

EXTEMPORANEIDAD DEL RECURSO ORDINARIO DE ALZADA DEL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA. ¿CUESTIÓN RESUELTA?

(Análisis de la más reciente doctrina jurisprudencial)

JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Presidente de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

Extracto:

EN el presente artículo se analizará la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo sobre el recurso ordinario de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera de la Agencia Tributaria y en concreto la improcedencia de separar en la tramitación de dicho recurso la fase de interposición y de alegaciones; la cuestión se centra en el análisis del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

El Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, en sentencias de fecha 30 de enero de 2008 y 6 de marzo de 2008, no acepta la tesis de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, que admitía esa disociación cuando el que intervenía, en segunda instancia, era el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria.

Las sentencias del Tribunal Supremo, con cita de otros pronunciamientos del Alto Tribunal, vienen a declarar que no es posible disociar aquel trámite, de manera que el escrito de interposición formulado por el Director deberá contener los hechos, y fundamentos jurídicos que justifiquen la pretensión del recurrente. De no observarse esos condicionantes, se estaría sino ante una mera, hueca y virtual pretensión, según el Tribunal.

El Tribunal Supremo sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

- El recurso de alzada no puede suponer ningún privilegio procedimental.
- La interpretación conjunta del artículo 122.2, en relación con el artículo 123.1, del Real Decreto de 1996, pone de manifiesto la diferencia que existe entre la reclamación económico-administrativa, en la que existe un escrito en que el interesado se

.../...

.../...

limita a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, y el recurso de alzada, en el que se deben contener necesariamente las alegaciones correspondientes y los documentos que acompañan al mismo.

- A continuación, el Alto Tribunal considera superado el criterio sentado en la sentencia de 18 de septiembre de 2001. Así, señala el Tribunal Supremo que la tesis expuesta en aquella sentencia debe considerarse superada, pues comparando el artículo 132.2 del Real Decreto 1999/1981, con la del artículo 122.2 del Real Decreto 391/1996, no se aprecia cambio significativo alguno en la redacción de los referidos preceptos.
- Para reafirmar sus tesis, el Tribunal viene a indicar que si el escrito de interposición es un mero anuncio, las demás partes interesadas, al ser común el plazo de alegaciones –15 días según el artículo 122.3 del RD 391/1996–, pueden desconocer los motivos de impugnación del órgano directivo, atentándose contra el derecho del administrado a la defensa y al orden público.
- Por último, el Tribunal Supremo se cuida de precisarnos que el nuevo régimen del recurso de alzada ordinario, constituido por el artículo 241 de la nueva LGT y 61.2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, ofrece algunos aspectos de interés a la hora de regular el procedimiento a seguir cuando el legitimado para recurrir hubiera estado o no personado en el procedimiento en primera instancia.

Palabras clave: alzada, director, interposición, alegaciones y pretensión vacía de contenido.

El Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, ha dictado sentencia en fecha 30 de enero de 2008, estimatoria del recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 92/2003 (NFJ028627), interpuesto contra una sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 7 de noviembre de 2002, recuso ordinario 1006/2000 (NFJ029059), en la que se considera improcedente la separación en el recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, de los escritos de interposición y alegaciones, con la consecuencia de que, cuando se proceda así, no hay propiamente recurso alguno que pueda afectar la firmeza del acto favorable al interesado.

Dicha sentencia ha sido reproducida en sentencia dictada el 6 de marzo de 2008, estimatoria, a su vez, del recurso de casación para unificación de doctrina, n.º 316/2004 (NFJ028632), interpuesto, precisamente, contra otra sentencia de la referida Audiencia Nacional que también anula, de 19 de febrero de 2004, recurso ordinario 1381/2001 (NFJ029060).

Centraremos la cuestión en el análisis del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, norma que aunque esté derogada por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión administrativa [disp. derog. única, 1, c)], representa la normativa a la que hacen referencia ambas sentencias del Tribunal Supremo.

La tesis de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, reiterada en múltiples sentencias, entre otras, la dictada en fecha 24 de enero de 2008, recurso 76/2005 (NFJ029097), es que se podía disociar dicho trámite cuando el que intervenía en segunda instancia era el Director del Departamento (no entramos a analizar la cuestión relativa a si únicamente dicha autoridad administrativa podía interponer dicho recurso o también podía interponerlo el Director General de Tributos).

La Audiencia Nacional había considerado conforme a Derecho dicha disociación en base a los siguientes argumentos:

- Si bien el artículo 103 del Real Decreto 391/1996, establecía que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional debía notificarse al Departamento de Inspección en el plazo de cinco días «Remisión a los órganos legitimados para recurrir», al decir «Cuando los Tribunales Regionales y Locales dicten resoluciones en única o primera instancia, por las que se estime la reclamación, en todo o en parte, remitirán en el plazo de cinco días una copia de la resolución dictada a los órganos legitimados para recurrir de acuerdo con los artículos 120 y 126, de este Reglamento», este precepto debía ponerse en relación en el artículo 19.2, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en el que la eficacia de las comunicaciones entre órganos administrativos se hace depender de la recepción, al establecer «Las comunicaciones entre los órganos administrativos podrían efectuarse por cualquier medio

que asegure la constancia de su recepción». Reseñar a este respecto que en el artículo 120 y siguientes se regulaba el recurso de alzada ordinario, mientras que en el artículo 126, se preveía el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

Además, se indicaba por la Audiencia Nacional, que retrasar la salida de la comunicación al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, llevaría a la posibilidad de que el acto ganara firmeza y fuera irrecurrible para la Administración, antes de que la comunicación llegara al propio órgano de la Administración legitimado para recurrir, mientras que una notificación igualmente tardía para el interesado le impediría a este la impugnación en alzada de la resolución.

En el mismo sentido, el incumplimiento de los plazos dentro del régimen interno de la Administración, relativos a comunicaciones, no puede tener efectos invalidantes, pues en esta materia como en la práctica generalidad del actuar administrativo regía el principio general de la validez de las actuaciones administrativas extemporáneas, salvo que el plazo sea esencial, lo que consagra como principio el artículo 63.3 de la Ley 30/1992, al señalar que «La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas solo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo», dado que, en primer término, del incumplimiento del plazo con que contaba reglamentariamente el TEAR para efectuar la notificación a los interesados y a los órganos administrativos legitimados para recurrir no se deduce que se hubiera producido indefensión a los recurrentes y, además, las normas reglamentarias reguladoras del recurso de alzada no atribuían a dichos plazos la relevancia pretendida, al no ser determinantes del nacimiento o extinción de derechos, sino que deja intactas las posiciones jurídicas de los recurrentes.

- Aunque el recurso, que debía interponerse en el plazo de 15 días, artículo 121.1 contados desde el día siguiente al de su notificación o comunicación, conforme a los artículos 102 y 103 del Reglamento, computándose únicamente los días hábiles (art. 63.1 del citado cuerpo legal) debía reunir una serie de requisitos, según el artículo 123.1, del citado Reglamento, pues en él «deberá exponer el recurrente los motivos en que se funde, y podrá acompañar los documentos que estime pertinentes», precisando el precepto «sin que en la segunda instancia sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, salvo en los casos previstos en el apartado 2, del artículo anterior y en el apartado 2 del artículo siguiente», precepto que además aparecía reforzado con lo dispuesto en el apartado segundo «Después de la presentación de este escrito no se admitirá documento alguno y el Tribunal mandará devolver de oficio los que se presenten, sin ulterior recurso», la actuación del Director aunque no fuera reconocida o regulada, no estaba expresamente prohibida, pues el artículo 123 parecía limitarse a los casos en que el interesado destinatario en materia tributaria fuera quien recurriera, pues para formalizar el recurso, esto es, para indicar los motivos de nulidad que se esgrimían contra la resolución dictada en la instancia por el TEAR y los razonamientos en que tales motivos se sustentaban, no era preciso recabar ningún expediente, ni el de gestión ni el de reclamación ya conocidos por el interesado.

Incluso, se sostenía que el artículo 123 del Reglamento no podía interpretarse de forma aislada, sino conforme al artículo 122, apartados 2 y 3, referidos al caso, bien de que el recurso de alzada sea promovido por alguna de las autoridades que tiene reconocida legitimación

para formularlo, bien de que concurren terceros, esto es, otros interesados además del recurrente, en cuyo caso es necesaria la remisión de tales expedientes de gestión y de reclamación para que sean conocidos por quienes no han intervenido en la fase de instancia. En tal caso, pese a la ausencia de específica norma de procedimiento, lo determinante es que para formalizar el recurso de alzada –y para que la reclamante en la instancia que figura como recurrida en el recurso pueda formular fundadas alegaciones–, es preciso que quien haya promovido el recurso no siendo parte interviniente ante el TEAR pueda articularlo previo conocimiento de las actuaciones seguidas, tanto en la fase de gestión (o de inspección) como en la primera instancia económico-administrativa.

- La Sala no desconocía la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2002, recuso de casación 7368/1996 (NFJ011802), a la que posteriormente aludiremos, pero afirmaba que dicha doctrina no resultaba de aplicación al supuesto, pues la extemporaneidad del recurso de alzada que se declaraba en la sentencia dictada en la instancia –precisamente por esa Sala y Sección Segunda– era la consecuencia de la inactividad reiterada de la Administración Tributaria a la hora de dar respuesta a la prueba documental acordada de oficio por el Tribunal, a fin de determinar la fecha de entrada en el Ministerio de Economía y Hacienda de las comunicaciones relativas a las resoluciones estimatorias dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, recepción de la que no había constancia y que, después de intentada para mejor proveer, permaneció sin determinar merced al silencio de la Administración.

El Tribunal Supremo ha abordado la cuestión referida, sentando la siguiente doctrina jurisprudencial:

Sentencia de 18 de septiembre de 2001, dictada en recurso de casación en interés de ley, recurso n.º 3282/2000 (NFJ011192) en la que se declara:

«CUARTO. A pesar de los razonamientos expuestos por el Abogado del Estado recurrente, procede, de acuerdo con el informe del Ministerio Fiscal, desestimar el presente recurso y confirmar el criterio y la solución sustentada al efecto por la sentencia de instancia (cuyos argumentos damos aquí por reproducidos, haciéndolos nuestros), habida cuenta que la interpretación conjunta de los artículos 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981 determina, forzosamente, dada la radicalidad de los requisitos formales establecidos en los mismos para la viabilidad del recurso de alzada en vía económico-administrativa y para que este goce de la virtualidad de un propio acto impugnatorio propiamente dicho, que su escrito de interposición, en el plazo improrrogable de 15 días desde la notificación de la resolución del TEAR que se intenta impugnar, contenga, ya, como algo ínsito y connatural al mismo, la exposición de los motivos en que se funde (en cuanto –como expresamente se precisa– no es procedente, en la segunda instancia, la puesta de manifiesto del expediente para posteriores alegaciones).

De no observarse todos los condicionantes expuestos, no se estaría ante la presencia de un recurso de alzada ordinaria en sentido estricto, con todos sus elementos de contraste justificativos, sino ante una mera, hueca y virtual pretensión, vacía de contenido y carente de todo predicamento, a la que, por tanto, no es aplicable lo previsto en los mencionados artículos 44 y 56 del Real Decreto 1999/1981 y 169 de la LGT.

Esta es la tesis que se deriva de los citados artículos 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981, forzosamente aplicables al tiempo de la formalización de los escritos conformantes del recurso de alzada ordinaria de autos de 12 de junio y 9 de octubre de 1995, habida cuenta que, en tales fechas, aún no había entrado en vigor el Real Decreto 391/1996 y lo establecido innovativamente en sus artículos 121, 122 y 123.

En efecto, en estos últimos preceptos (que, como se ha dicho, no pueden servir de criterio para dilucidar lo que es objeto del presente recurso), ya se establece, *ad futurum*, matizando lo indicado en los artículos 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981, que, si bien, según el artículo 123.1, "En el escrito de interposición de la alzada deberá exponer el recurrente los motivos en que se funde y podrá acompañar los documentos que estime pertinentes, sin que en la segunda instancia sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, salvo en los casos previstos en el apartado 2 del artículo anterior...", sin embargo, a tenor del comentado artículo 122.2, "cuando el recurso se interponga directamente ante el Tribunal Central, en virtud de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior –es decir, cuando el recurso de alzada se promueva por alguno de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria–, el Secretario General, dentro de un plazo de ocho días, reclamará el expediente con todas las actuaciones al Tribunal Regional o Local correspondiente, al que se enviará el escrito de interposición del recurso, con objeto de que se dé vista del mismo, en unión de los expedientes, al reclamante y demás partes interesadas".

Es así, por tanto, que, en el caso de autos, debe aplicarse, según se ha dicho, el Real Decreto 1999/1981 (y no los citados arts. 121, 122 y 123 del RD 391/1996) y que, además, se está ante la presencia de dos escritos consecutivos presentados ante el mismo Tribunal Central (de modo que tampoco hubiera cabido el mecanismo de la reclamación y subsiguiente dación de vista acabado de exponer), es obvio que lo procedente es desestimar el presente recurso casacional».

Es decir, se establecía, con toda claridad, que en los procedimientos tramitados con el Real Decreto 1999/1981, el escrito de interposición del recurso debía contener las alegaciones, entendiéndose en caso contrario, es decir, cuando solo se anunciaba el recurso, que no había verdadera interposición del recurso, ya que únicamente podía entenderse planteado cuando se presentaban alegaciones. De no observarse esos condicionantes, se estaría sino ante una mera, hueca y virtual pretensión, según el Alto Tribunal.

Ahora bien, la misma sentencia señalaba que con los artículos 121, 122 y 123 del Real Decreto 391/1996 la solución era distinta, dando a entender que admitían el desdoblamiento del procedimiento

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2002, recuso de casación 7368/1996 (NFJ011802).

El Tribunal señala que el TEAC debió tratar al Director General de Tributos como parte recurrente, sin privilegio procedimental alguno, al igual que si se tratara de un recurso de alzada de un contribuyente.

En la sentencia de referencia, fundamento jurídico cuarto, se declara «Pues bien, cuando el que interpone el recurso ordinario de alzada es un Director General del Ministerio de Economía y

Hacienda, legitimado para ello, debe actuarse en materia de notificaciones, si cabe todavía, con mayor rigor, pues nos hallamos ante un recurso excepcional y ante la comunicación inter-órganos del Ministerio de Economía y Hacienda».

En el mismo fundamento jurídico, se analizaba el artículo 107 del Reglamento de 1981, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, antecedente del artículo 103 del Reglamento de Procedimiento, indicándose que la notificación de la resolución al TEAR en el plazo de cinco días era de carácter imperativo. De esta manera, el Alto Tribunal indicaba: «Nos hallamos ante un precepto imperativo que contribuye a determinar el *dies a quo* del plazo para interponer el recurso de alzada, consistente en cinco días, más juntamente el tiempo que media desde que se envía la comunicación hasta que se recibe en la Dirección General del ramo, o dicho de otro modo el plazo para interponer el recurso ordinario de alzada por los Directores Generales no puede exceder de la suma de cinco días, más el tiempo en que se recibe la comunicación de la resolución estimatoria por el Director General del ramo, más quince días, siendo esta suma de tiempos improrrogable, pues el incumplimiento de cualquiera de sus fases, no puede perjudicar a los contribuyentes que han obtenido una resolución administrativa declarativa de derechos. El procedimiento correcto que se deduce de los artículos 109, 130 y 131 del Reglamento citado, y de los principios inspiradores del Procedimiento administrativo común, y que debió seguirse en el caso de autos, es como sigue: 1.º El estricto cumplimiento del plazo de cinco días de remisión por parte del Tribunal Regional de la resolución estimatoria. Esta es una tesis interpretativa fundamental, pues el incumplimiento de este plazo, sin consecuencias jurídicas, equivaldría a admitir la prórroga indefinida del plazo de interposición del recurso de alzada por los Directores Generales, pues no debe olvidarse que no se trata de una notificación a una persona jurídica distinta, sino una comunicación inter-órganos de la Administración General del Estado. En el caso de autos, la Resolución estimatoria fue dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid el día 20 de junio de 1983 y la comunicación al Director General de Tributos se hizo el 6 de enero de 1984, o sea transcurridos seis meses y quince días. 2.º El plazo de recepción es, en principio indeterminado, pero es determinable, pues normalmente el envío se hace por correo, con franquicia, o si coinciden las sedes del Tribunal y de la Dirección General de que se trate puede hacerse por entrega mediante Agente. Interesa destacar que la fecha de recepción será aquella en que se reciba en el Ministerio de Economía y Hacienda, hoy de Hacienda o de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en que se halle integrada la Dirección General, dato que figura en el correspondiente Registro de Entrada o bien en la fecha en que se reciba en la Dirección General, si la comunicación se le hubiera enviado directamente, dato que deberá consignarse en su correspondiente Registro. En el caso de autos, no ha habido manera de conseguir que la Administración Tributaria certificara la fecha en que las comunicaciones remitidas por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid el 6 de enero de 1984 fueron recibidas por el Director General de Tributos. 3.º Aunque no lo diga expresamente el artículo 133 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, es obligado resaltar que el escrito de interposición debe presentarse acompañado del certificado que constate la fecha de recepción de la comunicación de la resolución estimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional (antes Provincial) única manera de que los interesados en la instancia y el propio Tribunal Central puedan apreciar la temporaneidad o no del recurso de alzada. Este certificado se incluye dentro de "los documentos que podrá acompañar el escrito de interposición que estime pertinentes", según dispone el apartado uno del artículo 133, referido. En el caso de autos no se ha cumplido este requisito, y, por ello, con toda razón la sentencia de instancia, al no poder conocer

dicha fecha, por culpa de la Administración, declaró la extemporaneidad del recurso ordinario de alzada del Director General de Tributos.»

Sentencia de 29 de enero de 2008, recaída en el recurso de casación para unificación de doctrina n.º 380/2003 (NFJ029058), y en concreto el voto particular concurrente a la referida sentencia, del Excmo. Sr. D. Manuel Vicente GARZÓN HERRERO, en el que con expresa mención a ese plazo de cinco días, se subraya con toda rotundidad, que el recurso de alzada es una anomalía en nuestro sistema administrativo, y que todo privilegio debía ser interpretado restrictivamente. Además, dado que las comunicaciones a que venimos aludiendo, tienen lugar en el seno de una misma persona jurídica «La Administración del Estado», no se podía hablar propiamente de notificaciones, sino de comunicaciones.

Por tanto, esas comunicaciones no podían demorarse más allá de lo absolutamente imprescindible, todo ello conforme al artículo 103 de la Constitución Española y mucho más en los tiempos actuales, en los que las comunicaciones son prácticamente instantáneas. Remitiéndose a la sentencia de 21 de enero de 2002 e interpretando los artículos 102, 103, 120 y 126 del Real Decreto, en dicho voto particular se sustenta que existía un plazo de 5 días para que los TEARA comunicaran las resoluciones susceptibles de recurso de alzada a los órganos legitimados para interponer dicho recurso. Así,

«En dichos preceptos se daba un plazo de cinco días para que en los TTEEAA comunicarán las resoluciones susceptibles del recurso de alzada a los órganos legitimados para interponer dicho recurso. Este debe ser el plazo a partir del cual debe computarse el plazo para la interposición de la alzada. Y ello por al menos dos razones. La primera, porque el régimen de las notificaciones no es aplicable a estas comunicaciones entre órganos, como ya he razonado. (a nadie se le ocurriría exigir en las comunicaciones el cumplimiento de los requisitos de la notificación sobre plazo para recurrir a y órgano ante el que debe hacerse la reclamación con los efectos regulados en la ley cuando no concurren esas circunstancias). La segunda, que los hipotéticos incumplimientos que de este plazo se derivan son deficiencias en la actuación de la Administración es ella quien debe soportar y no deben ser sufridos por el administrado.

Una última consideración, no se piense que mediante esta solución la Administración queda indefensa contra sus propios actos, todavía dispone del recurso de lesividad y los demás medios de Revisión de oficio. Se trata, en definitiva, de reducir los privilegios que el ordenamiento le confiere a un ámbito razonable».

Sentencias de 30 de enero de 2008 y de 6 de marzo de 2008 recaídas en los recursos de casación para unificación de doctrina n.º 92/2003 (NFJ028627) y n.º 316/2004 (NFJ028632).

En primer lugar, el Tribunal declara que el TEAC debió tratar al Director General de Tributos como parte recurrente, sin privilegio procedimental alguno, reiterando los términos de la sentencia de 21 de enero de 1992.

Citando el artículo 122.2, en relación con el artículo 123.1 del Real Decreto de 1996, ponen de manifiesto la diferencia que existe entre la reclamación económico administrativa, en la que existe un escrito en que el interesado se limita a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, y el recurso de alzada, en el que se debían contener necesariamente las alegaciones correspondientes (hechos, fundamentos jurídicos y petición que se concretan en el recurso) y los documentos que acompañan al mismo.

El Tribunal indica que en la segunda instancia en la vía económico-administrativa, no existe un trámite posterior de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, y por ello no existe la posibilidad de iniciar el recurso de alzada, mediante un escrito.

«Así pues, a diferencia de la posibilidad de iniciar la reclamación económico-administrativa mediante escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, a la manera de escrito de iniciación del proceso contencioso-administrativo, el escrito de interposición del recurso de alzada ha de contener necesariamente las alegaciones correspondientes (hechos, fundamentos jurídicos y petición que se concrete en el recurso) y los documentos que acompañen al mismo al no haber con posterioridad, en la segunda instancia de la vía económico-administrativa, un trámite posterior de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones y por ello no existe la posibilidad de iniciar el recurso de alzada mediante un escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesto el recurso, reservándose la realización de las alegaciones para un momento posterior».

En este sentido y reiterando dichos términos, vuelven a insistir:

«Además, pues, de los requisitos comunes a todo escrito de iniciación de un procedimiento, el recurso de alzada deberá contener, obligatoriamente, los hechos y fundamentos jurídicos que justifiquen la pretensión del recurrente. Y así, el artículo 123.2 del Real Decreto 391/1996 (que es transcripción del artículo 133.2 del Real Decreto 1999/1981) señala que "después de la presentación del escrito de interposición, no se admitirá documento alguno y el Tribunal mandará devolver de oficio los que se presenten, sin ulterior recurso"».

«La doctrina ha precisado que, aun cuando el artículo 123.1 del RPEA no exige la puesta de manifiesto previa del expediente para poder formular la interposición del recurso, parece evidente que si el recurrente estimase necesario el examen del expediente para fundar debidamente el recurso, tendrá derecho a ello, pudiendo examinar tanto el expediente de gestión para constatar algún dato que estime de interés para articular el recurso como el expediente correspondiente a la primera instancia para verificar cualquier otro extremo. Negar el acceso del recurrente al expediente podría colocarle en situación de indefensión».

«La interpretación conjunta de los artículos 121 y 123 del Real Decreto 391/1996, al igual que la de sus homólogos artículos 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981, determina, forzosamente, dada la radicalidad de los requisitos formales establecidos en los mismos para la viabilidad del recurso de alzada en vía económico-administrativa y para que este goce de la virtualidad de un acto impugnatorio propiamente dicho, que su escrito de interposición, en el plazo improrrogable de 15 días contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución del TEAR que se intenta impugnar,

contenga, ya, como algo insito y connatural al mismo, la exposición de los motivos en que se funde en cuanto que –como expresamente se precisa– no es procedente en la segunda instancia el trámite de puesta de manifiesto del expediente ni habrá período de alegaciones, debiendo formularse estas en el mismo escrito de interposición».

«De no observarse todos los condicionantes expuestos, no se estaría ante la presencia de un recurso de alzada ordinario en sentido estricto, con todos sus elementos de contraste justificativos, sino ante una virtual pretensión, vacía de contenido».

Exponen, también, con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2002, que el cumplimiento de plazos obliga a todos los intervinientes, sin posibilidad de concesión de plazos de gracia o cortesía que puedan beneficiar a una de las partes en detrimento de la seguridad jurídica. «El cumplimiento de las formalidades y plazos indicados en la interposición del recurso de alzada obliga a todos los intervinientes, sin posibilidad de la concesión de plazos de cortesía o de una interpretación que pueda beneficiar a una de las partes en detrimento del principio de seguridad jurídica (derivado del cumplimiento del indicado plazo y formalidades procedimentales)».

A continuación, el Alto Tribunal considera superado el criterio sentado en la sentencia de 18 de septiembre de 2001. Así, señala el Tribunal Supremo que la tesis expuesta en aquella sentencia debe considerarse superada, pues comparando el artículo 132.2 del Real Decreto 1999/1981, con la del artículo 122.2 del Real Decreto 391/1996, no se aprecia cambio significativo alguno en la redacción de los referidos preceptos.

«Esta Sala y Sección, en su sentencia de 18 de septiembre de 2001 (rec. num. 3282/2000) ya había establecido que en los procedimientos tramitados con el Real Decreto 1999/1981 el escrito de interposición del recurso debía contener las alegaciones, entendiéndose en caso contrario, es decir, cuando solo se anunciaba el recurso, que no había verdadera interposición del recurso, ya que únicamente puede entenderse planteado cuando se presentan alegaciones».

«La misma sentencia señaló que con los artículos 121, 122 y 123 del Real Decreto 391/1996 la solución era distinta, dando a entender que admitían el desdoblamiento del procedimiento entre anuncio del recurso y alegaciones.

Este criterio debe entenderse superado porque, comparando la redacción del artículo 132.2 del Real Decreto 1999/1981 con la del artículo 122.2 del Real Decreto 391/1996 no se aprecia cambio sustantivo alguno. El primero establecía que se dará "vista del escrito de interposición del recurso" a las "demás partes interesadas" y la novedad introducida por el Real Decreto 391/1996 es que, además de las partes interesadas, se dará vista al "reclamante". El "reclamante" es el sujeto que instó la reclamación en primera instancia, siendo el órgano que interpone la alzada "el recurrente", término acuñado por el apartado 3 del artículo 122 del Real Decreto 391/1996, en referencia a quien interpone el recurso».

Para reafirmar sus tesis el Alto Tribunal viene a indicar que si el escrito de interposición es un mero anuncio, las demás partes interesadas, al ser común el plazo de alegaciones –15 días según el art. 122.3 del RD 391/1996–, pueden desconocer los motivos de impugnación del órgano directivo,

atentándose contra el derecho del administrado a la defensa y al orden público, pues dado que primero tiene que exponer la parte que acciona y luego la parte que ejerce la oposición, la reclamante a cuyo favor produce efectos la resolución impugnada, podría desconocer los motivos de impugnación del órgano directivo.

«Ítem más, si el escrito de interposición del recurso es un mero anuncio, las demás partes interesadas, entre las que se incluye al reclamante a cuyo favor produce efectos la resolución impugnada, desconocerán los motivos de impugnación del órgano directivo, pues el plazo de alegaciones es común de quince días, como prevé el núm. 3 del artículo 122 del Real Decreto 391/1996, lo que atentaría al derecho del administrado a la defensa y al orden público procesal pues primero debe exponer la parte que acciona y después la parte que ejerce la oposición. En conclusión, ni el Real Decreto 1999/1981 ni el Real Decreto 391/1996 preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso».

Tal afirmación parece no tener en cuenta, sin embargo, que una vez formalizado el recurso de alzada, es cuando debe concederse, tal como sucede, en la tramitación del referido recurso, plazo de alegaciones al resto de las partes, en cumplimiento del artículo 122.3 del Reglamento, incluido el reclamante.

Por último, el Alto Tribunal se cuida de precisarnos que el nuevo régimen del recurso de alzada ordinario, constituido por el artículo 241 de la nueva LGT y 61.2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 520 /2005, ofrece algunos aspectos de interés a la hora de regular el procedimiento a seguir cuando el legitimado para recurrir hubiera estado o no personado en el procedimiento en primera instancia.

«El procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento en primera instancia:

- a) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición –dice el art. 241.2 de la Ley 58/2003– deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.
- b) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, dice el artículo 61.2, párrafo 2.º, del RGRVA que el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto el doble expediente –el de aplicación de los tributos y el de la reclamación– para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. (En total, dos meses

para que las partes –las que se personaron y las que no– efectúen alegaciones). Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central».

«Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (RD 1999/1981 y RD 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones solo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada se desdobra en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el artículo 61 del RGRVA».

En el nuevo texto legal se establece, por tanto, que cuando los órganos del Ministerio de Hacienda u órganos asimilados de las Comunidades Autónomas legitimados para interponer este recurso, no hubieran estado personados en el procedimiento en primera instancia, no tengan ya que acompañar las alegaciones junto con el escrito de interposición del recurso.

En suma, en las sentencias comentadas no se admite la interpretación de la Sala *a quo* que, en ese caso, entendía que dado que el Director no había intervenido en la fase de instancia, no podía conocer las actuaciones, por lo que era preciso la remisión del expediente, y por lo tanto una fase separada del anuncio y la formalización del recurso.

Es decir, tras las sentencias de 30 de enero y 6 de marzo de 2008 del Tribunal Supremo, se han eliminado algunas dudas que pudieran existir a la hora de declarar o no la extemporaneidad del recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria durante la vigencia del Real Decreto 391/1996:

1. El citado recurso debía interponerse en el plazo improrrogable de 15 días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución del TEAR que se intenta impugnar. Aunque en las sentencias comentadas no existe un pronunciamiento expreso del Tribunal sobre la necesidad de que se cumpla el plazo de 5 días, para que los TEAR comunicaran las resoluciones susceptibles de recurso de alzada a los órganos legitimados para interponer dicho recurso, a mi juicio, conforme a la línea jurisprudencial antes reseñada, podría defenderse que tal criterio fuera imperativo.
2. El escrito de impugnación deberá contener necesariamente las alegaciones correspondientes (hechos, fundamentos y petición en que se concreta el recurso), acompañando los documentos correspondientes en que se funda el mismo, sin que en segunda instancia sea procedente la puesta de manifiesto del expediente ni el período de alegaciones. De no suceder así, el escrito debería ser inadmitido al no tener virtualidad alguna.

Es claro, por tanto, que la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su función complementaria del ordenamiento jurídico (art. 1.6 del Código Civil) vinculará a los Tribunales y a los órganos económico-administrativos por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica.