

Sentencia de la sala tercera de 12 de diciembre de 2025 (rec.2922/2023)

Encabezamiento

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.634/2025

Fecha de sentencia: 12/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2922/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/12/2025

Voto Particular

Ponente: Excma. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Lemos Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2922/2023

Ponente: Excma. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Lemos Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1634/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 12 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 2922/2023, interpuesto por D. Hipolito, representado por la procuradora D.^a Elena Gutiérrez Pertejo, contra la *sentencia dictada el día 22 de diciembre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso n.º 15/2021*, promovido por los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 28 de octubre de 2020 por la que, a su vez, se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Ha comparecido como parte recurrente, la procuradora D.^a Elena Gutiérrez Pertejo, en representación de D. Hipolito, asistido por el abogado D. José María Coronas Guinart.

Han comparecido como partes recurridas, el abogado del Estado, en defensa y representación de la Administración General del Estado, y la letrada de la Comunidad de Madrid, en la denfesa y representación que le es propia.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la *sentencia dictada el día 22 de diciembre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso n.º 15/2021*, promovido por los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 28 de octubre de 2020 que, a su vez, se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de esa localidad.

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«Que DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo nº 15/21, interpuesto por los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid contra resolución de 28 de Octubre de 2020 del TEAC de Madrid desestimando recurso de alzada interpuesto por la Comunidad de Madrid contra anterior resolución del TEAR estimatoria de reclamación contra liquidación de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por ISD, RESOLUCIONES QUE ANULAMOS MANTENIENDO EN SU LUGAR LA LIQUIDACION IMPUGNADA. SIN COSTAS».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. Frente a la indicada sentencia la procuradora D.^a Elena Gutiérrez Pertejo, en representación de D. Hipolito, presentó escrito de preparación de recurso de casación, en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, las siguientes:

1.1. Los artículos 105.4 , 103.1 , 109 , 241.1 , 234.4 y 214 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

1.2. Los artículos 14 y 24.1 de la Constitución española (CE).

1.3. El artículo 40 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 5 de abril de 2023, habiendo comparecido D. Hipolito, representado por la procuradora D.^a Elena Gutiérrez Pertejo -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

De igual modo lo han hecho, como partes recurridas, el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, y la letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia.

TERCERO.- Admisión del recurso de casación.

1. Mediante auto dictado el 16 de mayo de 2023 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo , se admitió a trámite el recurso de casación, y consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

«[...] 1.1. Determinar si, a falta de constancia fehaciente de una notificación formal a la Comunidad de Madrid, atendida la indeterminación del TEAR de Madrid a la hora de aclarar la fecha exacta, juega en favor de una Administración pública el principio pro actione, que necesariamente operaría en este caso en contra del derecho del interesado a la firmeza del derecho subjetivo ganado en caso de ser considerado extemporáneo el recurso, máxime en el ámbito de un impuesto cedido y frente a una decisión de la Administración cedente, que retiene ope legis la facultad de revisión.

1.2. Determinar, en una interpretación conjunta de los artículos 241.1 de la LGT y 50 del RGRVA, conforme al principio de buena administración inferido

de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y a la jurisprudencia de esta Sala en relación con estas comunicaciones a la Administración impugnante en alzada, si en el expediente administrativo debe constar justificación fehaciente de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados de la Comunidad Autónoma correspondiente para interponer el recurso de alzada ordinario.

1.3. Esclarecer, cuando se alegue la extemporaneidad del recurso de alzada -en un caso en que en el expediente no consta la notificación a los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas-, a quién incumbe la carga de la prueba de la notificación [...]».

2. E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La procuradora D.^a Elena Gutiérrez Pertejo, en representación de D. Hipolito, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, y en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, los preceptos y la doctrina jurisprudencial que considera infringida, alega, en apretada síntesis, que a la luz de los principios de buena administración, eficacia, colaboración administrativa y buena fe, el plazo de interposición del recurso de alzada cuya legitimación se concede a la Administración, no puede depender de un registro interno de la propia Administración recurrente. La Administración no puede beneficiarse de una actuación propia no suficientemente diligente. La Administración no puede aducir ignorancia de lo que debería razonablemente saber. Cualquier comunicación realizada por el TEARM a la Administración recurrente, anterior a la comunicación de la resolución directamente dirigida al órgano administrativo competente para recurrir, es la que debe tenerse en cuenta a los efectos del cómputo del recurso de alzada. Y, que a ello no obsta el hecho de que el presente caso derive de un acto administrativo dictado por una oficina gestora de la Comunidad de Madrid, mientras que la reclamación económico-administrativa se resuelve por un órgano económico-administrativo de la Administración del Estado.

2. En el presente recurso la parte recurrente considera que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia deberían de ser resueltas del siguiente modo, salvo superior criterio de la Sala: 1. A falta de comunicación fehaciente a la Comunidad de Madrid, no puede jugar el principio *pro actione*, sino que debe atenderse a los principios de buena administración, de eficacia y de servicio fiduciario de la Administración, debiendo computarse el inicio del plazo de interposición del recurso de alzada impropio desde el día en que el TEAR envió a la Comunidad de Madrid la primera comunicación (14-7-17) y, en su defecto, desde el vencimiento del plazo de 10 días a contar de la resolución (el mismo 14-7-17). 2. En una interpretación conjunta de los arts. 241.1 de la Ley General Tributaria y 50 de su Reglamento, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

en relación a las comunicaciones dirigidas a la Administración impugnante en alzada, no es necesaria la justificación fehaciente de la fecha de notificación de la resolución a los órganos competentes de la Comunidad Autónoma para interponer recurso de alzada ordinario, sino que basta la constancia de la remisión por el TEAR a la Comunidad Autónoma legitimada, aunque no se dirija a tales órganos competentes. 3. La carga de la prueba, en el caso de haberse solicitado y no haberse cumplido plenamente por la Administración, corresponde a ésta, por lo que la falta de prueba plena no puede perjudicar al administrado que la ha solicitado a la Administración y no se ha visto atendido.

3. Termina solicitando a la Sala que se dicte sentencia por la que, se fijen tales criterios interpretativos, se estime el recurso de casación interpuesto contra la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de diciembre de 2022*, casándola y anulándola, y desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del TEAC de 28 de octubre de 2020, por haberse interpuesto el recurso de alzada fuera de plazo. Al desestimar dicho recurso contencioso-administrativo, aunque no se deje sin efecto dicha resolución del TEAC dada la desestimación, debe confirmarse la resolución del TEAR de Madrid de 30 de junio de 2017 dictada en la reclamación NUM002.

QUINTO.- Oposición al recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de oposición al recurso en el que alega, en síntesis, que, en el presente caso, lo que está en juego, simplemente, es la consecuencia jurídica de la supuesta falta de constancia fehaciente de la notificación formal practicada por el TEARM al órgano competente de la CCAA, que dictó el acto de gestión relacionada con el ISD y que fue objeto de la oportuna reclamación económico administrativa por parte del obligado ante el citado Tribunal, competente para conocer en primera instancia de todas las reclamaciones relacionadas con los tributos cedidos en los casos, como este, en los que la CCAA no haya hecho uso de asumir, por delegación del Estado, esa competencia resolutoria, y, por extensión, los efectos derivados de ello respecto a la presunta extemporaneidad del recurso de alzada formulado ante el TEAC por el órgano autonómico.

Añade que el TEARM, con fecha 30 de junio de 2017, resolvió, al igual que lo hizo con más de 334 reclamaciones (todas ellas relacionadas con el ISD y el ITPAD, tributos cedidos y gestionados por la CCAA de Madrid), la reclamación NUM002 interpuesta por el recurrente.

Señala que, acreditada oficialmente, a efectos de su notificación, la remisión de esa resolución el 13 de julio de 2017, la única constancia fehaciente de su entrada en la sede de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la CCAA de Madrid es el sello de la propia Comunidad, que figura en la parte superior de la resolución recurrida, donde se hace constar claramente que tuvo lugar el 6 de septiembre de 2017. Esa fue la fecha de entrada en la CCAA de la resolución - y, por tanto, de notificación formal de la misma - como se encarga de certificarlo el propio director general de Tributos.

Añade, asimismo, que no nos encontramos ante una comunicación interadministrativa a la que debe presumirse una mayor agilidad que a una notificación, y, ante una notificación al interesado, sino que, a los efectos que ahora nos ocupan (la formulación en plazo por el órgano legitimado de un recurso de alzada),

ambas son "notificaciones", como se deduce claramente del *artículo 50 RRVA* . Niega vulneración alguna del principio de buena administración cuando, como hemos visto, existe constancia fehaciente de la notificación formal a la CCAA de la resolución, que se ha visto revalidada con la certificación oportuna tanto del TEAR como de la propia CCAA en el propio expediente, haciendo constar la fecha de remisión de la resolución (periodo 10/7/17 a 14/7/2017, en concreto el 13) y, por supuesto, la fecha de recepción, el 6 de septiembre de 2017. Con ello, a juicio del abogado de Estado, quedan salvaguardados perfectamente los derechos del interesado, que sabe o debería saber que las resoluciones estimatorias de las reclamaciones económico administrativas dictadas en primera instancia pueden ser objeto de recurso de alzada ordinario por los directores de los Departamentos de la AEAT o por los órganos equivalentes de las CCAA en el caso de los tributos cedidos (*artículo 241 LGT/2003*) en el plazo de un mes desde la notificación de la resolución a los mismos, existiendo constancia formal expresa de la fecha en que la misma tuvo entrada en la sede de la CCAA.

2. La pretensión que el abogado del Estado deduce ante esta Sala es que se dicte sentencia en la que se hagan los siguientes pronunciamientos:

«- Que, existiendo constancia formal en el expediente económico administrativo de la fecha de entrada de la notificación de una resolución de un TEAR remitida en tiempo y forma, dentro del plazo de diez días para notificar, y dirigida al órgano legitimado para formular recurso de alzada contra la misma, en este caso el 6 de septiembre de 2017, a dicha fecha habrá de estarse para determinar si el citado recurso fue interpuesto en plazo, jugando, por tanto, a favor de la Administración el principio pro actione.

- Ante la alegación del interesado de extemporaneidad de ese recurso de alzada interpuesto por el órgano legitimado, en un caso como el planteado, la carga de la prueba de la válida existencia y constancia en el expediente de la notificación oportuna corresponde tanto al TEA que dictó la resolución como al órgano legitimado para interponer ese recurso, lo que aquí ha tenido lugar».

3. Sobre esa base, solicita que se desestime el recurso y se confirme la sentencia impugnada.

4. Por su parte, los servicios jurídicos de la Comunidad de Madrid (en adelante, CAM) en la representación que le es propia, presentó escrito de oposición en el que alega, en síntesis, que lo que se plantea es la consecuencia jurídica de la supuesta falta de prueba de la notificación formal realizada por el TEARM al órgano competente de la CCAA que emitió el acto relacionado con el ISD, y que fue objeto de reclamación ante el Tribunal, el cual es competente para las reclamaciones sobre tributos cedidos en casos donde la CCAA no asume esa competencia. El expediente del TEARM indica que sí hay constancia fehaciente de la notificación formal, aunque no tenga la misma forma que la notificación al interesado. El TEARM resolvió la reclamación el 30 de junio de 2017 y, el 13 de julio de 2017, notificó la resolución tanto al interesado como a la CCAA, cumpliendo con el plazo estipulado por la ley. El 26 de febrero de 2018, la secretaria del TEARM confirmó que la resolución se envió a la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la CCAA de Madrid el 13 de julio de 2017. A pesar de ello, la única prueba fehaciente de la entrada de la resolución en la CCAA es el sello de la Comunidad, que muestra que la resolución fue recibida el 6 de septiembre de 2017. La cuestión por determinar es la validez de esta fecha de entrada, dado que la notificación al interesado ocurrió el 28 de julio de 2017,

casi un mes después de la emisión de la resolución. A diferencia de lo que argumenta la parte contraria, aquí no se está hablando de una comunicación interadministrativa, sino de notificaciones que, según el *artículo 50 del RRVA*, son tratadas de manera similar.

Sostiene, asimismo, que no existe una regulación que indique a quién se debe notificar primero, y en este caso, aunque no hay constancia de cuándo se notificó al interesado, se sabe que la CCAA recibió la notificación el 13 de julio de 2017. El interesado solo tuvo conocimiento de la resolución el 4 de octubre de 2017, dentro del plazo legal. Y, añade, que no se puede presuponer un retraso culposo por parte de la CCAA en la recepción de la notificación, ni se puede atribuir negligencia al TEARM. La remisión de la resolución se realizó dentro de los plazos, y la CCAA certificó oficialmente la recepción. Por lo tanto, no hay infracción del principio de buena administración, ya que se tiene constancia fehaciente de la notificación formal a la CCAA, garantizando los derechos del interesado.

5. Los servicios jurídicos de la CAM acaban solicitando de la Sala que se pronuncie en semejantes términos que los propuestos por el abogado del Estado.

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con lo dispuesto en el *artículo 92.6 de la LJCA*, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 18 de octubre de 2024 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 21 de octubre de 2025 se designó magistrada ponente a la Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 2 de diciembre de 2025, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. La respuesta a las cuestiones de interés casacional apreciadas en el auto de admisión determina que debamos resolver si era o no extemporáneo un recurso de alzada presentado al amparo de lo dispuesto en el *artículo 241 LGT*, que faculta a los órganos de la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas en materia de su competencia, a impugnar ante el TEAC las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales.

Esto es lo que ha sucedido en el presente caso, en el que el director general de Tributos de la Comunidad de Madrid (CAM) presentó recurso de alzada contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) estimatoria de la reclamación económico-administrativa promovida por el contribuyente.

Tanto el TEAC como la Sala territorial de Madrid consideran que el recurso fue presentado en plazo, al computar el plazo de un mes para su interposición desde la fecha impresa de registro de entrada de la resolución en la CAM, y no desde una fecha anterior (documento informativo de uso interno expedido por el TEARM demostrativo

de que el acuerdo fue remitido a la CAM en una fecha anterior).

2. Mediante una interpretación conjunta de los *artículos 241.1 LGT*, y 50 RGRVA, en relación con el principio de buena administración, tal como nos pide el Auto de admisión, debemos determinar (i) si en el expediente administrativo debe constar justificación fehaciente de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados de la Comunidad Autónoma correspondiente para interponer el recurso de alzada ordinario; (ii) a quién incumbe la carga de la prueba de la notificación; y (iii) si, a falta de constancia fehaciente de la notificación formal a los órganos legitimados de la Comunidad Autónoma correspondiente, en el caso de indeterminación de la fecha exacta, juega en favor de la Administración el principio *pro actione*.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso.

Para la resolución del presente recurso conviene tener presente los hechos relevantes a tal efecto, y para ello partimos de los considerados en el FD 2º del auto de admisión, aunque lo fuera a efectos del trámite de admisión, a saber:

1.- Acuerdo de liquidación. Por Acuerdo del director general de Tributos de la CAM se estimó en parte el recurso de reposición formulado contra la comprobación de valores y liquidación provisional, ascendente a 257.500,39 euros, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Contra la liquidación, el contribuyente dedujo reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid.

3.- El 30 de junio de 2017 el TEARM estimó la expresada reclamación, por considerar que el procedimiento iniciado mediante declaración había caducado, careciendo de efectos interruptivos y señalando que el derecho a liquidar se había extinguido por prescripción el 25 de julio de 2015.

4.- En el expediente administrativo consta copia de dicha resolución con la siguiente impresión mecánica: "Nº de Registro: NUM003 Fecha: 6/09/2017 13:24. Registro de la D.G. de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego Destino Sección de Relación con los Tribunales".

5.- Interposición de recurso de alzada ordinario. El 4 de octubre de 2017, el director general de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la CAM interpuso recurso de alzada, al amparo del *artículo 241 LGT*. En él se alegaba que no se causaba indefensión alguna al obligado tributario por declarar la caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento en unidad de acto, concluyendo que no se había producido la caducidad del segundo procedimiento y que por tanto no había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar.

6.- Frente al recurso de alzada el contribuyente opuso la extemporaneidad, por lo que el TEAC solicitó a la Administración recurrente el complemento del expediente, que fue contestada en los siguientes términos:

« [...] *En contestación a su petición de fecha 24 de octubre de 2018, relativa a complemento del expediente remitido por el TEARM a este TEAC y en concreto "Copia autenticada del registro de salida hacia la CAM desde el TEARM de la notificación de la resolución recurrida, con el correspondiente acuse de recibo de*

entrada en la CAM de la misma, se ACUERDA Denegar la citada petición, ya que, de acuerdo con lo establecido, para el Recurso de Alzada, en el art. 61.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , ya se le dio plazo de puesta de manifiesto y alegaciones por parte del TEARM, plazo en el que tenía que haber realizado la petición ahora presentada, ante este TEAC [...]».

7.- El 28 de octubre de 2020 el TEAC dictó resolución en la que, rechazando la extemporaneidad aducida, desestimó el recurso de alzada.

8.- Interposición del recurso contencioso-administrativo. Los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 15/2021 ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

9.- En el curso del proceso contencioso-administrativo el aquí recurrente en casación, solicitó por otrosí, en el escrito de contestación a la demanda, el recibimiento el pleito a prueba, que habría de consistir en *"[...] la documental consistente en el requerimiento por la Sala a la Administración Tributaria de la CAM de la aportación al procedimiento de "Copia autenticada del registro de salida hacia la CAM desde el TEARM de la notificación de la resolución de 30 de junio de 2017 del TEARM de la Reclamación Económico Administrativa de 20 11 2104 nº NUM004, y copia autenticada del correspondiente registro de entrada en la CAM de la anterior notificación".*

10.- La Comunidad de Madrid cumplió el requerimiento de la Sala en los siguientes términos: *"[...] En contestación a su escrito de fecha 17/12/21 en el que se solicita "La aportación al procedimiento de copia autenticada de la resolución de 30 de junio de 2017 del TEARM de la Reclamación Económico Administrativa de 20/11/2014, nº NUM004 y copia autenticada del correspondiente registro de entrada en la CAM de la anterior notificación "adjunto se remite listado del período 10-01-2017 a 14-07-2017 enviado por el TEARM en el que figura en su página 6 el fallo correspondiente a la rea NUM004, así como copia del fallo en el que figura la fecha 06-09-2017 como fecha de recepción por el Registro de la CAM del mismo, con no de registro NUM003 ".*

TERCERO.- La *ratio decidendi* de la sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia de instancia, en lo relativo a la extemporaneidad del recurso de alzada, se contiene en el FD 3º, del siguiente tenor literal:

«[...] La resolución del TEAC da por buena la interposición del recurso de alzada en plazo en su fundamento tercero, dando la resolución del TEAR por notificada el 6 de Septiembre de 2017, según sello de registro de la CAM, interponiendo el recurso el 4 de Octubre de 2017.

La codemandada cuestiona sin embargo la realidad de las fechas citadas, y por ello solicitó que se remitiera copia autenticada del registro de salida hacia la CAM desde el TEAR, solicitud, que tal y como denuncia la recurrente no se ha cumplido en sus propios términos, remitiendo una suerte de documento informativo de uso interno,

muy impreciso por lo demás, (notificaciones entre el 10 de Julio y el 14 de Julio) que no acredita debidamente los extremos solicitados por la codemandada.

Llegados a este punto, resulta claro, que el TEAR no notificó la resolución en forma, y con el rigor que es exigible a un acto como el que nos ocupa, realizando una suerte de comunicación interna y no una de notificación.

Al igual que sucede en los supuestos ya abordados por la Sección en los que se ha reprochado la demora en la notificación de resoluciones del TEAC/TEAR a la Comunidad de Madrid a los efectos de iniciar cómputo para retroacción de actuaciones, que parece se realiza también con escaso rigor, dejando en ocasiones una resolución meses sin notificar, entendemos que los efectos de la irregular conducta de los órganos de revisión económico administrativos, en perjuicio del contribuyente, o de distinta Administración, debe ser valorada en cada caso, lo que hemos hecho con distintos resultados, tratando de resolver en equidad la tesitura en la que nos coloca la irregular actuación de los órganos económico- administrativos en este concreto trámite cuyo rigor, insistimos, claramente se está descuidando.

Pues bien, en el presente caso, si bien la cuestión es muy dudosa, nos inclinamos en una interpretación pro actione por entender que se puede dar por buena la única fecha que nos consta acreditada de recepción de 6 de Septiembre, dado que los plazos que se nos informan de emisión y recepción de envío no son excesivos, estando además el mes de Agosto en el lapso temporal considerado».

Esta sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Marco normativo

1. El auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las siguientes:

El artículo 241 LGT , según el cual:

«1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

[...]

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia».

2. Por su parte, y como normativa reglamentaria de aplicación, el artículo 50.1 del RGRVA establece que:

«Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los

interesados.

Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina según lo previsto en los artículos 241 , 242 , 243 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ».

3. Además de estas normas, el auto de admisión cita el *artículo 9.3 de la CE* , que garantiza la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, y el *artículo 103 CE* , cuyos mandatos tienen su reflejo en el *artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público* , conforme al cual:

«Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: [...]

d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional [...]».

QUINTO.- El criterio de la Sala.

1. En palabras del auto de admisión, el presente recurso encierra un verdadero problema jurídico, inédito para la jurisprudencia, que ha de analizarse a la vista de los hechos probados de la sentencia recurrida. La Sala de Madrid se decanta por entender que hubo notificación a la CAM tomando como base el sello de entrada del acuerdo del TEARM en el registro de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego, con destino a la Sección de Relación con los Tribunales, cuando en el periodo de prueba aportó un documento informativo de uso interno, muy impreciso por lo demás -dice la sentencia-, que hace referencia general a las notificaciones enviadas entre el 10 de julio y el 14 de julio de 2017.

2. Partiendo de que, conforme a lo dispuesto en el *artículo 241.1 LGT* , el plazo para interponer el recurso de alzada impropio es de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones, las fechas que se barajan a efectos de comprobar si el recurso interpuesto por la CAM fue presentado dentro de plazo, son las siguientes:

(i) El acuerdo del TEARM frente al cual se interpuso el recurso de alzada es de fecha 30 de junio de 2017.

(ii) Este acuerdo fue notificado al interesado el día 28 de julio de 2017.

(iii) El mismo acuerdo fue remitido a la CAM entre los días 10 y 14 de Julio, según un documento informativo de uso interno expedido por el TEARM.

(iv) En la copia del acuerdo remitido a la CAM consta una impresión mecánica

de registro de entrada en la D.G. de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego Destino Sección de Relación con los Tribunales, con la fecha de 6 de septiembre de 2017.

(v) El recurso de alzada se interpuso el día 4 de octubre de 2017.

3. Si atendiésemos, únicamente, a estos dos últimos datos temporales, y a falta de suspicacias sobre la realidad del penúltimo, podríamos coincidir con la sentencia de instancia en que el recurso de alzada presentado por la CAM lo fue dentro de plazo. Pero no lo haríamos por aproximación de fechas, ni por aplicación del principio *pro actione*, sino por la inexistencia de otros datos que permitiesen dudar de ese extremo.

No es este el caso, en el que contamos con otros elementos que sí permiten descartar el día 6 de septiembre de 2017 como *dies a quo* en el cómputo del plazo mensual para la interposición del recurso. Uno de esos elementos es la aportación por el TEARM de un documento informativo de uso interno, del que ya podemos extraer un dato que la sentencia de instancia considera probado: que el TEARM no notificó en forma la resolución a la CAM, realizando una suerte de comunicación interna; y que, según ese documento, la comunicación de distintas resoluciones del TEARM a la CAM, entre ellas la aquí litigiosa, se produjo entre los días 10 y 14 de Julio, cuya imprecisión, unida a la falta de notificación en forma, lejos de perjudicar al recurrente, debe de favorecerle, por las razones que pasamos a exponer.

4. El propio abogado del Estado insiste en su escrito de oposición en que el acuerdo del TEARM fue remitido al CAM el día 13 de julio de 2017, dentro del plazo máximo de 10 días previsto en el *artículo 40.2 de la Ley 39/2015*. Ahora bien, tanto el abogado del Estado como los servicios jurídicos de la CAM restan importancia a esta fecha, para concedérsela a la del 6 de septiembre, que según certificó la CAM, se corresponde con la fecha de entrada de la resolución del TEARM en esa Administración autonómica.

5. No podemos traer aquí la doctrina fijada en la *STS de 17 de junio de 2021* (ECLI:ES:TS:2021:2636), al no responder a una situación idéntica a la que estamos analizando. Pero sí podemos traer los argumentos en los que se apoya. Destacamos, en primer lugar, la calificación que hace esta Sala de los recursos de alzada impropios como un "privilegio de la Administración". En este sentido, la *sentencia de 17 de junio de 2021* sostiene que el recurso de alzada impropio:

«[...] *afecta de lleno a los derechos de los ciudadanos (a los que se priva del carácter favorable para ellos de la cosa juzgada administrativa, en su favor, creada en la resolución del TEAR estimatoria, enervando su validez y eficacia mediante una especie de autorrecurso).*

Como prerrogativa irritante y descompensada que es, en la medida en que, además, pospone, incluso neutraliza, el acceso a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos, ha de ser vista con cierta cautela, incluso con recelo, a fin de evitar que la Administración, en el seno de una concesión legal exorbitante y privilegiada -la de corregir sin atenderse a las rigurosas reglas de la revisión de oficio el criterio que no le agrada de los órganos revisores propiamente administrativos (...), elija además a placer la fecha que le convenga bien para aparentar una notificación de la que no hay constancia directa, solo con indicar la que bien le encaje a posteriori con el plazo legal. Estamos, en suma, ante un recurso (de alzada, dice la ley) ordinario que, además, incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva».

Si estos argumentos sirvieron para rechazar como *dies a quo* la fecha de registro de entrada del acuerdo de un TEA ante el órgano administrativo recurrente en alzada, por haberse demostrado el conocimiento previo de la resolución, a la misma conclusión podemos llegar en el presente caso, en el que, pese a que la comunicación dirigida por el TEARM al CAM en el mes de julio de 2017 no constituye una notificación "formal", sí quedó demostrado que en el mes de julio, y desde luego antes del día 14 de julio de ese año, el acuerdo del TEARM se remitió al CAM. Este dato permite presumir razonablemente, a falta de otros que impidan creer lo contrario, que el acuerdo del TEARM fue recepcionado o tuvo entrada en la CAM en lo que restaba del mes de julio, o al menos a lo largo del mes de agosto, mes hábil conforme a lo dispuesto en el *artículo 30 de la Ley 39/2015*.

6. Otro elemento a considerar es que el día 28 de julio de 2017 se notificó al interesado el acuerdo del TEARM sin que aparezca en el expediente ningún dato que pudiese justificar una notificación a la CAM en un momento posterior, teniendo en cuenta dos circunstancias: (i) la primera, que en el listado de las 335 resoluciones que fueron comunicadas por el TEARM, las más antiguas son de 13 de junio, y las más modernas, de 30 de junio. Y (ii) la segunda, que las Administraciones Públicas están obligadas a relacionarse entre sí -así como con sus órganos, organismos públicos y entidades vinculados o dependientes- a través de medios electrónicos (*artículo 3.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público*), lo que dota al sistema de notificaciones de una mayor agilidad y rapidez, sin merma de las garantías adecuadas a la naturaleza y circunstancias de los distintos trámites y actuaciones electrónicas.

7. Cuando el abogado del Estado en su escrito de oposición alega que no puede imputarse al TEARM el posible retraso de la CAM -de unas semanas solamente, dice-, en registrar oficialmente la entrada de su resolución, primero, está admitiendo ese posible retraso en el registro oficial de la entrada, y, segundo, está minimizando sus efectos, cuando de lo que aquí se trata es de comprobar el cumplimiento de un plazo para presentar un recurso. En esta tarea de comprobación no debe admitirse flexibilidad alguna por el hecho de que en la comunicación del TEARM, enviada a mediados del mes de julio, se incluyesen 335 resoluciones, o por el hecho de que en el periodo temporal entre esa fecha y la del sello de entrada en la CAM mediase el mes de agosto en el que se produce una (no tan notoria) reducción de personal al servicio de la Administración pública.

No podemos olvidar que la determinación de los plazos en la interposición de recursos revierte en la seguridad jurídica que demanda su cumplimiento, convirtiéndose en una cuestión de orden público procedimental, sobre todo en este caso en el que, en palabras de *esta Sala (sentencia de 17 de junio de 2021)*, el recurso de alzada impropio incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva.

8. La comunicación masiva de resoluciones, o la proximidad del periodo estival a la fecha de la notificación, son circunstancias completamente ajenas al reclamante en la vía económico-administrativa, y contrarias al principio de buena administración y, por tanto, al rigor con el que debe actuar una Administración Pública en estos casos, en los que, a quien se ha visto favorecido por el acuerdo de un TEA no le va a ser indiferente la actuación de la Administración en el cumplimiento de los plazos y en su cómputo.

9. Conforme a lo dispuesto en el *artículo 56 (Relaciones interadministrativas e interorgánicas por medios electrónicos) del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo*, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos *"De acuerdo con lo previsto en el artículo 3.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, las Administraciones Públicas, en el ejercicio de sus competencias, estarán obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos entre sí y con sus órganos, organismos públicos y entidades vinculados o dependientes"*.

Como hemos adelantado, la no notificación en forma del acuerdo del TEARM a la CAM, es decir, de una Administración a otra Administración, no puede perjudicar al interesado que se ha visto favorecido por el acuerdo del TEA, cuando se tiene constancia de que el día 13 de julio este organismo remitió a la CAM el listado de varias resoluciones, entre las que se incluye la litigiosa. El espacio temporal comprendido entre esa fecha y la de registro de entrada (6 de septiembre siguiente) siembra una duda razonable sobre la certeza de que este día coincida con la fecha en la que la CAM recibió tal comunicación y, por tanto, de que hasta ese día no llegase a conocer el contenido de la resolución litigiosa. Esa duda razonable -la misma que ha tenido la Sala de Madrid *"si bien la cuestión es muy dudosa..."* -FD 4º de la sentencia-, no se puede resolver en contra del derecho del interesado a la firmeza del derecho subjetivo ganado en caso de ser considerado extemporáneo el recurso, como advierte el auto de admisión.

10. Pese a que no consta una notificación formal del acuerdo del TEARM no se puede dar por buena, a efectos de iniciar el cómputo del plazo para interponer el recurso de alzada, la fecha del registro de entrada estampado por la CAM. La Sala de Madrid la considera como *"la única fecha que nos consta acreditada de recepción"*, cuando, realmente, lo que acredita es la fecha en la que se registró la entrada de la resolución, pero no la fecha en la que fue recepcionada por la CAM. En el presente caso ambas fechas no pueden ser coincidentes teniendo en cuenta que el TEAR le remitió un mes y medio antes el listado de resoluciones entre las cuales, repetimos, se incluía la litigiosa.

11. Al no constar una notificación formal del acuerdo no consta fehacientemente la recepción o acceso por la Administración destinataria. Este es un requisito de validez de las notificaciones. De la misma manera que el *artículo 41 de la Ley 39/2015*, al regular las condiciones generales para la práctica de las notificaciones a los administrados, establece que, con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, entre otros extremos, este requisito es igualmente exigible cuando se trata de notificaciones entre Administraciones Públicas.

12. Sobre la base de los hechos expuestos, y en el marco de la controversia que enfrenta a las partes en este procedimiento (TEA, Comunidad autónoma destinataria del acuerdo del TEA, e interesado que se ha visto favorecido por él), son ambas Administraciones Públicas las que deben de poner remedio, y las que deben de responder ante situaciones como la que se presenta en este recurso de casación.

El hecho de que de esa relación triangular formen parte dos Administraciones Públicas con distinta personalidad jurídica, y de que el origen del problema esté en la falta de notificación formal atribuible al TEAR, no determina que debamos admitir

como fecha que sirva de inicio en el cómputo del plazo para interponer recurso de alzada, la de registro de entrada del acuerdo en la CAM. Esta solución, en casos como el presente, en el que, pese a no existir una notificación formal sí consta una comunicación o remisión, muy anterior en el tiempo, del listado que incluía el acuerdo litigioso, colocaría la Administración destinataria en la cómoda situación de escoger la fecha de registro de entrada de ese acuerdo, en detrimento de la seguridad jurídica que demandan estas situaciones.

13. En definitiva, son ambas Administraciones Públicas (remisora y receptora) las que deben utilizar sistemas de comunicación que ofrezcan certeza a la fecha de recepción de los acuerdos de los TEA, garantizando con ello la seguridad jurídica que demanda, no solo el interés general, sino también el particular, en este caso, el del interesado favorecido por el acuerdo del TEA.

Entre esos sistemas está el empleo de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), y el empleo de mecanismos de interconexión entre Registros de las Administraciones Públicas. Estos sistemas potencian y favorecen las relaciones de colaboración y cooperación entre ellas, como dice la exposición de motivos del RD 203/2021, y por tanto potencian y favorecen otros principios que las Administraciones Públicas deben de respetar en su actuación: cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas (*artículo 3.1 k) de la Ley 40/2015*).

14. El reproche que se recoge en la sentencia de instancia sobre la demora en la notificación de resoluciones del TEAR a la CAM, dejando en ocasiones una resolución meses sin notificar, debe de ir acompañado del reproche que debe dirigirse a los órganos administrativos destinatarios de esas comunicaciones/notificaciones, que presumiblemente, y a juzgar por las circunstancias concurrentes, retrasan la fecha de registro de entrada. Las consecuencias de ese comportamiento no se pueden resolver en equidad para hacerlo, como hace la sentencia de instancia, en favor de quien actúa de una forma poco diligente y contraria al principio de buena administración.

15. La sentencia de instancia dice resolver en equidad sobre la base de que los plazos de emisión y recepción del envío del acuerdo del TEARM no son excesivos, y de que ha mediado el mes de agosto en ese lapso temporal.

Sin embargo, un periodo que supera más de 30 días hábiles (entre el 13 de julio y el 6 de septiembre) en una comunicación que ha de efectuarse dentro de la misma localidad (Madrid ciudad), resulta excesivo y desproporcionado, por mucho que en ese calendario aparezca el mes de agosto. El mes de agosto es hábil en ese periodo temporal y la Administración no lo puede eliminar del cómputo del plazo para la interposición del recurso de alzada a efectos de registrar la entrada de resoluciones que puedan no ser favorables a sus intereses; cuando además es la propia Administración la que aprovecha ese mes para notificar a los contribuyentes requerimientos de información, el inicio de procedimientos de inspección o de comprobación tributaria, etc, sin importar la mayor o menor disponibilidad del contribuyente para recibirlos.

16. La Sala de instancia dice resolver en equidad, pero con esta forma de proceder no alcanza la solución más justa y equitativa, sino que coloca al administrado en una situación de desventaja.

La base de su decisión ha sido la aplicación de un principio, el principio *pro actione*, que con carácter general, no puede jugar en favor de una Administración

Pública desde el momento en que su actuación está sometida a lo dispuesto en el *artículo 9.3 de la CE* , que garantiza la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos; y a lo dispuesto en el *artículo 103 CE* ; mandatos constitucionales que a su vez tienen su reflejo en el *artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público* , conforme al cual:

«Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: [...]

d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional [...]".

17. El proceso contencioso-administrativo debe de garantizar tanto la tutela judicial efectiva de derechos e intereses legítimos (*art. 24.1 CE*) como el control judicial de la actividad administrativa (*art. 106.1 CE*). Pero en el control judicial de la actividad administrativa el derecho a la tutela judicial efectiva no opera con la misma intensidad según la posición que ocupan las partes en el procedimiento.

En efecto, el principio *pro actione* es una manifestación más de la tutela judicial efectiva, y se presenta de forma plena, desde la perspectiva del derecho de acceso a la jurisdicción, cuando se trata de adoptar una decisión de inadmisión o de analizar los requisitos de los actos procesales, evitando obstáculos o trabas arbitrarias y desproporcionadas que impidan la efectividad de esa tutela judicial, garantizada constitucionalmente. El principio *pro actione* está vinculado al principio antiformalista que debe inspirar el examen de todas aquellas circunstancias que puedan impedir el acceso a la jurisdicción.

Ahora bien, si traemos a este análisis el principio de tutela judicial efectiva, el Tribunal Constitucional, *STC 175/2001, 26 de julio* (ECLI:ES:TC:2001:175), citada por las posteriores, *STC 206/2011, de 19 de diciembre* (ECLI:ES:TC:2011:206) y la *STC 142/2024, de 20 de noviembre* (ECLI:ES:TC:2024:142), se ha pronunciado en el sentido de que este derecho, como derecho fundamental, protege, antes que nada, a los individuos frente al poder.

En la temprana *STC 64/1988, de 12 de abril* , FJ 1 (citada en las posteriores *STC 56/2002, de 11 de marzo* -ECLI:ES:TC:2002:56-, y la *STC 205/2005, de 10 de octubre* - ECLI:ES:TC:2005:250 - el TC declaró que:

«[...]no se puede efectuar una íntegra traslación a las personas jurídicas de Derecho público de las doctrinas jurisprudenciales elaboradas en desarrollo del citado derecho fundamental en contemplación directa de derechos fundamentales de los ciudadanos". Esta distinción dentro del art. 24.1 CE entre la tutela judicial efectiva a las personas privadas y a las personas públicas se reitera en Sentencias posteriores (SSTC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 4 ; 91/1995, de 19 de junio , FJ 2). La misma distinción se contiene también en la STC 123/1996, de 8 de julio , FFJJ 3 y 4 [...]".

A partir de esta jurisprudencia constitucional, la *STC 175/2001* concluye que

sólo en supuestos excepcionales una organización jurídico pública disfruta -ante los órganos judiciales del Estado- del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Y, añade lo siguiente:

«[...]Ya hemos avanzado que, con carácter general, las personas públicas no son titulares del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Hay que tener en cuenta que es la falta de poder de cada individuo para imponer sus derechos e intereses -consecuencia necesaria del deber de respeto a los demás y de la paz social a que se refiere el art. 10.1 CE - la que dota al derecho a la tutela judicial efectiva de su carácter materialmente esencial o fundamental, en tanto necesario para la realización de los derechos e intereses de los particulares. Bien distinta es la situación cuando las personas públicas ejercen poderes exorbitantes y los órganos judiciales fiscalizan y consiguientemente limitan el alcance de aquellos poderes. En esos ámbitos de actuación administrativa es claro que las personas públicas no pueden invocar el art. 24.1 CE -ni servirse del amparo constitucional- para alzarse frente a los Jueces y Tribunales que, cumpliendo con lo previsto en el art. 106.1 CE, fiscalizan la actuación de los sujetos públicos. En este contexto debemos destacar también que cuando las personas públicas se alzan frente a los Jueces y Tribunales, lo que está en juego no es sólo la defensa del interés general atribuido a cada sujeto público sino, en última instancia, el orden normativo de distribución del poder. De esta manera, el derecho a la tutela judicial efectiva serviría -en los ámbitos a que venimos haciendo referencia- como instrumento para el correcto ejercicio del poder por los diferentes órganos del Estado. Y no hace falta insistir en la diferencia que, desde la perspectiva del amparo constitucional, existe entre garantizar a los particulares la realización de sus derechos e intereses por medio de los Jueces, y la garantía de un orden objetivo de poder que asegura la realización del interés general atribuido a las personas públicas incluso frente a los Jueces [...]».

18. El TC reconoce que las personas públicas son titulares del derecho de acceso al proceso. Y, como excepción, también tienen derecho a no sufrir indefensión en el proceso (art. 24.1 CE). Pero, como vemos, el derecho a la tutela judicial efectiva, y con él, el principio *pro actione* debe ser matizado en todos aquellos procesos en los que las personas públicas actúan amparadas por privilegios o prerrogativas, y no piden justicia como cualquier otro particular.

Una cosa es que, por una parte, la justicia constitucional haya reconocido legitimación de las Comunidades Autónomas para recurrir las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, dictadas en materia de actos de gestión tributaria de los tributos cedidos (STC 192/2000, de 13 de julio) -pues desde un punto de vista estrictamente constitucional, la interpretación contraria a la admisión de esa legitimación ha sido considerada lesiva de intereses más cualificados, en tanto que afecta a la distribución misma del poder" (SSTC 176/2002, FJ 5 ; y 201/2002 , FJ 4). Y por otra, que la normativa fiscal les reconozca la posibilidad de recurrir en alzada las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales. Y otra bien distinta es que puedan hacer valer el derecho a la tutela judicial efectiva, y que se aplique judicialmente el principio *pro actione* como manifestación de ese derecho, en un proceso en el que la Administración está haciendo valer la temporaneidad de un recurso que representa un verdadero privilegio frente al particular que ha vencido en la vía económico-administrativa.

19. En el contexto en el que ha surgido la presente controversia, no se

puede aplicar el principio *pro actione* en favor de quien está en condiciones (la CAM) de escoger la fecha de registro de entrada de un acuerdo cuya fecha de notificación formal no consta, pero sí la de remisión en un momento muy anterior a la que se registra como de entrada.

La aplicación del principio *pro actione* no puede arrojar un resultado que actúe en detrimento de quien se ve amparado por el principio de seguridad jurídica. En esta situación nos colocaríamos si admitimos como *dies a quo* en el cómputo del plazo para la interposición del recurso de alzada, el día 6 de septiembre de 2017, cuando hay otras fechas anteriores (13 de julio de 2017, fecha de remisión del acuerdo del TEARM a la CAM), que hacen presumir razonablemente una realidad contraria a la constatada en la impresión mecanográfica como registro de entrada de ese acuerdo en la Administración autonómica.

Como advierte el auto de admisión, la aplicación del principio *pro actione* operaría en contra del derecho del interesado a la firmeza del derecho subjetivo ganado en caso de ser considerado extemporáneo el recurso, máxime en el ámbito de un impuesto cedido y frente a una decisión de la Administración cedente, que retiene *ope legis* la facultad de revisión.

SEXTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

1. Corresponde a las Administraciones Públicas utilizar sistemas de comunicación entre ellas que ofrezcan certeza a la fecha de recepción de los acuerdos de los Tribunales económico-administrativos, garantizando la seguridad jurídica que demanda no solo el interés general, sino también el interesado favorecido por un acuerdo del tribunal económico-administrativo.

2. En el expediente administrativo debe de constar justificación fehaciente de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados de la Administración tributaria correspondiente para interponer el recurso de alzada ordinario.

3. Cuando se alegue la extemporaneidad del recurso de alzada, la carga de la prueba de la notificación incumbe tanto al Tribunal económico-administrativo que dictó la resolución, como al órgano legitimado para interponer el recurso.

4. A falta de constancia fehaciente de una notificación formal a la Administración tributaria de destino, no juega en favor de la Administración el principio *pro actione*, pues este principio operaría en contra del derecho del interesado a la firmeza del derecho subjetivo ganado en caso de ser considerado extemporáneo el recurso, máxime en el ámbito de un impuesto cedido y frente a una decisión de la Administración cedente, que retiene *ope legis* la facultad de revisión.

SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Por consiguiente, el recurso de casación ha de ser estimado, y la sentencia recurrida debe ser casada, lo que conlleva la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la

resolución del TEAC de 28 de octubre de 2020, por haberse interpuesto el recurso de alzada fuera de plazo; y la confirmación de la resolución del TEAR de Madrid de 30 de junio de 2017 dictada en la reclamación NUM002.

OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el *artículo 93.4 LJCA* , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora D.^a Elena Gutiérrez Pertejo en representación de D. Hipolito, contra la *sentencia dictada el día 22 de diciembre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso n.º 15/2021* ; sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del TEAC de 28 de octubre de 2020, por haberse interpuesto el recurso de alzada fuera de plazo; confirmando, en consecuencia, la resolución del TEAR de Madrid de 30 de junio de 2017 dictada en la reclamación NUM002.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo establecido en el *artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial* , en relación con el *artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil* , formula la Magistrada Excm.a Sra. Doña Sandra María González de Lara Mingo a la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2025, en el recurso de casación nº 2922/2023.

Desde máximo respeto y consideración al criterio mayoritario de mis compañeros, disiento de la argumentación de la sentencia mayoritaria, así como de su parte dispositiva, al considerar que el presente recurso de casación no debió prosperar

por las razones que, de forma sintética, se expresan a continuación.

(i) Para la resolución del recurso de casación debemos partir del extenso y completo relato de hechos probados recogidos en el auto de admisión de este recurso de casación y en la sentencia de la que discrepo.

(ii) De este relato se deduce que estamos en presencia de una **relación triangular** en la que están implicadas tres personas con personalidad jurídica diferenciada y con intereses propios distintos y todos ellos igualmente legítimos.

Por un lado, tenemos a la Administración General del Estado que es la titular del tributo cedido y autora del acto impugnado a través de sus órganos, el Tribunal Económico-Administrativo Regional y el Central.

Por otro lado, está la Comunidad Autónoma de Madrid, a quien se ha cedido el tributo, que defiende intereses cualificados que afectan a la distribución misma del poder territorial entre el Estado y las Comunidades Autónomas (*vid. STC 176/2002, de 9 de octubre de 2002* JF 5) y a la salvaguardar de su autonomía financiera.

Y, por último tenemos al contribuyente que defiende sus propios intereses económicos.

En el **vértice** de esta relación triangular se sitúa la Administración General del Estado porque es la que dicta y notifica la resolución del TEAR y quien resuelve el recurso de alzada ante el TEAC.

(iii) En el auto de admisión ya se puso de manifiesto que la cuestión planteaba un verdadero problema jurídico inédito para la jurisprudencia, porque *nuestras sentencias -Caso Anca y Caso Banco Santander- de 17 de junio de 2021 (rec. de casación núm. 6123/2019), de 18 de junio de 2021 (rec. de casación núm. 2188/2020), de 21 de junio de 2021 (rec. de casación núm. 6194/2019), de 19 de noviembre de 2020 (rec. de casación núm. 4911/2018) y 6 de octubre de 2022 (rec. de casación núm. 6727/2020)* abordan y resuelven un supuesto de hecho distinto donde se da una **relación dual vertical**, donde intervienen a dos personas, la Administración del Estado y el contribuyente, donde la Administración General del Estado está en la posición claramente superior.

En estas sentencias analizamos un supuesto de hecho donde el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interponía recurso de alzada ante el TEAC frente a una resolución del TEAR donde se alegó por el contribuyente la extemporaneidad del recurso entablado por el Director General. En estas sentencias cuyo criterio comparto plenamente se llegó la conclusión que el principio de personalidad única de la Administración General del Estado debía tenerse en cuenta a los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, siendo en este caso «suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme».

(iv) Sin embargo, creo que para resolver este recurso de casación deberíamos

haber tenido en cuenta que la *STC 176/2002* recuerda que el Tribunal Constitucional ha reconocido desde la perspectiva de salvaguarda de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, la legitimación de las Comunidades Autónomas para recurrir las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos dictadas en materia de actos de gestión tributaria de los tributos cedidos. En efecto, la *STC 192/2000, de 13 de julio*, reconoció que ciertamente «cualquier medida que el Estado adopte en relación con la financiación o los ingresos autonómicos 'afecta', desde un punto de vista general y en sentido lato, a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, o repercute o incide sobre ella», con lo que, en concreto, la revisión en vía administrativa de las actuaciones de las Comunidades Autónomas podría afectar, en principio, a ese ámbito de autonomía. Sin embargo, sostuvo que dicho ámbito de autonomía no resulta afectado «toda vez que las resoluciones de los órganos económico-administrativos del Estado son, según el art. 20.2 de la propia LOFCA, susceptibles de recurso contencioso-administrativo» (FJ 8). En consecuencia, el Tribunal Constitucional concluyó en la *STC 176/2002* que «admitir la falta de legitimación de las Comunidades Autónomas para impugnar las decisiones de un órgano administrativo incardinado en la Administración del Estado sería tanto como permitir un sistema de control por éste de la gestión de los impuestos cedidos que hiciesen aquéllas que, si no por sí mismo prohibido, sí lo estaría en la medida en que se convierta en un control contrario a los principios de autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas (*STC 192/2000, de 13 de julio*, FJ 5). Por tanto, podemos concluir, desde un punto de vista estrictamente constitucional, que la interpretación contraria a la admisión de la legitimación de las Comunidades Autónomas para impugnar las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos asumida por el órgano judicial al momento de dictar Sentencia -independientemente del problema que suscita desde el plano de la legalidad-, es lesiva de intereses más cualificados, en tanto que afecta a la distribución misma del poder territorial entre el Estado y las Comunidades Autónomas». (FJ 5).

(v) A la vista del criterio sentado por nuestro Tribunal Constitucional considero que los reparos con que nuestra sentencia de 17 de junio de 2021 (rec. de casación núm. 6123/2019) mira al recurso de alzada impropio cuando quien recurre es el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT calificándolo como privilegio, como una especie de *autorrecurso*, como «[...] prerrogativa irritante y descompensada que es, en la medida en que, además, pospone, incluso neutraliza, el acceso a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos, ha de ser vista con cierta cautela, incluso con recelo, a fin de evitar que la Administración, en el seno de una concesión legal exorbitante y privilegiada -la de corregir sin atenerse a las rigurosas reglas de la revisión de oficio el criterio que no le agrada de los órganos revisores propiamente administrativos (...), elija además a placer la fecha que le convenga bien para aparentar una notificación de la que no hay constancia directa, solo con indicar la que bien le encaje a posteriori con el plazo legal. Estamos, en suma, ante un recurso (de alzada, dice la ley) ordinario que, además, incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva», no son aplicables cuando quien recurre en alzada es la Comunidad Autónoma.

El diseño dibujado por nuestro Legislador que permite recurrir las resoluciones del TEAR en alzada a las Comunidades Autónomas tiene como objetivo salvaguardar la distribución misma del poder territorial entre el Estado y las Comunidades Autónomas y la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. No otorga ningún privilegio a las Comunidades Autónomas de necesaria interpretación restrictiva, sino que respeta nuestro modelo de reparto competencial constitucional.

(vi) La sentencia mayoritaria reconoce que el TEAR no cumplió con su obligación de notificar en forma a la Comunidad de Madrid su resolución, extremo con el que estoy totalmente de acuerdo, sin embargo, no comparto las consecuencias que se derivan de esa falta de notificación.

(vii) No puedo compartir las suspicacias de la sentencia mayoritaria hacía el registro informático de entrada de la Comunidad de Madrid en el que consta número de asiento y el 16 de septiembre de 2017 como fecha de entrada, tampoco comparto que exista una «duda razonable sobre la certeza de que este día coincida con la fecha en la que la CAM recibió tal comunicación».

Discrepo de que atender a los registros informáticos de entrada de una Comunidad Autónoma coloque «a la Administración destinataria en la cómoda situación de escoger la fecha de registro de entrada de ese acuerdo, en detrimento de la seguridad jurídica que demandan estas situaciones».

No puedo presumir como hace la sentencia mayoritaria que se haya retrasado la fecha de registro de entrada.

En las actuaciones consta que el 4 de octubre de 2017, el Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid interpuso recurso de alzada contra la resolución del TEAR de 30 de junio de 2017, al amparo del *artículo 241 LGT*, en el que se alega que no se causaba indefensión alguna al obligado tributario por declarar la caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento en unidad de acto, concluyendo que no se había producido la caducidad del segundo procedimiento y que por tanto no había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar.

En el expediente administrativo remitido por la Comunidad Autónoma de Madrid junto al recurso constaba a los folios 451 y siguientes en la parte superior de la copia de la resolución recurrida la siguiente impresión mecánica:

«Nº de Registro: **45/537581.9/17 Fecha: 16/09/2017** 13:24. Registro de la D.G. de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego Destino Sección de **Relación con los Tribunales**».

El Sr. Hipolito solicitó por otrosí, en el escrito de contestación a la demanda, el recibimiento el pleito a prueba, que habría de «[...] consistir en la documental consistente en el **requerimiento por la Sala a la Administración Tributaria de la CAM de la aportación al procedimiento de "Copia autenticada del registro de salida hacia la CAM desde el TEARM de la notificación de la resolución de 30 de junio de 2017 del TEARM** de la Reclamación Económico Administrativa de 20 11 2104 nº NUM002, y copia autenticada del correspondiente registro de entrada en la CAM de la anterior notificación».

La Comunidad de Madrid cumplió el requerimiento de la Sala en los siguientes términos:

«[...] En contestación a su escrito de fecha 17/12/21 en el que se solicita "La aportación al procedimiento de copia autenticada de la resolución de 30 de junio de 2017 del TEARM de la Reclamación Económico Administrativa de 20/11/2014, nº NUM002 y copia autenticada del correspondiente registro de entrada en la CAM de la anterior notificación "adjunto se remite listado del período 10-01-2017 a 14-07-2017 enviado por el TEARM en el que figura en su página 6 el fallo correspondiente a la rea

NUM002, así como copia del fallo en el que figura la **fecha 06-09-2017** como fecha de recepción por el Registro de la CAM del mismo, con **no de registro 45/537581.9/17»**.

Ante el incumplimiento del deber de notificación por parte del TEAR debió de aceptarse como acertadamente hizo la sentencia de instancia que la Comunidad de Madrid conoció la resolución del TEAR cuando tuvo entrada en sus dependencias.

La *sentencia de 17 de junio de 2021 (rec. de casación núm. 6123/2019)* y las que se siguen sí que aceptaron como momento para computar el plazo para interponer el recurso de alzada la fecha en la que entró la resolución en la Oficina de Relación con los Tribunales aceptando la validación mecánica. En este caso no se explica por qué no se acepta la fecha en la que según la validación mecánica la resolución del TEAR tuvo entrada en la D.G. de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego Destino Sección de Relación con los Tribunales.

(viii) Tampoco comparto las afirmaciones de la sentencia mayoritaria que sostiene que la falta de notificación de la resolución del TEAR a la Comunidad de Madrid «lejos de perjudicar al recurrente, debe de favorecerle».

En una situación triangular como la descrita considero que el incumplimiento por parte del TEAR de su obligación de notificar correctamente las resoluciones que dicta a las partes intervinientes en la reclamación no debe perjudicar ni favorecer a ninguna de ellas.

La Comunidad Autónoma y el contribuyente en este caso se sitúan en un plano de igualdad.

Por eso, en este caso debió seguirse nuestra jurisprudencia que determina que en los supuestos de notificación defectuosa el plazo para interponer los recursos se inicia desde que la parte se da por notificada o demuestra tener conocimiento de la resolución recurrida.

(ix) No puedo aceptar como hace la sentencia mayoritaria que el día de inicio del cómputo de un plazo se fije cuando la resolución administrativa sale del TEAR y no cuando se recibe por el interesado, sea éste la Comunidad de Madrid o el contribuyente.

En todos los casos analizados en las sentencias más arriba citadas el TEAR había remitido un listado de las resoluciones que notificaba a los Directores de los Departamentos legitimados para interponer el recurso de alzada. Se tenía constancia de la fecha salida del TEAR, pero no de la fecha llegada a los Directores. Hasta el día de la fecha no sabemos a través de ninguno de los recursos de casación que hemos resuelto, una vez que el listado sale del TEAR cómo y quién lleva estas resoluciones a los órganos legitimados para interponer el recurso. Es una incógnita.

En las sentencias citadas más arriba se fijó como doctrina que efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

Ese criterio es el que debimos aplicar.

No comparto que ambas Administraciones Públicas deban poner remedio a esta situación, la obligación de notificar correctamente incumbía en este caso a la Administración General del Estado, y, es el TEAR quien debe decidir con libertad de criterio cómo realiza las notificaciones, pero, asegurando la constancia en el expediente administrativo de esa notificación. La Administración General del Estado ha incumplido claramente la obligación que le incumbe.

La Comunidad de Madrid tiene un sistema de registro de entrada con validación mecánica que no ha sido aceptado por la sentencia de la que discrepo. No sé qué más se le podía exigir a la Comunidad de Madrid.

(x) La seguridad jurídica es un principio fundamental de todo Estado Democrático de Derecho, pero, este principio no solo protege al contribuyente también ampara a la Comunidad de Madrid cuando defiende intereses cualificados que afectan a la distribución misma del poder territorial entre el Estado y las Comunidades Autónomas y a la salvaguardar de su autonomía financiera.

(xi) En conclusión creo que se ha hecho una interpretación de la legalidad contraria al principio de igualdad, rigurosa y desproporcionada, a la par que contraria al orden competencial constitucional.

Madrid, en la misma fecha que la sentencia de la que se discrepa.