Diligencias de embargo y acuerdos de derivación de responsabilidad. 4.5. Sanciones. 4.6. Actos que resuelven solicitudes de devolución de ingresos indebidos, rectificación de autoliquidaciones o de compensación. 4.7. Reclamaciones que no afectan a todos los componentes de la deuda. 4.8. Reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares. 5. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y el Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), regulan los procedimientos tributarios de revisión y, entre ellos, el recurso de reposición y las reclamaciones económico–administrativas.

Son muchas las cuestiones que plantean estos procedimientos, siendo uno de los aspectos que tiene mayor relevancia, particularmente en el ámbito de las reclamaciones económico–administrativas (REA), la cuantía de la reclamación. En efecto, la cuantía de la reclamación incide en la determinación del Tribunal Económico–Administrativo (TEA) competente para conocer de la reclamación –Tribunales Económico–Administrativos Regionales (TEAR) o el Central (TEAC)–, el procedimiento aplicable a la REA (el general o el abreviado), las modalidades en que se puede obtener la suspensión del acto impugnado, la extensión de efectos y la cuantificación de las costas.

Por todo ello resulta de especial interés conocer bien las reglas sobre determinación de cuantía de las reclamaciones económico–administrativas, que están previstas en los arts. 35 a 37 del RGRVA, su interpretación por los tribunales de justicia, y las consecuencias jurídicas derivadas de lo anterior. En este trabajo incidiremos especialmente en las reglas especiales que establece el art. 35 del RGRVA para fijar la cuantía de las REA. Estas reglas fueron introducidas a través del Real Decreto 1073/2017, constituyendo esta modificación normativa un hito relevante en la configuración y alcance de la cuantía de las reclamaciones económico–administrativas que regula el RGRVA.

2. ASPECTOS DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO–ADMINISTRATIVAS DONDE LA CUANTÍA ES RELEVANTE

De los distintos aspectos señalados en los que la cuantía incide en la tramitación de las reclamaciones económico–administrativas, los más relevantes son los dos primeros, esto es, la determinación del Tribunal Económico–Administrativo competente y el tipo de procedimiento aplicable a la reclamación.

La competencia para conocer las REA corresponde, con carácter general, a los TEAR cuando el acto impugnado lo ha dictado un órgano periférico del Estado o de una Comunidad Autónoma, en materia de tributos cedidos. En estos casos los TEAR resuelven en única instancia (art. 229.2.a LGT), salvo cuando, por razón de la cuantía, cabe recurso de alzada ordinario ante el TEAC –aquí los TEAR resuelven en primera instancia (art. 229.2.b LGT)–. Además, cuando contra la resolución de un TEAR cabe recurso de alzada ordinario, el obligado tributario cuenta con la opción de interponer directamente la reclamación económico–administrativa ante el TEAC, que resolverá en este caso en única instancia (arts. 229.1.b y 229.6 LGT).

Por otro lado, la competencia sobre las reclamaciones contra los actos dictados por órganos centrales de la Administración tributaria estatal u órganos superiores de las Comunidades Autónomas (CC. AA.) corresponde al TEAC, que resuelve en única instancia (art. 229.1.a LGT). Aquí, como puede verse, la competencia del TEAC no depende de la cuantía, sino de la competencia territorial del órgano que dictó el acto impugnado.

La cuantía de la reclamación trasciende más allá de la competencia administrativa sobre las reclamaciones económico–administrativas, pues afecta también a la competencia judicial, en el caso de que posteriormente se acuda a la vía contencioso–administrativa.

Las resoluciones del TEAC, se hayan dictado en única o segunda instancia, son recurribles ante la Audiencia Nacional (art. 11.1.d de la Ley 29/1998, 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 (art. 10.2.e LJCA). No obstante, esta regla general se excepciona cuando el acto de origen enjuiciado por el TEAC ha sido dictado por una Comunidad Autónoma (CA) (arts. 10.1.e y 11.1.d LJCA). Aquí, aunque el TEAC haya resuelto en única o segunda instancia, la competencia judicial corresponde al TSJ de la CA donde tenga su sede el órgano que hubiera dictado el acto originario, con independencia de que lo haya dictado un órgano superior o periférico de la CA correspondiente.

Como hemos señalado, la cuantía, además de incidir en la competencia de los TEA, también determina el procedimiento aplicable a la tramitación de las REA, tanto si se resuelve en única o primera instancia.

La LGT prevé dos tipos de procedimientos: el general y el abreviado. La aplicación de uno u otro, según la regulación originaria de la LGT, venía establecida por el contenido de las alegaciones del recurrente y por la cuantía del procedimiento. Con todo, desde las

modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015, la aplicación del procedimiento abreviado solo viene determinada por la cuantía (art. 245.1 LGT).

La aplicación de un procedimiento u otro es relevante, entre otros motivos, porque en el procedimiento abreviado el escrito de interposición tiene que contener obligatoriamente las alegaciones del interesado (art. 246.1.b LGT). En cambio, en el procedimiento general las alegaciones se presentan, con carácter general, dentro del plazo de puesta de manifiesto del expediente por parte del TEA competente (art. 236.1 LGT).

En suma, de lo expuesto se evidencia la trascendencia de la cuantía, pues afecta a cuestiones tan relevantes de la impugnación de los actos tributarios como son la competencia de los TEA, particular que tiene repercusiones sobre la competencia judicial posterior, y el procedimiento aplicable a la REA. Como señalamos en la introducción, la cuantía también afecta a otros aspectos (suspensión, extensión de efectos y costas), cuyo estudio detallado omitiremos aquí (1).

3. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS REGLAS DE DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA

3.1. Consideraciones preliminares

Antes de comenzar con el análisis de las cuestiones que constituyen el objeto de este apartado, es necesario subrayar dos características básicas de la normativa sobre la cuantía de las reclamaciones: i) la regulación exclusiva a través de normas de rango reglamentario; y ii) la total desvinculación con las normas reguladoras de la cuantía en el orden jurisdiccional contencioso–administrativo.

En relación con la primera de las cuestiones, podemos ver que ni la LGT de 1963 ni la LGT de 2003 han previsto 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 podría resultar 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. Desde esta perspectiva, podría plantearse si la regulación por una norma reglamentaria de la cuantía de las

(1) De forma sintética, en esos otros tres aspectos, la cuantía afecta del modo siguiente. La suspensión mediante la aportación de una «fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia» solo es posible cuando la cuantía de la deuda no excede 1.500 € (arts. 224.2.c y 233.2.c LGT y la Orden EHA/3987/2005). En relación a la extensión de efectos de las resoluciones de los TEA (art. 69.1 RGRVA), es preciso que el TEA que dictó la resolución, cuya extensión de efectos se pretende, tenga también competencia para conocer la REA contra el acto de la Administración al que se quiere extender los efectos de dicha resolución del TEA. La determinación de tal competencia depende, entre otros aspectos, de la cuantía. Finalmente, la cuantificación de las costas, hasta la declaración de ilegalidad del art. 51.2 del RGRVA por el Tribunal Supremo (STS de 3 de junio de 2019, rec. 84/2018), se realizaba en función de la cuantía de la reclamación.

reclamaciones económico–administrativas vulnera o no el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley que contempla el art. 24.2 de la Constitución (2).

Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal Constitucional en su sentencia 91/1998 negando la existencia de tal vulneración. La sentencia señala que «no es la norma reglamentaria de modo directo la que establece la atribución de competencia [en favor de la Audiencia Nacional], cuando culmine la vía económico–administrativa [en el TEAC], sino que la competencia se halla establecida mediante norma con fuerza de ley» (FJ 2) (3).

Este contexto explica que haya sido siempre el poder ejecutivo el que se ha ocupado de la regulación de los criterios para determinar la cuantía de las REA. Primero fue el Real Decreto 1999/1981, Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico–Administrativas (RPREA 1981, arts. 50–53). Luego fue el Real Decreto 391/1996, Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico–administrativas (RPREA 1996, arts. 46–47). Y, finalmente, el RGRVA de 2005, en sus arts. 35 a 37, preceptos que fueron modificados por el Real Decreto 1073/2017.

El segundo aspecto que caracteriza a las reglas de fijación de la cuantía en la vía económico–administrativa es que tradicionalmente se han establecido al margen de la regulación de la misma cuestión en el proceso contencioso–administrativo. Esta circunstancia explica que en el ámbito de las REA solo se haya puesto atención en el contenido del acto impugnado y el procedimiento tributario del que procede, sin tener en cuenta cuál era el valor económico de la pretensión del recurrente.

En el ámbito contencioso–administrativo, las reglas de cuantía no solo atienden al contenido del acto impugnado, sino también al valor económico de la pretensión del recurrente, a la vista de los arts. 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 REA interpuesta contra un acto que denegaba una devolución tributaria de un millón de euros, mientras que en el ámbito judicial sí se consideraba que la cuantía del asunto era igual a ese millón de euros, pues la pretensión no solo consistía en la anulación del acto impugnado, sino también en el reconocimiento de la devolución rechazada por la Administración (4).

El hecho de que la normativa tributaria no hiciera referencia alguna a la pretensión del reclamante para fijar la cuantía en la vía económico–administrativa es la causa de una buena parte de conflictividad que ha suscitado esta cuestión. Esta afirmación viene corroborada por el hecho de que exista un número muy importante de pronunciamientos judiciales donde el objeto de la controversia era la fijación de la cuantía de la REA, precisamente por la incidencia que tiene sobre el procedimiento económico–administrativo aplicable y, sobre todo, la existencia de una única o doble instancia, y su proyección posterior sobre la competencia judicial (5).

---

(2) Sobre ello, *vid*. Fossas Espadaler (2016: 14–15).

(3) La "norma con fuerza de ley" era, en el momento en que se pronunció el Tribunal Constitucional, el art. 40 del Real Decreto legislativo 2795/1980. Su contenido se corresponde hoy con lo previsto en los arts. 10.1, letras "d" y "e", y 11.1.d) de la LJCA.

(4) *Vid*., entre otras muchas, la sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 5 de diciembre de 2012, rec. 454/2009, a la que nos volveremos a referir inmediatamente.

(5) Así, por ejemplo, la base de datos vLex (consulta realizada el 18 de marzo de 2022) en rela-

En este contexto, algunos pronunciamientos judiciales consideraron que la regulación reglamentaria de la cuantía adolecía de elementos indefinidos y de lagunas, que precisaban ser completadas con la regulación prevista en la LJCA, con el fin de fijar la cuantía en la vía económico–administrativa atendiendo al valor económico de la pretensión ejercida por el interesado en la reclamación correspondiente.

Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012, rec. 454/2009, fundamentaba la necesidad de acudir a la LJCA en el entendimiento de que una cuestión de tal calado, y que a su juicio debería estar regulada en una norma con rango de Ley y no por una norma reglamentaria, debía ser completada con lo previsto en la LJCA, cumpliendo aquí los criterios de la vía judicial una función de «integración de las normas con los principios generales del Derecho» (FJ 4) (6).

Para la Audiencia Nacional «no es inconciliable con el régimen [de la cuantía en la vía económico–administrativo] aceptar como criterio interpretativo que ésta debe venir establecida […], por el valor económico de la pretensión ejercitada (que es la regla que […] proclama el art. 41.1 LJCA), norma que resulta amparada en las reglas de la lógica, pues cabe considerar […] que existen numerosos casos en que la cifra del acto no represente verdaderamente el interés debatido en la reclamación o recurso» (FJ 4).

Esta solución, que puede considerarse razonable, tenía difícil encaje en la regulación de la cuantía que contemplaba el RGRVA, donde de forma clara se señalaba (y se sigue señalando) que la cuantía se fija en atención al contenido del acto impugnado, sin tener relevancia la pretensión del contribuyente en el contexto de la reclamación contra dicho acto (7).

Esta posición de la norma reglamentaria, a pesar de las inconsistencias y los problemas puestos de manifiesto por la jurisprudencia, no se ha modificado con las reformas introducidas por el Real Decreto 1073/2017. Es decir, como seguidamente veremos, la regulación vigente sigue fijando la cuantía atendiendo exclusivamente al contenido del acto impugnado, quedando al margen la pretensión que pueda ejercer el interesado en el recurso o la reclamación contra el mismo (8).

---

ción al principal precepto fundamental que regula la cuantía, esto es, el art. 35 del RGRVA, recoge 278 resoluciones judiciales y 30 resoluciones de los TEA en las que la cuestión controvertida era la cuantía de la REA.

(6) Como hemos señalado antes, la sentencia del Tribunal Constitucional 91/1998 negó que el art. 24.2 de la Constitución exigiera que esta cuestión tuviera que estar regulada a través de una norma con rango de ley.

(7) *Vid*. Longás Lafuente (2006: 346), VV. AA. (2006: 832) y Ruiz Toledano (2010: 707).

(8) Así lo señala la *Memoria de Análisis de Impacto Normativo* (MAIN) que precedió Real Decreto 1073/2017 (p. 5), donde se afirma que: «El principio general es que la cuantía de la reclamación se identifica con el importe del acto o actuación objeto de la misma. No obstante lo anterior, siguiendo este principio general, se establecen reglas específicas en relación a supuestos concretos como los supuestos de minoración de devoluciones tributarias o compensaciones, minoración de bases imponibles negativas, concurrencia de disminución de bases imponibles negativas, diligencias de embargo, acuerdos de derivación de responsabilidad, sanciones, devoluciones, rectificación de autoliquidaciones, compensaciones o reclamación contra los diferentes componentes de la deuda tributaria». La MAIN está publicada en el Portal de la Transparencia de la Administración Gene-

No contradice lo anterior el hecho de que algunas de las reglas especiales introducidas en 2017 tengan en cuenta, de alguna manera, la pretensión del contribuyente, toda vez que la pretensión de referencia no es la ejercida en el marco de la REA, sino la ejercida en el procedimiento del que emana el acto impugnado y la posición que adopta al respecto la Administración tributaria autora de dicho acto. Esta pretensión no tiene necesariamente que corresponderse, en cuanto a su alcance, con la que se ejerza en el contexto de la reclamación posterior. Por eso resulta posible, incluso en el marco normativo vigente, una descoordinación entre la cuantía de la reclamación y el valor económico de la pretensión del recurrente.

El motivo que explica que el RGRVA, incluso tras su modificación en 2017, haya descartado fijar la cuantía en atención a la pretensión del recurrente es garantizar que la cuantía de la reclamación quede definida desde el principio en el propio acto objeto de impugnación. Ello se debe a la trascendencia que tiene tanto desde la perspectiva de las competencias de los TEA, como del procedimiento aplicable a la reclamación.

Si la fijación de la cuantía se estableciera atendiendo al valor económico de la pretensión del recurrente, no sería posible establecer la misma desde el principio, toda vez que dicha pretensión suele materializarse en un momento posterior al inicio de la REA, esto es, en el escrito de alegaciones (al menos cuando el procedimiento aplicable es el general).

Para evitar lo anterior, la única solución posible es atender al contenido del acto impugnado, renunciando con ello al valor económico de la pretensión, lo que producirá, con frecuencia, situaciones en las que la cuantía de la REA no se corresponda con el valor de tal pretensión.

Con toda probabilidad, una regulación distinta pasaría por modificar el esquema actual de la impugnación en vía administrativa de los actos tributarios. Así, por ejemplo, podría ponerse en cuestión la justificación de la atribución de competencia del TEAC por razón de la cuantía, resultando aconsejable pasar a un modelo en el que el TEAC solo tenga competencia por razón del territorio (actos emanados por órganos centrales del Estado) o con el fin de establecer o unificar doctrina, contemplando un recurso contra las resoluciones de los TEAR similar a la regulación actual del recurso de casación basado en la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Si así fuera, consideramos que la regulación de este hipotético "recurso para el establecimiento o unificación de doctrina" debería ser complementada con estos aspectos: i) la resolución del TEAR debería agotar la vía administrativa; ii) este recurso solo podría interponerse por la Administración autora del acto originario; y iii) como la resolución del TEAC solo tendría por objeto establecer o unificar doctrina, debería respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución del TEAR objeto de recurso (9), como

ral del Estado: https://transparencia.gob.es/transparencia/es/ → Normativa y otras disposiciones.

(9) Si la Administración estatal pretendiera revocar la resolución del TEAR, afectando a la situación particular derivada de ésta, la vía impugnatoria sería la del procedimiento de declaración de lesividad (art. 218 LGT). Cuando el acto de origen procede de una CA, no es preciso que acuda a este procedimiento, pues las CC. AA. tienen legitimación para impugnar las resoluciones de los TEA que les fueran desfavorables en relación a los actos dictados por ellas en aplicación de tributos cedidos sin necesidad de cumplir los trámites de la declaración de lesividad (*vid*. STS 22

sucede ahora con los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina (arts. 242.3 y 243.4 LGT) (10).

En suma, un cambio como el propuesto haría que la cuantía de la REA dejara de tener gran parte de la trascendencia que ahora tiene, pues no se proyectaría sobre los supuestos en que es competente el TEAC, que es donde ahora la cuantía manifiesta sus consecuencias más relevantes, consecuencias que se proyectan sobre la competencia judicial posterior. Estas reflexiones precisarían un estudio más detallado sobre el fundamento y la regulación actual de las reclamaciones económico–administrativas, cuestión que excede con creces del objeto de este trabajo.

3.2. La relevancia de que el acto impugnado se refiera a una o varias obligaciones tributarias

La determinación de la cuantía de la reclamación exige tomar en consideración distintos factores, siendo el primero de ellos el hecho de que el acto impugnado liquide, regularice o sancione una única obligación tributaria o varias obligaciones tributarias distintas (por ejemplo, varios ejercicios o periodos de liquidación de un mismo tributo).

Cuando el acto impugnado comprende más de una obligación, la cuantía no es la suma de todas ellas, sino que resulta necesario establecer la cuantía de cada una de manera separada. Así lo establece el art. 35.2 del RGRVA desde su redacción originaria, todo ello sin perjuicio de que la modificación de 2017 haya adicionado esta frase sobre la consideración de la cuantía en su conjunto cuando hay un elemento de cuantía indeterminada: «Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y sólo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada».

Como puede verse, la cuantía de la reclamación en estos casos no viene establecida por la suma del importe de cada obligación tributaria a la que se refiere el acto. La cuantía viene determinada por la obligación de mayor importe, en el caso de que todas recojan un elemento cuantificable económicamente.

Llama la atención que este precepto no aclare qué debe entenderse por "cuantía de mayor importe", en los casos en que todas las obligaciones a la que se refiere el acto contienen elementos cuantificables. Abordaremos esta cuestión en el epígrafe siguiente. Se trata de una cuestión de enorme trascendencia, porque el RGRVA establece diferentes importes para determinar la posibilidad de interponer recurso de alzada ordinario y la aplicación del procedimiento general o el abreviado a una REA. Con todo, este precepto

---

de septiembre de 2011, rec. 6629/2000 y SSTC 176/2002, 201/2002 y 10/2003).

(10) En este hipotético nuevo marco competencial del TEAC, deberían desaparecer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. También tendría sentido que desapareciera el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, si bien por un motivo diferente. La existencia de este recurso, que permite en cierto modo que el Ministerio de Hacienda influya en la doctrina del TEAC, fue el argumento principal del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 21 de enero de 2020, asunto C–274/14), para afirmar que el TEAC no cumple con la exigencia de independencia propia de un órgano jurisdiccional, requisito necesario para poder plantear cuestiones prejudiciales.

sí señala que si hubiera algún elemento que no se refiere a una cuantificación económica se considerará que el conjunto de la reclamación es de cuantía indeterminada.

3.3. La relevancia de que el acto impugnado sea de cuantía determinada o indeterminada

El segundo factor a considerar para la determinación de la cuantía consiste en diferenciar los supuestos que son de cuantía indeterminada de los supuestos cuya cuantía es determinada.

La cuantía es indeterminada cuando se trata de la impugnación de «actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias» (art. 35.1 RGRVA) (11). Entre otros supuestos, pueden citarse los siguientes ejemplos en los que la cuantía sería indeterminada por no referirse el acto a una cuantificación económica: el acto de modificación del domicilio fiscal, un requerimiento de información, la resolución que deniega la solicitud del plazo para efectuar la reinversión en vivienda habitual a efectos de la exención de la ganancia en el IRPF (12) o el acto censal en que se incluye a una entidad en el Registro de Grandes Empresas (13).

Lógicamente, este aspecto habrá que verificarlo respecto a todo el acto o cada una de sus partes, en caso de comprender obligaciones tributarias distintas. Si alguna de esas partes es de cuantía indeterminada, se atribuirá esta condición a toda la REA, como establece la frase final del vigente art. 35.2 del RGRVA.

La calificación de la cuantía como indeterminada afecta de manera esencial a la competencia de los TEA y al procedimiento aplicable. En efecto, las REA de cuantía indeterminada se tramitan siempre por el procedimiento general (14). Además, cuando la competencia primigenia para conocer de la REA corresponda a un TEAR (para ello el acto tiene que proceder de un órgano periférico), siempre cabrá interponer posteriormente recurso de alzada ordinario ante el TEAC (art. 36 RGRVA).

En los supuestos en que el acto no es de cuantía indeterminada, es necesario establecer la cuantía concreta del acto impugnado, o de cada una de sus partes, en el caso de referirse a obligaciones tributarias distintas.

---

(11) La definición del concepto de cuantía indeterminada se recogía en el art. 35.4 de la redacción original del RGRVA. La reforma de 2017 desplaza la definición al art. 35.1, siendo el contenido idéntico. La única novedad es que de forma expresa se califica como un asunto de cuantía indeterminada la impugnación de una sanción no pecuniaria. La novedad solo es formal, porque materialmente se podía llegar a la misma conclusión con la redacción originaria.

(12) *Vid.* la SAN de 21 de octubre de 2021, rec. 55/2020. Con todo, el TEAC no consideró que este caso fuera de cuantía indeterminada en sus resoluciones de 8 de marzo de 2018, rec. 273/2016 y 4 de febrero de 2016, rec. 4248/2013.

(13) *Vid.* la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de las Islas Baleares de 17 de febrero de 2021, rec. 111/2021.

(14) Esta conclusión deriva del art. 64 del RGRVA, pues al establecer la cuantía para que sea aplicable el procedimiento abreviado parte de la premisa de que la cuantía es determinada y no indeterminada.

El RGRVA distingue aquí entre (i) actos (o partes del mismo) que cuantifican una obligación de pago; y (ii) actos que recogen una cuantificación económica, pero de los que no se deriva una obligación de pago ("reclamaciones contra bases o valoraciones" en la denominación del RGRVA).

Cuando se trata de un acto que exige el pago de una cantidad de dinero, los importes de referencia son 150.000 € o 6.000 €, a efectos de determinar si cabe recurso de alzada ordinario o si resulta aplicable el procedimiento abreviado en vez del general. El procedimiento abreviado es aplicable cuando la cuantía es inferior a 6.000 €. Cabe recurso de alzada ordinario si la cuantía es superior a 150.000 €.

Por el contrario, el acto que recoge una cuantificación económica pero sin que de ello se derive una obligación de pago, se rige por importes distintos mucho más elevados. Los montos de referencia aquí son 1.800.000 € para el recurso de alzada ordinario y 72.000 € para el procedimiento abreviado (15).

Para facilitar la exposición y la referencia a este aspecto, distinguiremos en este trabajo entre actos con cuantía que establecen una obligación de pago, de los que no la establecen. Los primeros son los que exigen (o deniegan) el pago de una cantidad de dinero. Por el contrario, los actos con cuantía pero sin obligación de pago son los que recogen una cuantificación pero sin exigir (o denegar) el pago de una cantidad de dinero.

Pues bien, llama la atención que el RGRVA no establezca ninguna regla general para determinar cuál es la cuantía de "mayor importe" cuando en un mismo acto o en una misma obligación tributaria concurren elementos con cuantía con obligación de pago con otros que no establecen dicha obligación de pago. Es necesario que se establezca un criterio general para resolver la situación en que concurren ambos tipos de cuantías en un mismo acto, pues son diferentes los importes de referencia para determinar si es aplicable el procedimiento abreviado o si cabe recurso de alzada ordinario.

Con todo, a pesar de no contemplarse una regla general, sí es cierto que el RGRVA prevé un criterio específico para resolver tal situación en el marco de una de las reglas especiales en materia de cuantía (la del art. 35.1.b RGRVA). En esta regla especial el mayor importe no se determina confrontando las cifras comparadas en términos absolutos, sino examinando qué cuantía permite interponer o no el recurso de alzada ordinario y, en caso de que ninguna lo permita, cuál de las cuantías objeto de comparación hace aplicable el procedimiento general en vez del abreviado (16).

(15) El siguiente cuadro sintetiza los importes referidos anteriormente:

	Con obligación de pago	**Sin obligación de pago**
Recurso de alzada ordinario	> 150.000 €	> 1.800.000 €
Procedimiento abreviado	< 6.000 €	< 72.000 €

(16) Así, por ejemplo, la disminución en un millón de euros de una base imponible negativa declarada se consideraría un acto con cuantía pero sin obligación de pago, ascendiendo la cuantía de la REA precisamente a un millón de euros. Este elemento no se consideraría el de mayor importe si, en ese mismo acto, se exige al contribuyente, en relación a la misma obligación u otra distinta, el pago de 200.000 €. Aunque es claro que en términos absolutos un millón de euros es más que 200.000 €, el mayor importe al que se refiere el art. 35.1.b) sería la cifra de 200.000 €, porque hace aplicable el recurso

Como es posible que haya casos a los que no sea aplicable la regla especial, pero en los que se presente la misma problemática, entendemos que una solución razonable es resolver esos casos también con el mismo criterio. Consideramos que otra interpretación, consistente en comparar los importes en términos absolutos, podría llevar a resultados absurdos. En efecto, los actos sin obligación de pago suelen afectar a la fijación de la base imponible de los diferentes tributos, cuya cuantía, por pura lógica, va a ser siempre superior a la cuota o devolución que proceda liquidar en el marco de otro acto o procedimiento.

Otro de los aspectos que suscitan dudas de la regulación vigente es la relación entre la regla del mayor importe que refiere el art. 35.2 del RGRVA cuando un acto comprende varias obligaciones tributarias, y las reglas especiales que se contienen en el apartado primero del mismo artículo. La sistemática de la norma no deja claro si el art. 35.2 del RGRVA se aplica o no en el marco de las reglas especiales sobre la cuantía de las REA que contempla el art. 35.1. Como veremos en el apartado 4, algunas de las reglas especiales dejarían de tener sentido si les resulta aplicable la regla general del art. 35.2. En cambio, en otras reglas especiales la no aplicación del art. 35.2 genera disfunciones importantes en la determinación de la cuantía de la REA. Siendo esto así, sería deseable una regulación más precisa que detallara a qué reglas especiales resulta o no aplicable el criterio general del art. 35.2 del RGRVA.

Finalmente, hay que significar que el criterio general previsto en el art. 35.2 del RGRVA constituyó una de las novedades más importantes en esta materia. En efecto, los reglamentos anteriores al RGRVA de 2005 no contenían un precepto similar que obligara a desagregar el contenido del acto que regularizaba varias obligaciones tributarias a efectos de determinar la cuantía de la reclamación. De hecho, la doctrina inicial del propio TEAC era contraria a realizar tal separación, considerando el importe total del acto a efectos de determinar la cuantía. Analizaremos todos estos aspectos con más detalle en el epígrafe siguiente.

3.4. La determinación de la cuantía de las diferentes obligaciones tributarias contenidas en el acto impugnado

Tanto la LGT como el Real Decreto 1065/2007, Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (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 art. 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

de alzada (al exigirse más de 150.000 €), cosa que no sucede con la otra magnitud, pues no es superior a 1.800.000 €.

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 art. 176.3 del RGI se pronuncia en términos similares.

El hecho de que la Administración pueda recoger en un único acto el resultado de una regularización que comprende varias obligaciones tributarias 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 comprobada, sin perjuicio de que el acto final pueda recoger la suma algebraica de todas ellas.

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 la liquidación de intereses de demora, porque cada deuda tendrá un *dies a quo* diferente; o, también, 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). Del mismo modo, 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 (17).

Cuando el interesado impugna un acto que se refiere a obligaciones tributarias diferentes, recogiendo finalmente de forma conjunta el resultado de todas ellas, se plantea inmediatamente esta duda: ¿cómo se determina la cuantía a efectos del correspondiente recurso administrativo? Esta duda surge porque existen dos respuestas posibles: identificar la cuantía con el importe de cada obligación tributaria o identificar la cuantía con el montante global del acto impugnado.

La respuesta que se dé a esta pregunta tiene gran transcendencia. Para su correcta explicación es útil exponer brevemente cómo se ha tratado esta cuestión en la vía judicial, preferentemente en el marco de la fijación de la cuantía en el ámbito contencioso–administrativo para determinar si cabe recurso de apelación (18) y, hasta la entrada en vigor de la reforma de la LJCA por la Ley Orgánica 7/2015, para acceder al recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo se pronunció en reiteradas ocasiones 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 correlativa-

(17) *Vid.* art. 22.4 del Real Decreto 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RPS).

(18) Para el recurso de apelación es necesario que la cuantía sea superior a 30.000 € (art. 81.a. LJCA). También cabe recurso de apelación si la cuantía es indeterminada, como ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de mayo de 2021, rec. 874/2020. *Vid.* también Lucas Durán (2015: 263–277).

mente al recurso de apelación) las que específicamente alcanzasen la cuantía mínima establecida en cada momento por la LJCA (19).

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 mínima establecida para el recurso correspondiente (20).

Cuando se trata de tributos instantáneos, la cifra de referencia es la cuota devengada por cada hecho imponible. No obstante, si se trata de tributos instantáneos de liquidación periódica –como por ejemplo el IVA–, el Tribunal Supremo consideró que había que atender a la cuota de cada periodo de liquidación (mensual o trimestral). Así, 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 (21).

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 "obligación tributaria instantánea" de liquidación periódica (22). Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, cada período de liquidación (sea mensual o trimestral) da lugar a una obligación tributaria distinta. Por ello hay que comprobar la cuota exigida por el acto impugnado en cada periodo de liquidación, sin que pueda atenderse a estos efectos a la suma del total de las cuotas liquidadas, a pesar de que el acto de liquidación las recoja de forma agregada.

La aplicación a las REA de los mismos criterios utilizados por el Tribunal Supremo para la vía judicial tenía apoyo suficiente en la redacción original del art. 35.2 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». También lo tiene en la redacción vigente del art. 35.2 del RGRVA.

---

(19) *Vid.*, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2008, rec. 547/2004 y 4 de mayo de 2009, rec. 20/2008.

(20) *Vid.* la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2001, rec. 796/1996.

(21) Un ejemplo puede servir para ilustrar lo anterior. La Administración realiza una comprobación del IVA de 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 €.

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 €. Nos referimos, lógicamente, a los periodos en que la cuantía para acceder al recurso de casación estaba fijada en dicha cuantía, esto es, desde la modificación de la LJCA por la Ley 37/2011 hasta la entrada en vigor el 22 de julio de 2016 de las modificaciones introducidas por la por la Ley Orgánica 7/2015.

(22) *Vid.* la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2010, rec. 180/2009.

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) (23).

Como en la vía económico–administrativa es necesario 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 (24).

Pues bien, a pesar de que esa interpretación es la más razonable, sobre todo porque es la que encaja en el tenor literal del art. 35.2 del RGRVA, la posición inicial del TEAC era diferente –y también de algunos pronunciamientos de la Audiencia Nacional–, toda vez que consideraban que la cuantía de la reclamación había que identificarla con el importe global del acto impugnado, a pesar de que éste liquidara, regularizada o sancionara obligaciones tributarias distintas (25).

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 art. 35.2, particular que llevaba a fijarse solo en el importe global del acto.

---

(23) Si utilizamos el ejemplo expuesto en la nota 21, en ese caso existirían a efectos del art. 35.2 del RGRVA cuatro deudas u obligaciones tributarias diferentes. La cuantía de la REA sería la de la deuda de mayor importe. 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 €).

(24) Aunque exista esta similitud, no podemos olvidar que el recurso de alzada ordinario podrá interponerse contra todas las obligaciones tributarias que recoja el acto impugnado, 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 varias reclamaciones (art. 230.4 LGT)–. Ello no sucede en el ámbito contencioso–administrativo. En efecto, cuando un acto recoja varias deudas o se produzcan supuestos de acumulación procesal, aunque la cuantía se determina por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, ello no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de recurrir en apelación y, hasta el 22 de julio de 2016, en casación (art. 41.3 LJCA). *Vid.* Álvarez Menéndez (2015).

(25) *Vid.*, entre otras, las resoluciones del TEAC de 31 de enero de 2008, rec. 282/2006 y 12 de julio de 2007, rec. 1259/2005 y las SAN de 3 de noviembre de 2009, rec. 180/2007 y 18 de abril de 2011, rec. 651/2009. Para mayor detalle *vid.* Vega Borrego (2011: 1031–1037). En este contexto hay que mencionar que el alcance del art. 35.2 del RGRVA fue especialmente controvertido entre la doctrina. *Vid.* Ruiz Toledano (2006: 524), Blanes Company (2006: 741) y Martínez Peiró (2006: 1766–1767).

Sin embargo, el TEAC cambió su criterio más adelante (26). Una manifestación expresa de ello es la resolución del TEAC de 7 de junio de 2018, rec. 2751/2015. En ella se afirma que si bien las normas que regulan los procedimientos de comprobación permiten 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 REA contra ese único acto resulta aplicable el art. 35.2 RGRVA. Para el TEAC 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 interpretación mantenida en esta resolución del TEAC es correcta porque es la regla que prevé el art. 35.2 del RGRVA, en las dos versiones que ha tenido desde su aprobación. Con todo, la determinación de la cuantía y, en particular, el alcance del art. 35.2 del RGRVA cuando el acto impugnado regulariza o sanciona obligaciones tributarias distintas, sigue todavía planteando dudas. Alguna de ellas no se debe tanto al sentido de esta regla general, sino a la propia configuración de la obligación o infracción tributaria impugnada.

Buen ejemplo de ello es la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2022, rec. 7905/2020, que analiza la cuantía de la REA en la impugnación de un acuerdo sancionador aplicando la infracción por incumplir obligaciones de facturación (art. 201 LGT). En la misma el Tribunal Supremo acaba delimitando el alcance de esta infracción, concluyendo que debe coincidir con el periodo de liquidación del IVA, que es la obligación tributaria con la que está vinculada la obligación formal de facturación (art. 164.Uno.3º Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

En este caso el contribuyente fue sancionado por el art. 201 de la LGT, imponiéndose tantas sanciones como periodos de liquidación del IVA se había apreciado la comisión de la infracción del art. 201 LGT. El Tribunal Supremo confirma que el periodo de referencia de la infracción coincide con el periodo de liquidación del IVA,

(26) Probablemente este cambio de criterio fue consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011, rec. 206/2010. En ella se analizaba la competencia del TEAC para conocer de un asunto en el que se impugnaba una liquidación de IRPF, referida a cuatro ejercicios, donde ninguna de las deudas de los periodos impositivos afectados superaba los 150.000 €, si bien sí superara esta cifra la suma de todas ellas. El Tribunal Supremo rechazó la posibilidad de interponer en este caso recurso de alzada ordinario interpretando por primera vez el art. 35.2 del RGRVA (FJ 2). La sentencia concluyó 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. La liquidación […] comprende en un solo documento cuatro deudas tributarias, 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]» (FJ 2).

por lo que cada periodo dará lugar a una sanción independiente, todo ello sin perjuicio de que el acuerdo sancionador pueda agregar en el mismo la suma de todas las sanciones impuestas.

Partiendo de esta premisa, la cuantía de la REA vendrá determinada no por la suma de todas las sanciones impuestas por el mismo acto, sino por la sanción de mayor importe, teniendo en cuenta que cada periodo mensual o trimestral del IVA da lugar a una infracción distinta. Es reseñable que esta sentencia materialmente corrige el criterio mantenido por el TEAC en su resolución de 22 de octubre de 2015, rec. 1450/2013, que refería la cuantificación de la infracción del art. 201 de la LGT al año natural. Este planteamiento, desde la perspectiva de la cuantía de las REA, tiene gran relevancia, pues si la infracción es por años naturales, existe una sola sanción por año y no tantas como periodos de liquidación tenga el contribuyente a efectos del IVA.

Finalizamos señalando que la infracción del art. 201 de la LGT no es el único caso que ha planteado dudas sobre su naturaleza, naturaleza que tiene trascendencia también a efectos de la cuantía de la REA. Ello explica que sea frecuente que las dudas procedan no tanto del sentido de la regla general del art. 35.2 del RGRVA, sino de la naturaleza de la obligación tributaria o la infracción correspondiente. Por eso primero resulta necesario aclarar este extremo, para luego determinar la cuantía de la REA.

4. LAS REGLAS ESPECIALES DE FIJACIÓN DE LA CUANTÍA

4.1. Consideración previa

En este apartado analizaremos las reglas especiales que prevé el art. 35.1 del RGRVA para determinar la cuantía de las REA.

Algunas de las reglas especiales no son tan novedosas desde un punto de vista material, pues se limitan a recoger el criterio aplicado en sede judicial bajo el marco normativo anterior a la modificación de 2017 del RGRVA, donde materialmente se siguieron, en algunos casos, las reglas de fijación de la cuantía de la LJCA. A pesar de ello, gran parte de las reglas especiales siguen descartando fijar la cuantía en función del valor económico de la pretensión ejercida en el contexto de la REA. Otra cosa es que estas reglas valoren, a efectos de determinar la cuantía, el sentido de la regularización que refleja el acto impugnado, que en muchos casos coincidirá con dicha pretensión, si bien no tiene por qué ser necesariamente así.

Dentro de este apartado sobre las reglas especiales hemos incluido la regla del art. 35.3 del RGRVA (reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de particulares) a pesar de que no sea propiamente una regla especial. Con todo, como veremos, algunos de los problemas que plantean las reglas especiales también se producen respecto a la regla del art. 35.3. De esos problemas destaca la relación de las reglas especiales del art. 35.1 (y 35.3) con la regla general del art. 35.2 del RGRVA.

4.2. Actos que regularizan una devolución o una solicitud de compensación con liquidación, en su caso, de una deuda tributaria adicional

El RGRVA regula este supuesto en su art. 35.1.a): «En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar».

Lo primero que conviene aclarar es a qué tipo de devoluciones se está refiriendo este precepto. Entendemos que solo alude a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (art. 31 LGT).

Esta conclusión se extrae del hecho de que este supuesto se refiere a la impugnación de un acto de la Administración que regulariza una devolución previamente solicitada, pudiendo ser el resultado de la regularización no solo el rechazo de la misma, sino también que se liquide una deuda adicional al obligado tributario. Esta situación solo resulta posible en tributos que por su propia configuración generan devoluciones tributarias, en los que la autoliquidación del tributo puede resultar una cuota a devolver (IRPF, IS, IRNR, IVA, entre otros).

Con todo, deberían entenderse incluidos también otros supuestos de devoluciones tributarias previstas para algunos tributos como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuando surge con posterioridad a la realización del hecho imponible una circunstancia que anula o revoca el negocio jurídico gravado (27). Aquí el contribuyente puede solicitar la devolución del tributo pagado, tratándose como una devolución tributaria derivada de la normativa del tributo concernido y no de una devolución de ingresos indebidos –tampoco se trata de un supuesto de rectificación de autoliquidaciones–. La única diferencia que surge en este marco es que la solicitud de devolución difícilmente generará una situación en la que el procedimiento finalice con un acto que, además de rechazar la devolución, liquide una cuota a ingresar al contribuyente.

En suma, este supuesto cubre todos los tributos que, por su propia configuración, generen devoluciones tributarias.

Por el contrario, la referencia a las solicitudes de compensación hay que entender que alude a un tributo muy concreto, como es el IVA, que es el único que, por su configuración, genera este tipo de saldos a favor del contribuyente.

Finalmente, existe la duda sobre si este segundo supuesto (compensación) alcanza a las deducciones que generan un saldo a compensar en ejercicios siguientes, particular que sucede especialmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Consideramos que estos casos pueden encajar aquí, porque aunque estos saldos no surgen por la existencia de una opción entre devolución o compensación, como sucede en el IVA, lo cierto es que producen una situación equivalente a la del IVA a compensar.

(27) *Vid.* art. 57 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una vez establecido el marco de los supuestos a los que parece aplicarse esta regla, la fijación de la cuantía de la reclamación atiende a la diferencia entre la devolución o compensación solicitada por el contribuyente, y la que reconoce finalmente la Administración tributaria (AT) en el ámbito de un procedimiento de comprobación. Este procedimiento puede dar lugar, además del rechazo de tal devolución o compensación, a la liquidación de un importe adicional a ingresar. En estos casos, la norma cifra la cuantía por la suma del importe de la cantidad rechazada más el importe de la cuantía liquidada (28), como ya venía reconociendo la jurisprudencia antes de existir esta regla especial (29).

Como puede verse, esta regla se fija exclusivamente en la diferencia entre lo solicitado originariamente por el contribuyente y la cantidad fijada por la Administración tributaria en el acto correspondiente. Siendo esto así, resulta irrelevante la pretensión del recurrente, que puede ser de un valor inferior al de la cuantía de la reclamación resultante de esta regla especial (30). Como consecuencia de ello, el hecho de que el contribuyente esté de acuerdo en parte con la devolución rechazada no incide en la fijación de la cuantía, al menos con la redacción actual del RGRVA.

Esta situación carece de cierta lógica, especialmente cuando tomar una cifra u otra tiene efectos sobre el procedimiento aplicable y/o la existencia de una doble o única instancia.

Desde esta perspectiva, resulta posible que la jurisprudencia resuelva estos casos de la misma manera que antes de la modificación de 2017, en los que a pesar de no hacer ninguna referencia el RGRVA al valor de la pretensión del recurrente, la misma

(28) Pondremos dos ejemplos para facilitar la comprensión de esta regla:

Ejemplo 1: Un contribuyente presenta una declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) solicitando una devolución de 100.000 €. La AT comprueba y considera que solo procede devolver 4.000 €; el contribuyente recurre el acto que solo le reconoce 4.000 €, solicitando la devolución adicional de la diferencia no reconocida. En este caso la cuantía asciende a 96.000 € ("la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración").

Ejemplo 2: Un contribuyente presenta una declaración de IVA solicitando una devolución de 100.000 €. La AT comprueba y considera que no procede devolución alguna, considerando a su vez que procede ingresar 60.000 €; el contribuyente recurre el acto solicitando la anulación de la deuda liquidada y el reconocimiento de la devolución denegada. En este asunto la cuantía asciende a 160.000 € ("la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar").

(29) Con anterioridad la jurisprudencia había llegado a la misma conclusión, a pesar de que no existía esta regla especial. *Vid*. la STS de 6 de julio de 2015, rec. 3467/2013. Aplica esta doctrina la STSJ de Madrid de 15 de julio de 2019, rec. 523/2018 y la STSJ de Extremadura de 17 de abril de 2018, rec. 365/2017.

(30) Siguiendo con el ejemplo 1 expuesto en la nota 28, podríamos pensar en un contribuyente que presenta una autoliquidación de IS solicitando una devolución de 100.000 €. La AT le comprueba y considera que solo procede devolver 4.000 €; el contribuyente considera que la AT tiene razón en parte, estimando que la devolución que debería haber solicitado debió ascender a solo 80.000 €. Como consecuencia de ello, recurre el acto que solo le reconoce 4.000 €, solicitando la devolución adicional de la diferencia entre 80.000 € y los 4.000 € mencionados, que asciende a 76.000 €. Como puede verse, el valor de su pretensión (76.000 €) no coincide con la cuantía de la REA (96.000 €).

se tenía también en cuenta a efectos de la fijación en la cuantía en la vía económico–administrativa. Con todo, esta interpretación chocaría frontalmente con el tenor del art. art. 35.1.a), que en momento alguno se refiere a la pretensión del recurrente para establecer la cuantía de la reclamación.

4.3. Actos que regularizan una base imponible negativa y que, en su caso, regularizan con carácter adicional una deuda o devolución tributaria

El RGRVA regula este supuesto en su art. 35.1.b):

> «b) En las reclamaciones contra actos de disminución de bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario, la base imponible negativa que haya sido regularizada por la Administración. Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base imponible negativa declarada que ha sido regularizada o la deuda tributaria a ingresar. Si además de la base imponible negativa declarada, se solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base imponible negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado.
>
> Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores».

Al igual que en el caso anterior, comenzaremos abordando los tributos a los que afecta esta regla. En principio está claro que comprende al Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de los no residentes con establecimiento permanente, en la medida en que su base imponible se determina conforme a las mismas reglas (31).

Más dudas plantea si es aplicable al IRPF, toda vez que este impuesto no genera bases imponibles negativas, sino partidas negativas pendientes de aplicación que inciden en la fijación de la base imponible. Entendemos que la regla aquí prevista debería poder ser aplicada igualmente, entre otros motivos porque, si bien referida a la pretensión del recurrente, con anterioridad a la reforma de 2017 la jurisprudencia venía aplicando un criterio similar, a pesar de no encontrar respaldo en el RGRVA. En este sentido, cuando

(31) Con anterioridad a la existencia de esta regla, y particularmente vigente el RPREA 1996, la jurisprudencia entendió que la cuantía había que determinarla aplicando sobre la base imponible negativa (BIN) regularizada el tipo general del IS. *Vid.* la STS de 30 de enero de 2012, rec. 4675/2007 y la SAN de 7 de octubre de 2019, rec. 328/2016. En cambio, esta posición no se ha aplicado en el contexto del RGRVA, al efecto de sumar el importe resultante a la deuda tributaria liquidada por la Administración, cuando en un mismo procedimiento, además de eliminarse la BIN declarada, se liquida una deuda adicional (*vid.* SAN de 27 de junio de 2019, rec. 501/2017). En este pronunciamiento, en el que es aplicable el RGRVA antes de su modificación de 2017, se comparan de forma separada, según su cuantía, la BIN regularizada y la deuda liquidada de manera independiente.

lo que se regulariza es una partida negativa pendiente de aplicación en el IRPF, materialmente debería tenerse en cuenta este elemento a efectos de establecer la cuantía de la reclamación. Con todo, para facilitar la exposición de este supuesto, nos referiremos exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades.

Esta regla se caracteriza porque se refiere a un caso en que la misma obligación tributaria da lugar a elementos cuantitativos que se rigen por cifras diferentes a efectos de determinar la existencia de única o doble instancia y el procedimiento aplicable. En efecto, los importes de referencia son diferentes en función de que el acto exija (o reconozca) una obligación de pago o establezca una cuantificación económica pero sin contemplar una obligación de pago.

El RGRVA señala que la cuantía de cada elemento se establecerá de forma separada y se tomará la de mayor importe tras la correspondiente comparación.

Para realizar esta comparación y determinar la "cuantía de mayor importe", no se toman como referencia las cifras en términos absolutos, sino atendiendo, en primer lugar, a la existencia o no de doble instancia en función de cada una de ellas y, si la solución fuera la misma, al procedimiento aplicable. En efecto, se considera de mayor importe la cuantía que determina la existencia de doble instancia y, en su defecto, la que hace aplicable el procedimiento general frente al abreviado. Aunque no lo dice la norma, hay que entender que cuando los elementos de comparación implican las mismas vías de recurso y de procedimiento, la cuantía del asunto será la de mayor importe en términos absolutos.

Teniendo en cuenta esta premisa, el RGRVA se refiere en primer lugar a cómo se determina la cuantía cuando la Administración tributaria regulariza a la baja una base imponible negativa (BIN). En estos casos, la cuantía viene determinada por la diferencia entre la BIN declarada y la que haya regularizado la Administración (32).

Al igual que en la regla especial del art. 35.1.a) del RGRVA, la cuantía se fija por la diferencia, si bien sin tener en cuenta la pretensión del obligado tributario en el marco de su recurso o reclamación. Es un matiz importante, porque no necesariamente el sujeto que recurre tiene por qué hacer coincidir su pretensión en la REA con la cuantía de la BIN regularizada por la Administración tributaria. En aquellos casos en los que no pretendiera discutir la totalidad de la BIN regularizada por la Administración tributaria, lo lógico es que la cuantía se fijara en razón solo a la parte de la BIN rechazada que discute el reclamante. En este sentido, es posible que cuando los tribunales conozcan sobre esta cuestión vuelvan a considerar que las reglas de cuantía de la vía administrativa hay que interpretarlas con los criterios de la LJCA, no pudiendo quedar la fijación de la misma al margen de la pretensión del reclamante. No obstante, la redacción del art. 35.1.b) del RGRVA deja escaso margen para realizar esta interpretación, por lo que

(32) Pondremos un ejemplo para facilitar la comprensión de este supuesto: un contribuyente declara en el IS una BIN de dos millones de euros (–2M€); la AT comprueba y considera que solo procede una BIN de –300.000 €; el contribuyente recurre el acto solicitando su anulación y el reconocimiento de la parte de la BIN denegada. En este caso, la cuantía de la reclamación es de 1.700.000 €. Se aplica el procedimiento general (> 72.000 €). No cabe recurso de alzada ordinario ante el TEAC (< 1.800.000 €).

resulta improbable que se vuelva a dar esta situación en este ámbito, al menos con el marco normativo vigente.

Por otro lado, el art. 35.b) se refiere a los supuestos en que, además de regularizarse una BIN, la Administración tributaria rechaza total o parcialmente una devolución tributaria solicitada con la autoliquidación del IS o, incluso, cuando además de denegar la BIN y la devolución tributaria, se liquida una cantidad adicional. Para esta segunda parte, el RGRVA se remite a la letra anterior, esto es, la cuantía de esta parte de la regularización viene determinada por la devolución rechazada a la que se le suma, en su caso, la deuda adicional a ingresar que se haya liquidado.

Cuando de la regularización se derivan elementos cuya cuantía a efectos de la REA tienen importes de referencia distintos, es necesario realizar una comparación entre ellos, a fin de determinar cuál será la cuantía de referencia. Se toma como elemento "el de mayor cuantía", entendido no en términos absolutos, sino a efectos del recurso de alzada ordinario y, en su caso, el procedimiento aplicable. Solo si los componentes comparados determinan las mismas vías procedimentales, se toma la cifra de mayor importe en términos absolutos (33).

4.4. Diligencias de embargo y acuerdos de derivación de responsabilidad

El RGRVA regula estos supuestos en las letras c y d del art. 35.1:

> «c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, el importe por el que se sigue la ejecución.
>
> d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación».

(33) Pondremos dos ejemplos para facilitar la comprensión de esta cuestión.

Ejemplo 1: Un contribuyente declara en el IS una BIN de –1,7M€. La AT comprueba y rechaza la BIN, liquidando además una deuda de 165.000 €. El contribuyente recurre el acto solicitando la anulación del acto y el reconocimiento de la BIN denegada.

Aquí hay dos términos de comparación 1,7M€ (BIN) y 165.000 € (deuda liquidada). Debe tenerse en cuenta la cuantía de la deuda, porque, aunque no es la cuantía de mayor importe en términos absolutos, es la que determina la posibilidad de interponer recurso de alzada ordinario. Se aplica el procedimiento general (> 6.000 € / > 72.000 €). Sí cabe recurso de alzada ordinario ante el TEAC (> 150.000 € / < 1.800.000 €).

Ejemplo 2: Un contribuyente declara en el IS una BIN de –1,5M€. Además, solicita una devolución de 90.000 € La AT comprueba y rechaza tanto la BIN como la liquidación, procediendo además a liquidar una deuda de 55.000 €.El contribuyente recurre el acto solicitando su anulación y el reconocimiento de la BIN denegada y la devolución.

Aquí hay dos términos de comparación 1,5M€ (BIN) y 145.000 € (deuda liquidada más devolución denegada). Debe tenerse en cuenta la cuantía de la BIN, porque es la mayor cuantía en términos absolutos. Además, la cuantía de la deuda no determina que quepa recurso de alzada ordinario (tampoco si tenemos en cuenta la BIN). Lo mismo sucede respecto al procedimiento aplicable, pues en ambos casos se aplica el procedimiento general y no el abreviado. La cuantía en este caso sería 1,5M€, porque es la mayor en términos absolutos, dado que ambas cuantías llevan a las mismas vías procedimentales.

La regla aplicable a estos actos que se producen en el contexto recaudatorio es clara, esto es, la cuantía viene determinada por el importe total al que se refiera el acto correspondiente. Por la cantidad que se pretenda ejecutar, cuando se trata de una diligencia de embargo, o el importe que se derive al responsable tributario, en el caso del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria.

Esta regla especial pretende aclarar que resulta irrelevante el origen de las cantidades que se ejecutan o que se derivan, que normalmente proceden de obligaciones tributarias distintas (34). Este hecho no obliga, como sucede en otros casos, en aplicación del art. 35.2 del RGRVA, a identificar la cuantía de cada obligación tributaria. En las diligencias de embargo y en los acuerdos de derivación de responsabilidad se toma la cifra total del acto como una unidad, sin que, en principio, quepa su descomposición cuando la suma total tiene su origen en obligaciones tributarias distintas (35).

Con todo, es necesario abordar una duda interpretativa que plantea esta regla, precisamente por su ubicación con carácter previo a lo establecido con carácter general en el art. 35.2 del RGRVA. Esta duda se plantea especialmente en la impugnación de acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria, toda vez que el responsable puede discutir la legalidad de las deudas que son objeto de derivación –con carácter general, eso es posible en todos los supuestos de responsabilidad tributaria, salvo que se trate de los supuestos 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 el art. 35.2 del RGRVA. Sin embargo, esta conclusión podría desdecirse por el hecho de que en el art. 35.1, tras su modificación en 2017, ha previsto la regla especial aquí analizada. La regla especial podría interpretarse en el sentido de que 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.

A esta posición podría oponerse el hecho de que esta regla especial hay que interpretarla a la vista del art. 35.2. Esta regla tiene carácter general, por lo que podría aplicarse también a las reglas especiales, toda vez que los apartados 1 y 2 del art. 35 no señalan lo contrario. 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 esta interpretación fuera la correcta, la regla especial incluida en 2017 no

(34) Con anterioridad, algunos pronunciamientos judiciales se habían posicionado a favor de que la cuantía coincidía con el total de deuda derivada al responsable, con independencia de su origen. *Vid.* la SAN de 11 de abril de 2011, rec. 598/2009. La STSJ de Valencia de 24 de octubre de 2018, rec. 555/2015, llega a esta misma conclusión, utilizando para ello la normativa de 2017, a la que atribuye un carácter interpretativo.

(35) Así lo señala, en relación a las diligencias de embargo, la RTEAC de 27 de junio de 2019, rec. 3388/2016.

habría introducido ninguna novedad, pues esta conclusión ya se derivaba de la redacción anterior del art. 35 del RGRVA (36).

Con todo, hay que reconocer que probablemente se introdujo en el RGRVA la regla especial del art. 35.1.d) con el fin de computar como cuantía de la reclamación la totalidad del acuerdo de derivación de responsabilidad. Si realmente se persiguió lo anterior, lo cierto es que la técnica normativa utilizada no es la más adecuada, pues en ningún momento se señala que el art. 35.2 del RGRVA no se aplica a las reglas especiales del apartado primero del mismo precepto.

Los pronunciamientos judiciales que existen hasta la fecha se han posicionado a favor de la primera interpretación, esto es, la cuantía de la REA se corresponde con el importe que sea objeto de derivación, con independencia de que pueda tener su origen en deudas o sanciones de naturaleza distinta. Se ha considerado que este supuesto es una regla especial, que resulta aplicable con carácter preferente al criterio general del art. 35.2 RGRVA.

En suma, a pesar de que la técnica normativa podría haber sido más depurada, aclarando la relación entre el art. 35.2 RGRVA con las reglas especiales del art. 35.1, todo apunta a que la interpretación correcta, en el contexto de la normativa vigente, es que no resulta aplicable a esta regla especial el criterio general de fijación de la cuantía del art. 35.2. (37)

4.5. Sanciones

El art. 35.1.e) del RGRVA regula el siguiente supuesto: «En las reclamaciones contra sanciones, el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones».

Esta regla pretende dejar claro que en la impugnación de una sanción tributaria pecuniaria la cuantía de la REA es el importe de la sanción antes de aplicar las reducciones por acuerdo, conformidad y pronto pago del art. 188 de la LGT.

Antes de la modificación del RGRVA en 2017, cuando se impugnaba una sanción a la que se había aplicado alguna reducción de las previstas en el art. 188 LGT, se planteaba la duda sobre si la cuantía debía venir determinada por su importe total o por el resultante tras la aplicación de la reducción.

En el contexto anterior a la reforma de 2017, consideramos que lo razonable era atender al importe de la sanción reducida, salvo que el interesado hubiera perdido el derecho a su aplicación como consecuencia de los recursos o reclamaciones interpuestos. Si la impugnación provocaba la pérdida del derecho a la reducción, la cuantía de

(36) De hecho, en la práctica la Administración tributaria estatal, cuando dicta un acuerdo de derivación de responsabilidad que comprende varias deudas, no emite una carta de pago por el importe total que es objeto de derivación, sino una carta de pago por cada una de dichas deudas.

(37) *Vid*. la SAN de 12 de marzo de 2021, rec. 1052/2019, la STSJ de Valencia de 13 de octubre de 2020, rec. 788/2018, la STSJ de Cataluña de 9 de diciembre de 2020, rec. 789/2019, la STSJ de Murcia de 17 de diciembre de 2020, rec. 76/2018 y Calvo Vergez (2019).

la reclamación debería coincidir con el importe total de la sanción. Sin embargo, la aplicación en la práctica de este criterio no estaba exenta de problemas, especialmente con algunas de las reducciones que prevé la LGT, entre las que destaca la reducción por conformidad (38).

Pues bien, el art. 35.1.e) ha optado por evitar todos los inconvenientes que producía determinar si se había perdido o no el derecho a la reducción, señalando que la cuantía, cuando se impugna una sanción, es el importe de la sanción sin aplicación de reducción alguna.

Esta solución, si bien simplifica la determinación de la cuantía de la REA, puede resultar incoherente en el caso de las sanciones con reducción por conformidad cuando su impugnación no determina la pérdida de tal reducción, ya que la cuantía que se discute no se corresponderá con la cuantía de la reclamación. Además, esta solución tampoco es coherente con el fundamento de la regulación de la cuantía en el RGRVA, porque en estos casos –cuando la reducción por conformidad no se pierde– no se ve alterada por la pretensión del reclamante. En suma, si el fundamento de la regulación del RGRVA es atender exclusivamente al contenido del acto impugnado, ignorando cuál es la pretensión del reclamante, no tiene sentido tener en consideración el importe total de la sanción, cuando la reducción por conformidad no se ve afectada por la pretensión del reclamante.

Finalmente, debemos señalar que no hemos localizado ningún pronunciamiento administrativo o judicial sobre esta regla. En cualquier caso, la redacción del art. 35.1.e) no deja margen alguno para llegar a una conclusión distinta a la que de forma expresa establece su tenor literal. Por consiguiente, es improbable que en sede administrativa o judicial se produzca un pronunciamiento que fije la cuantía de la reclamación por un importe distinto al de la sanción sin aplicar reducción alguna, y ello a pesar de que el valor de la pretensión sea diferente, lo cual sucederá, entre otros supuestos, cuando la impugnación de la sanción no determine la pérdida de la reducción por conformidad.

(38) No planteaba problemas la reducción por pronto pago del art. 188.3 LGT, porque la impugnación de la sanción provocaba la pérdida de la reducción (art. 188.3.b LGT), hecho que conocía el propio TEA competente para resolver la REA. Tampoco lo hacía la reducción por acuerdo del art. 188.1.a) LGT, pues el acuerdo de liquidación y de sanción derivados de un acta con acuerdo solo pueden ser objeto de impugnación en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT, donde la cuantía es irrelevante. Donde realmente se planteaban problemas era con la reducción por conformidad del art. 188.1.b) LGT, pues la impugnación de la sanción no provocaba ni provoca la pérdida de esta reducción. Esta reducción solo se pierde si se impugna un acto distinto al acuerdo sancionador, como es el acuerdo que recoge la regularización de la obligación tributaria vinculada con el acuerdo sancionador (arts. 188.2.b y 212.2 LGT). Con estos antecedentes, la verificación por parte del TEA sobre si se había perdido o no el derecho a la reducción por conformidad podía resultar compleja cuando los acuerdos de liquidación y de sanción se impugnaban de forma separada sin producirse la acumulación del art. 230.1.d) LGT. En estos casos era factible que el TEA no tuviera conocimiento de la pérdida de la reducción de la sanción, salvo que así se lo comunicara el reclamante, la Administración tributaria o el propio TEA tuviera noticia de ello por el simple hecho de estar tramitándose ambas reclamaciones ante el mismo. *Vid*. Almudí Cid (2022: 308).

4.6. Actos que resuelven solicitudes de devolución de ingresos indebidos, rectificación de autoliquidaciones o de compensación

El RGRVA regula este supuesto en su art. 35.1.f):«En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración. Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada».

Comenzaremos concretando el alcance de los supuestos a los que se refiere esta regla especial. Los dos primeros supuestos no parecen plantear dudas.

El primero se trata de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos realizadas al amparo de los arts. 221.1 de la LGT y 15.1.a del RGRVA (duplicidad en el pago, pago en exceso sobre lo liquidado o autoliquidado y pago realizado tras producirse la prescripción). No estarían aquí comprendidas las solicitudes de devolución de ingresos indebidos que se formulan juntamente con una solicitud de rectificación de la autoliquidación, cuando dicha devolución es resultado de tal solicitud de rectificación.

El segundo comprende las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones (arts. 120.3 LGT y 126–137 RGI).

El tercer supuesto puede plantear dudas sobre su alcance, dado que no parece tener ninguna vinculación con los dos anteriores. En efecto, dado el tenor del RGRVA, parece que se está refiriendo a las solicitudes de compensación formuladas por el obligado tributario con el fin de extinguir una deuda que tiene con la Administración tributaria con un derecho de crédito reconocido que tiene contra esa misma Administración, aunque su origen no sea la aplicación de un tributo. Estas solicitudes de compensación se regulan en los arts. 71–72 de la LGT y 55–59 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

En suma, este tercer supuesto está ligado con la extinción de obligaciones tributarias mediante compensación, y no tanto con el reconocimiento de un derecho en el marco de los otros dos supuestos antes referidos. En este contexto, consideramos que este supuesto no incluye las solicitudes de compensación del saldo a favor del obligado tributario en el IVA (cuando el IVA deducible supera el IVA devengado). Estos “saldos a compensar” surgen en el marco de la autoliquidación del IVA, y la solicitud que pretenda que se reconozca un IVA a compensar mayor en periodos futuros al autoliquidado se articulará a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IVA correspondiente.

Una vez aclarado el alcance de los tres supuestos que regula el art. 35.1.e) del RGRVA, nos referiremos a la regla establecida.

La norma contempla una regla principal y otra que tiene carácter subsidiario, de aplicación cuando la primera no permita fijar la cuantía.

La regla principal consiste en determinar la cuantía en la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración tributaria. Cuando se trata de una devolución de ingresos indebidos, dicha diferencia está marcada por el importe solicitado y el reconocido por la Administración, que puede ser inferior o incluso cero.

Pueden surgir algunas dudas en los casos en que la Administración reconozca parcialmente lo solicitado, en la medida en que cuando el contribuyente formula su solicitud se refiere a una cantidad concreta, sin añadir los intereses de demora que se generan con toda devolución de ingresos indebidos. Cuando la Administración reconoce en todo o en parte lo solicitado, liquida además los intereses de demora. La duda que aparece aquí es si hay que entender que lo reconocido por la Administración se refiere solo al principal, o también a los intereses de demora. En nuestra opinión, lo que tiene que compararse aquí es el principal, pues el devengo de intereses se produce de forma automática en virtud de la ley. Además, hay que tener en cuenta que se trata de un elemento accesorio, por lo que lo lógico es poner la atención en la pretensión principal (39).

En relación de la rectificación de autoliquidaciones se puede plantear la misma duda que en el caso anterior, especialmente cuando de la rectificación se derive también una solicitud de devolución de ingresos indebidos (y/o una devolución derivada de la normativa de cada tributo).

Puede suceder también que el objeto de la rectificación se refiera a un elemento de la obligación tributaria cuantificable pero que no determina el reconocimiento de una devolución tributaria. El supuesto más habitual tiene lugar cuando, en el Impuesto sobre Sociedades, el objeto de la solicitud de rectificación de la autoliquidación es el reconocimiento de una BIN mayor a la declarada (40).

Pues bien, cuando como consecuencia de la rectificación, la pretensión deriva en conceptos con cuantía que se rigen por cifras diferentes, entendemos que lo más lógico es aplicar el mismo criterio que se contempla en el marco de la regla especial del art. 35.1.b) del RGRVA. Se compararán ambas cuantías, y se tendrá en cuenta la mayor en función de que lleve al recurso de alzada ordinario y, en su defecto, al procedimiento general frente al abreviado.

Finalmente, en las solicitudes de compensación entendemos que la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido se refiere al derecho de crédito alegado por el contribuyente a efectos de compensación. Cuando el crédito cuya compensación se solicita se reconoce por una cuantía inferior, la diferencia constituirá la cuantía de la reclamación.

---

(39) Recogemos a continuación un ejemplo para facilitar la explicación. Un contribuyente solicita una devolución de ingresos indebidos de un millón de euros; el ingreso indebido se realizó el 1 de febrero del año X y la AT, tras la solicitud, estima que solo procede reconocer una devolución de 600.000 €, que sumados los intereses de demora devengados desde el 01/02/año X hasta el día en que se reconoce tal devolución (imaginemos que es tres años después, esto es, el 01/02/año X+3), asciende a 667.500 €. Los 67.500 € son los intereses de demora devengados por los tres años aplicando el tipo del 3,75%. En este caso la cuantía debe de ser 400.000 €, y no 332.500 € (1M€ – 667.500 €).

(40) La SAN de 15 de junio de 2020, rec. 6/2017, se fija en la diferencia entre la BIN que pretende que se reconozca en la solicitud de rectificación y la respuesta de la Administración para fijar la cuantía de la reclamación. En el asunto enjuiciado por la SAN todavía no era aplicable la reforma de 2017.

Como señalábamos más atrás, junto a la regla principal se contempla una regla subsidiaria que consiste en considerar que la cuantía es indeterminada cuando la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere.

Esta regla subsidiaria deja en manos del contribuyente, especialmente en el caso de solicitudes de rectificación, la decisión sobre cuál será la cuantía de la posterior REA, si sucede que su solicitud se desestima total o parcialmente. Aunque el contribuyente puede cuantificar el resultado de la rectificación solicitada, no existe obligación de que su solicitud contenga dicha cuantificación. Siendo esto así, la ausencia de esta cuantificación en la formulación de la solicitud, sea involuntaria o intencionada, provoca que la cuantía de la reclamación posterior sea indeterminada.

La cuestión es relevante, porque la cuantía de la REA determina el procedimiento aplicable y/o la existencia de una doble o única estancia. La regla subsidiaria permite al contribuyente decidir sobre estos extremos al formular su solicitud, porque de interesarle que una eventual REA posterior se rija por una cuantía distinta a la que procedería si hubiera cuantificado su pretensión en la solicitud de rectificación, solo tendrá que omitir tal cuantificación en la solicitud inicial que formula ante la Administración (41).

Este aspecto de esta regla especial deja un espacio para que el contribuyente pueda realizar un cierto *forum shopping* (o búsqueda del órgano jurisdiccional más ventajoso), que tendrá repercusiones también en la vía judicial. En efecto, si quisiera que su asunto se ventile ante el TEAC y posteriormente ante la Audiencia Nacional, aunque no procediera lo anterior por razón de la cuantía, bastará con no cuantificar su pretensión cuando solicita a la Administración la rectificación y/o devolución correspondiente. Ello hará que la cuantía de la REA sea indeterminada, logrando el objetivo antes indicado.

Finalmente, trataremos otro aspecto que plantea el supuesto de la rectificación de autoliquidaciones. Nos referimos a los casos en los que la rectificación del elemento que perjudicó los intereses del contribuyente se alega en el contexto de un procedimiento de comprobación.

La Administración, de acuerdo con los postulados del principio de regularización íntegra elaborado por el Tribunal Supremo, y siempre que la modalidad del procedimiento lo permita, debe regularizar tanto los aspectos que perjudican al contribuyente como los que le benefician (42). Lógicamente, es posible que la Administración, a la hora de abordar estas cuestiones en el procedimiento de comprobación, decida rechazarlas total o parcialmente. Siendo esto así, la duda que se plantea es si este tipo de solicitudes deberían considerarse para fijar la cuantía del acto impugnado.

---

(41) A pesar de ello, la resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, rec. 5343/2018, no considera la "parte no cuantificada por el contribuyente" para establecer que la cuantía de la REA era indeterminada, cuando la misma concurría con otra pretensión distinta que sí estaba cuantificada (FJ 3).

(42) Un estudio detallado de esta jurisprudencia se recoge en el informe publicado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su página web con el título "Nota sobre la regularización integra en el caso del IVA": https://sede.agenciatributaria.gob.es/ → Normativa y criterios interpretativos → Doctrina y criterios interpretativos → Criterios de carácter general en la aplicación de los tributos → IVA.

En nuestra opinión, dada la redacción del RGRVA, la regla del art. 35.1.e) no es aplicable en estos casos, pues técnicamente no estamos ante uno de los procedimientos que ahí se refieren. Por lo tanto, la cuantía del asunto habrá que referirla al contenido del acto finalmente dictado, al que son aplicables las reglas generales y, en su caso, alguna de las reglas especiales que hemos visto, pero no la que ahora estamos tratando.

El TEAC se ha pronunciado recientemente sobre esta cuestión (43) para determinar si esta regla es aplicable a los casos en que el contribuyente solicita que se rectifique a su favor algún aspecto durante el curso de un procedimiento de comprobación, cuando finalmente dicha rectificación se rechaza en el marco del mismo. La respuesta del TEAC ha sido negativa, señalando de forma acertada que solo cabe aplicar esta regla en los casos en que el acto impugnado derive de un procedimiento previo de rectificación de autoliquidaciones.

4.7. Reclamaciones que no afectan a todos los componentes de la deuda

El RGRVA regula este supuesto en su art. 35.1.g): «En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el art. 58 [LGT], el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación».

Esta regla introduce un elemento que genera un cierto grado de incoherencia con la regla general y las reglas especiales anteriores, pues el RGRVA en ningún caso valora la pretensión del recurrente a efectos de fijar su cuantía de la REA.

El supuesto del art. 35.1.g) se refiere a la impugnación de un acto que liquida una deuda tributaria cuando el contribuyente no discute todos sus elementos, sino solo uno o varios de ellos, sin que el enjuiciamiento de la legalidad de los elementos discutidos pueda afectar al resto, esto es, que si los mismos fueran objeto de anulación, el resto de elementos no perderían su validez –debe tratarse de elementos que puedan discutirse de forma separada–.

Aunque el RGRVA no lo señala expresamente, entendemos que esta situación solo se puede dar cuando respecto de una deuda tributaria el contribuyente discute los intereses de demora y/o los recargos de los arts. 27 y 28 de la LGT. Cuando se discute también la cuota, el resto de elementos de la deuda se verán afectados, dado su carácter accesorio, por lo que técnicamente no resulta aplicable el art. 35.1.g) del RGRVA.

Para poder determinar si nos encontramos ante el supuesto del art. 35.1.g) del RGRVA es imprescindible conocer la pretensión del reclamante. Solo así es posible establecer si su reclamación está dirigida exclusivamente contra los intereses y/o recargos que comprende la deuda tributaria impugnada. La necesidad de conocer el alcance de la pretensión para determinar la cuantía de la reclamación provoca que la misma no se pueda fijar hasta el momento en que el reclamante formule sus alegaciones. Esta situación puede provocar que, en algún caso, la reclamación se haya tramitado por el procedimiento general, cuando lo procedente hubiera sido el procedimiento abreviado (44).

(43) *Vid.* resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, rec. 3821/2019.

(44) Un ejemplo puede ayudar a comprender esta explicación: la AT liquida una deuda de

El RGRVA no establece ninguna regla para determinar si, por un hecho que tienen lugar tras la interposición de la reclamación, procede considerar que el procedimiento aplicable es el abreviado y no el general. No se trata de una cuestión intrascendente, pues la tramitación por un procedimiento u otro afecta también al plazo de tramitación de la REA (seis meses en el abreviado y doce meses en el general).

En nuestra opinión, el marco normativo actual solo permite llegar a la conclusión de que en estos casos el procedimiento aplicable es el abreviado (45). Con todo, en la medida en que el contribuyente no manifestó en su escrito de interposición el alcance de su pretensión –solo impugnar alguno de los "elementos separables" de la deuda tributaria–, resulta posible entender que entre la fecha en que se interpuso la reclamación y la fecha en que presenta sus alegaciones se ha producido una dilación no imputable al TEA.

La calificación de este periodo como una dilación no imputable al TEA supone que, a efectos de comprobar si el procedimiento se ha tramitado en plazo (seis meses, art. 247.2 LGT), no se computaría dicho periodo de tiempo (arts. 104.2 y 214.3 LGT y 102.5 RGI) (46).

La exclusión de este periodo provocará que el plazo de tramitación de seis meses de la reclamación, que de manera sobrevenida ha de tramitarse por el procedimiento abreviado, no comience a computarse hasta el día en que el reclamante presenta su escrito de alegaciones, donde se recoge la pretensión que permite concretar la cuantía conforme a la regla especial del art. 35.1.g).

4.8. Reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares

Este supuesto formalmente no es una regla especial, dado que no se recoge en el art. 35.1 del RGRVA. Se contempla de forma separada en el art. 35.3: «En las reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares, se atenderá a la pretensión del reclamante».

7.500 €, en la que 5.900 € se corresponden con la cuota y los 1.600 € restantes con los intereses de demora. El contribuyente interpone la REA sin incluir alegaciones y sin manifestarse sobre la cuantía.

La reclamación se comienza tramitando por el TEA competente por el procedimiento general, por ser la cuantía exigida por el acto impugnado superior a 6.000 €. Sin embargo, cuando en el trámite de puesta de manifiesto se formulan las alegaciones, el contribuyente solo discute los intereses de demora. Si esto es así, la cuantía conforme al art. 35.1.g) ascendería a 1.900 €, lo que provoca la aplicación a esta REA del procedimiento abreviado. En este caso no era posible conocer este extremo desde el principio, pues, como se ha dicho, el contribuyente no formuló las alegaciones con su escrito de interposición y tampoco se pronunció sobre la cuantía de la reclamación.

(45) Como ha señalado Palacio Ruiz de Azagra (2006: 384), el procedimiento abreviado es de aplicación obligatoria y no voluntaria.

(46) A efectos del cómputo de los plazos de resolución de los procedimientos de revisión se aplica el art. 104.2 de la LGT, lo que supone que no se incluyen en el cómputo los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria (art. 214.3 LGT). Sobre ello *vid.* Vega Borrego (2010: 1206 y 1217).

Este supuesto, por razones sistemáticas, podría haberse recogido sin ningún problema en el art. 35.1, como una regla especial más. Sin embargo, se ha recogido formalmente como una regla separada. Con toda seguridad ello se deba a los dos motivos siguientes.

En primer lugar, porque el art. 35 del RGRVA, antes de su modificación por el Real Decreto 1073/2017, contemplaba una regla separada para la impugnación de este tipo de actos, disponiendo que: «En las reclamaciones por actuaciones u omisiones de los particulares, la cuantía será la cantidad que debió ser objeto de retención, ingreso a cuenta, repercusión, consignación en factura o documento sustitutivo, o la mayor de ellas, sin que a estos efectos proceda la suma de todas en el supuesto de que concurran varias».

En segundo lugar, porque esta regla especial se diferencia del resto de reglas (incluso la general) porque el acto impugnado no procede de la Administración sino de un particular.

Sea como fuere, el hecho es que se contempla esta regla que se aplica exclusivamente a la impugnación de los actos de particulares que refiere el art. 227.4 de la LGT. La cuantía en la impugnación de estos actos viene determinada por la pretensión del reclamante. La determinación de la cuantía por referencia a la pretensión plantea aquí los mismos problemas que analizamos en el punto anterior. Ello es así, porque si bien las reclamaciones contra este tipo de actos se interponen directamente ante el TEA competente, no existe obligación de que contengan alegaciones si el procedimiento aplicable es el general. En efecto, en las reclamaciones contra actos de particulares también existe un trámite de puesta de manifiesto del expediente, que se sustancia a partir de los antecedentes que haya suministrado al TEA la persona cuyo acto se recurre, tras el requerimiento que refiere el art. 236.2 de la LGT.

Consideramos que la solución que puede aplicarse aquí es la misma que se propuso en el epígrafe anterior. Cuando la tramitación de la reclamación por el procedimiento abreviado se manifieste por la pretensión formulada en el escrito de alegaciones del reclamante, se aplicarán las reglas de este procedimiento, considerando que el tiempo transcurrido entre la interposición y la presentación de las alegaciones es una dilación no imputable al TEA. Siendo esto así, este periodo de tiempo no consume el plazo de seis meses con el que cuenta el TEA competente para resolver la reclamación.

En nuestra opinión, la regla introducida en 2017 tiene algún aspecto positivo, pero también muchos negativos.

El aspecto positivo consiste en atender a la pretensión del reclamante, dado que la cuantía que debió ser objeto de retención, ingreso a cuenta, repercusión, etc., puede no coincidir con la posición del reclamante. Así, por ejemplo, la cuantía que debió ser retenida puede ser distinta a la efectivamente practicada y la que el reclamante considera que debió ser retenida. Por eso resulta acertado atender a la pretensión del reclamante, que lógicamente se establecerá en atención a la diferencia entre lo que se retuvo, ingresó a cuenta, repercutió o se consignó en la factura, y la cantidad que dicho reclamante entiende que debió haberse retenido, ingresado a cuenta, repercutida o consignada en factura.

En cuanto a los aspectos negativos, consideramos que concurren los siguientes.

El primero está ligado con una cuestión a la que ya nos hemos referido, esto es, que atender a la pretensión de reclamante supone que no se pueda determinar la cuantía

hasta que el mismo no formule sus alegaciones, lo que en este caso incide tanto en el procedimiento aplicable como en la existencia o no de doble instancia. Parece claro, que si el reclamante pretende ejercer el derecho de acudir directamente al TEAC, cuando por razón de la cuantía hay doble instancia, de alguna manera en el escrito de interposición deberá fijar su pretensión, aunque no incluya estrictamente su escrito de alegaciones.

El segundo está relacionado con otra cuestión que ya hemos tratado al estudiar las reglas especiales para fijar la cuantía de los actos de derivación de responsabilidad.

El art. 35.3 del RGRVA no aclara si debe aplicarse, en su contexto, lo dispuesto del art. 35.2 del mismo reglamento. Como hemos visto, cuando se trata de la impugnación de uno o varios actos –en este caso de retención, repercusión o de emisión de facturas– que se refieren a obligaciones tributarias distintas, hay que atender no a la suma de la cuantía de todas ellas, sino a la cuantía de la obligación tributaria de mayor importe.

En el ámbito del art. 35.3 del RGRVA resulta complejo aplicar lo previsto en el art. 35.2, toda vez que este último precepto se refiere de forma expresa a la impugnación de actos administrativos. En efecto, en el marco de las reclamaciones del art. 35.3 no se impugnan actos administrativos, sino actos de particulares, por lo que técnicamente no resulta aplicable lo dispuesto en el art. 35.2.

Esta situación provoca que en el marco del art. 35.3 del RGRVA, de no resultar aplicable el art. 35.2, el reclamante pueda agregar en una misma reclamación la impugnación de varias actuaciones de particulares, con el fin de alcanzar una cuantía que le permita fijar su pretensión de tal manera que resulte aplicable un procedimiento u otro o, incluso, que haya doble instancia cuando de manera individualizada no la habría.

Esta situación contrasta con la regulación anterior a 2017, en el que el art. 35.3 del RGRVA contenía una regla equivalente al vigente art. 35.2 del RGRVA para la impugnación de actos de particulares. En efecto, el (antiguo) art. 35.3 señalaba que en caso de ser objeto de impugnación varias actuaciones de particulares, se atendería a la cuantía de la mayor de ellas y no a la suma de todas las que hubieran sido objeto de impugnación.

Todos estos inconvenientes nos permiten afirmar que hubiera tenido más sentido haber mantenido el inciso de la redacción anterior para impedir la suma de actuaciones distintas, a efectos de determinar la cuantía de la reclamación. Del mismo modo, con el fin de evitar el problema de que la cuantía no se pueda fijar hasta que se hubiera formulado el escrito de alegaciones, podría haberse atendido a la cuantía del acto del particular impugnado, sin perjuicio de desagregarlo si contuviera obligaciones tributarias distintas.

Esta solución hubiera sido coherente con el resto de reglas que, como hemos visto, persiguen fijar la cuantía a partir exclusivamente del acto impugnado y el procedimiento del que proceden, sin atender a la pretensión concreta que el reclamante formule durante la reclamación económico–administrativa, pretensión que se recogerá normalmente en el escrito de alegaciones.

5. CONCLUSIONES

Las reglas de determinación de la cuantía de las reclamaciones económico–administrativas atienden exclusivamente al contenido del acto impugnado, siendo irrelevante el valor económico de la pretensión ejercida en el marco de la reclamación. Las reglas especiales introducidas en el RGRVA en 2017 han confirmado este enfoque tradicional de la regulación de la cuantía de las REA, todo ello sin perjuicio de que alguna de esas reglas especiales considere la pretensión ejercida en la REA para fijar su cuantía.

Las reglas especiales han dado respuesta a algunos de los supuestos que habían generado mayor conflictividad tanto a nivel administrativo como judicial (regularización de las BIN, rechazo de devoluciones tributarias, etc.), contextualizando la cuantía de la REA con el contenido del acto impugnado y la regularización practicada por la Administración en el procedimiento del que emana dicho acto. Esto puede suponer que, en algunos casos, el valor económico de la pretensión ejercida en la REA pueda coincidir *de facto* con su cuantía a efectos del art. 35 del RGRVA, pero no tiene por qué ser necesariamente así.

La conflictividad que ha generado en el pasado la cuantía de las REA no creemos que vaya a desaparecer tras la reforma de 2017, especialmente si los órganos judiciales siguen aplicando materialmente las reglas de cuantía de la LJCA –que atienden al valor económico de la pretensión– para fijar la cuantía de las REA –donde el valor económico de la pretensión ejercida es irrelevante–.

Esta situación justifica que tenga sentido plantearse si la cuantía de la REA debería dejar de tener la trascendencia que tiene, especialmente en lo que afecta a los asuntos en los que el TEAC es competente precisamente en razón a dicha cuantía (y que afecta también a la posterior competencia judicial).

En este contexto, como se ha apuntado en este trabajo, una solución sería eliminar la competencia del TEAC por razón de la cuantía de la REA (47). La eliminación de este recurso podría complementarse estableciendo un recurso similar al actual recurso de casación, a fin de que el TEAC pueda establecer o unificar doctrina, si bien respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución del TEAR objeto de recurso. Esto último es aconsejable para que este nuevo recurso no suponga materialmente, como sucede con el vigente recurso de alzada ordinario, cuando lo interpone la Administración, una suerte de "recurso administrativo de lesividad" que no precisa del cumplimiento de los requisitos de los arts. 218 de la LGT y 7–9 del RGRVA.

BIBLIOGRAFÍA

Alonso Murillo, F. (2022): "Recursos extraordinarios en la vía económico–administrativa tributaria. ¿Está justificada su existencia? ¿Qué modificaciones requiere su regulación?", Crónica Tributaria, n.º 183:11–48.

Almudí Cid, J. M. (2022): *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario,* Tirant lo Blanch, Valencia.

(47) En estos términos se ha pronunciado recientemente Alonso Murillo (2022: 46), señalando que las reclamaciones económico–administrativas deberían resolverse siempre en única instancia.

Álvarez Menéndez, E. (2015): "La interpretación jurisprudencial del Artículo 41.3 LJCA", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 110: 87–120.

Blanes Company, A. (2006): "Cuantía y acumulación de las reclamaciones", en J. Garberí Llobregat (dir.): *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, Vol. 2, Bosch, Barcelona: 731–771.

Calvo Vergez, J. (2019): "Motivos que fundamentan la interposición de la reclamación económico–administrativa y materias objeto de competencia de los tribunales económico–administrativos", *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 10 (versión *online*).

Fossas Espadaler, E. (2016): "Legislador y derecho fundamental al juez legal", *Indret*, n.º 2.

Longás Lafuente, A. (2006): "Recursos en vía económico–administrativa", en P. M. Herrera Molina (dir.): *Revisión de actos tributarios*, CEF, Madrid: 331–381.

Lucas Durán, M. (2015): "Cuantía e interposición del recurso contencioso–administrativo. Reclamación del expediente administrativo", en I. Merino Jara, M. Lucas Durán y F. Alonso Murillo (dirs.): *Estudios sobre el proceso contencioso–administrativo en materia tributaria*, Bosch, Barcelona: 249–354.

Martínez Peiró, J. J. (2006): "Recursos en vía económico–administrativa", en J. Garberí Llobregat (dir.): *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, Vol. 3, Bosch, Barcelona: 1737–1947.

Palacio Ruiz de Azagra, F. (2006): "El procedimiento abreviado ante órganos unipersonales en vía económico–administrativa", en P. M. Herrera Molina (dir.): *Revisión de actos tributarios*, CEF, Madrid: 383–398.

Ruiz Toledano, J. I. (2006): *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid.

Ruiz Toledano, J. I. (2010): "Procedimiento de revisión: recurso de reposición y las REA", *Procedimientos Tributarios. Tomo I*, Civitas, Madrid.

Vega Borrego, F. A. (2010): "El escrito de alegaciones en las REA", en J. Arrieta Martínez de Pisón, J. Zornoza Pérez y M. A. Collado Yurrita (dirs.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria,* Tomo II, Aranzadi, Cizur Menor: 1193–1218.

Vega Borrego, F. A. (2011): "La cuantía en las reclamaciones económico–administrativas", *Revista española de Derecho Financiero,* n.º 151: 1007–1050.

VV. AA. (2006): *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, Aranzadi–Ministerio de Justicia, Cizur Menor.