

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082953

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 872/2021, de 17 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6123/2019

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Recurso de alzada ordinario. Extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de la AEAT. La cuestión planteada se refiere a cuándo debe entenderse que un órgano administrativo dado -que no es una Administración pública ni ostenta personalidad jurídica propia-, debe entenderse que conoce una resolución de la propia Administración, a efectos de determinar el inicio del plazo para recurrir esa resolución ante otro órgano administrativo superior. Estamos ante un recurso (de alzada, dice la ley) ordinario que, además, incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva, por lo que no se puede poner en tela de juicio la idea capital aquí de que el conocimiento de la ORT o, previamente, el de la Delegación de Hacienda, hace presumir sin posibilidad de prueba en contrario el de cualquier órgano de la misma administración pública, que no puede así ampararse en la ignorancia o desconocimiento del acto que se trata de recurrir sin quebrantar las más elementales exigencias de la buena fe, con el fin de prolongar los plazos, incluso de rehabilitarlos una vez consumidos. La legitimación activa de los órganos sólo puede ser interpretada como la legitimación de la AEAT, en este caso, no de sus órganos integrantes, que no dejan de ser centros de imputación, no entes autónomos. De no ser así, carecería por completo de sentido y razón que, en este proceso judicial, que trae causa de un procedimiento revisorio previo, se transformase la legitimación del órgano como tal en otra cualificadamente diferente, la legitimación de la Administración del Estado, única que como tal puede actuar en un proceso judicial, como centro de localización de intereses legítimos, de orden sustantivo y procesal, emanaciones del principio de personalidad jurídica -única- que ostentan como atributo servicial. El art. 50 RGRVA debe ser interpretado rectamente, no como lo hace la Administración, en el sentido de que las notificaciones, de un lado; y la legitimación de que habla el precepto, de otro, deben venir necesariamente referidas, no a órganos concretos y determinados -que no ostentan en sentido propio legitimación, ni sostienen por sí mismos intereses legítimos o propios- sino únicamente a la Administración de la que forman parte, bajo principios elementales de unidad y coordinación entre ellos, pues es ésta a la que la ley otorga, de un modo instrumental y servicial (art. 103 CE), la personalidad jurídica para la satisfacción de los fines públicos, a los que debe orientar su conducta. Ni el precepto lo señala expresamente como efecto propio, ni es admisible que de la exégesis de una norma reglamentaria quepa inferir, en contra de lo que acabamos de razonar, que únicamente es válido y eficaz, a efectos de cómputo del plazo impugnatorio del art. 241 LGT, el acto de notificación -aun aceptando el discutible término-, residenciado exclusivamente en el órgano llamado a sustentar la impugnación, de modo que las comunicaciones anteriores hechas a otros órganos o dependencias de la propia Administración carezcan por completo de toda virtualidad y eficacia, en tanto no fuera cumplimentada esa formalidad que solo se encuentra, aun implícitamente, en el reglamento, pero de modo disconforme con normas y principios superiores. La Sala se remite a la STS de 19 de noviembre de 2020, recurso n.º 4911/2018 (NFJ079807). Cabe establecer como doctrina jurisprudencial, la siguiente: 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, 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. El art. 50.1 (párr. segundo) RGRVA, es conforme con la CE y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella. El principio de buena administración inferido de los arts. 9.3 y 103 CE, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados órganos legitimados para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento. La

sentencia impugnada debe anularse por ser errónea al considerar tempestivamente interpuesto el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección, frente a una resolución que debió considerar firme e intangible. [Vid., ATS de 8 de octubre de 2020, recurso n.º 6123/2019 (NFJ079537) y SAN de 10 de junio de 2019, recurso n.º 709/2017 (NFJ074555) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 241 a 243.
RD 520/2005 (RGRVA), art. 50.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
Ley 40/2015 (LJSP), art. 3.
Constitución Española, arts. 9 y 103.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 872/2021

Fecha de sentencia: 17/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6123/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6123/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 872/2021

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6123/2019, interpuesto por el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de DOÑA Pura, contra la sentencia de 10 de junio de 2019, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 709/2017. Como parte recurrida ha comparecido la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 10 de junio de 2019, a que se acaba de hacer mención, en la que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 709/2017, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido D^a Pura representada por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 29 junio 2017 en materia de derivación de responsabilidad solidaria. Se imponen las costas a la parte recurrente [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de doña Pura, presentó escrito fechado el 24 de julio de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia a que se ha hecho referencia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, el citado procurador Sr. Rodríguez Nogueira identifica como normas infringidas el artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución (CE), puestos en conexión con el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC) y de la jurisprudencia sobre las reglas que rigen la carga de la prueba; el artículo 42.2, a) y 89 apartados 1 y 3 de la LGT, en relación con los artículos 25 y 31.3 de la CE y los artículos 31.1, 9.3, 103.1, 24.2, 25.1 de la propia CE, así como los artículos 6, 36 apartados 1 y 2, 41.1 y 42.2.a) LGT.

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de julio de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El procurador Sr. Rodríguez Nogueira en nombre de la recurrente Sra. Pura, ha comparecido el 1 de octubre de 2019;

y el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, lo ha hecho el 16 de octubre de 2019, dentro ambos del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 8 de octubre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar quiénes son 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, en la medida que la notificación de las resoluciones de las reclamaciones económico- administrativas que pretendan impugnarse a través de dichos recursos ha de practicarse a dichos "órganos legitimados" según el artículo 50 RGRVA.

Específicamente, dado que el momento en que se practique esa notificación constituye el dies a quo del plazo para interponer alguno de estos tres recursos, habrá que determinar si, a los efectos de considerar notificada la resolución de la reclamación económico-administrativa, susceptible de ser impugnada, será suficiente con la practicada a la Oficina de Relación con los Tribunales ("ORT") o al correspondiente departamento de la Administración, que habiendo dictado el acto tributario que fue objeto de revisión económico-administrativa en primera instancia, la reciba a los efectos de su ejecución o, por el contrario, el artículo 50 RGRVA exige, además, otra notificación, específicamente dirigida a los efectos de permitir su impugnación mediante alguno de los tres referidos recursos.

Asimismo, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y a los efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, se hayan interpuesto dentro de plazo, precisar si debe existir o no en el expediente administrativo, constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los "órganos legitimados" para interponerlos [...]"

2. Doña Pura, debidamente representada, interpuso recurso de casación mediante escrito de 18 de diciembre de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que: "[este Tribunal] acuerde estimar el presente recurso de casación y:

- (i) Revoque la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2019, recurso 709/2017 .
- (ii) Anule la Resolución TEAC por considerar que el Recurso de Alzada interpuesto por el Director fue interpuesto fuera de plazo y, en consecuencia, declare la firmeza de la Resolución TEARM.
- (iii) Condene a la Administración demanda a pagar las costas del presente procedimiento".

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, por escrito de 22 de marzo de 2021, formuló escrito de oposición, en el que, tras los trámites oportunos, solicita se dicte sentencia desestimatoria, que confirme la sentencia recurrida.

Quinto. Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda consideró que no era necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 8 de junio de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la Sala de instancia, mediante la sentencia aquí impugnada, ha interpretado correctamente el ordenamiento jurídico, al considerar que el recurso de alzada impropio suscitado por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT estaba interpuesto dentro del plazo legalmente establecido y, además, al decidir que la resolución del TEAC que resuelve el citado recurso es correcta, por apreciar que la responsabilidad solidaria derivada a la recurrente es conforme a Derecho.

Se nos pide en el auto de admisión que abordemos el análisis de varias cuestiones conexas que es preciso ordenar lógicamente, alterando al efecto el orden propuesto en el auto de admisión, que cabe resumir afirmando que lo que en realidad debemos resolver, a fin de establecer doctrina de alcance general a partir de este caso particular, es cuándo debe entenderse que un órgano administrativo dado -que no es una Administración pública ni ostenta personalidad jurídica propia-, debe entenderse que conoce una resolución de la propia Administración, a efectos de determinar el inicio del plazo para recurrir esa resolución ante otro órgano administrativo superior.

A tal fin, consideramos que lo esencial, partiendo de nuestra más reciente doctrina jurisprudencial, es examinar en un primer momento la cuestión, necesaria para establecer el plazo impugnatorio del art. 241 LGT, de la trascendencia y efectos para suponer el conocimiento cierto del acto que se pretende impugnar, cuando otros órganos de la misma Administración han conocido la fecha y contenido del acto desfavorable a aquélla contra el que se pretende alzar el órgano legitimado para ello.

A tal efecto, consideramos que la cuestión relativa a los órganos legitimados para adoptar iniciativas impugnatorias, no sólo el recurso de alzada impropia que nos ocupa, sino otros recursos ajenos al que se ahora se controvierte, como el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, es ajena a este proceso y no se puede respecto a ellos crear doctrina, que en todo caso queda desvinculada del asunto que debemos abordar, excepto en lo que atañe a la interpretación que se nos reclama sobre el artículo 50 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo - RGRVA-.

Segundo. *Referencia a los hechos acaecidos en el seno de la impugnación económico-administrativa, que no son objeto de controversia.*

Los hechos de relevancia para la comprensión de la controversia que late en este proceso, tal como los resume el propio auto de admisión, son los siguientes:

I. Actuaciones en la vía administrativa.

1º. El 17 de junio de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó acuerdo por el que se declaró a doña Pura responsable solidaria de las deudas tributarias de la entidad ANCA CORPORATE, SL, de conformidad con el artículo 42.2.a) de la LGT, fijándose el alcance de la responsabilidad derivada en el importe de 1.074.996,43 euros.

Previamente, el Juzgado de lo Mercantil número 6 de Madrid había dictado el 25 de marzo de 2011 auto declarado en concurso de acreedores a ANCA CORPORATE, S.L, que había entrado en fase de liquidación.

2º. Contra el citado acuerdo, notificado el 5 de julio de 2013, doña Pura interpuso la reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid.

3º. Dicha reclamación fue estimada por resolución de 28 de octubre de 2014.

El TEAR estimó la reclamación al considerar que la recurrente ni acudió ni votó en las Juntas Generales respectivas, sino que lo hizo su representante, el cual, al no constar un mandato imperativo, manifestó su propia voluntad respecto a la decisión del reparto de dividendos, por lo que en definitiva, en el expediente no estaba suficientemente acreditada, ni siquiera de modo indiciario, la concurrencia en la reclamante del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la derivación de responsabilidad, sin que el hecho de haber obtenido el dividendo fuera suficiente para tal procedencia, pues no basta para ello la mera condición de destinatario de los bienes.

4º. El 27 de febrero de 2015, la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid acordó la ejecución de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 28 de octubre de 2014, en dicha resolución consta expresamente "Fecha entrada en la ORT: 25/11/2014" (Archivo 1_DOCUMENTOS DEL 1 AL 119.pdf).

5º. El día 24 de marzo de 2015, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso de alzada ante el TEAC, en el que indicaba que la citada resolución le había sido notificada el día 6 de marzo de 2015 (Archivo 1_DOCUMENTOS DEL 1 AL 119.pdf).

A dicho recurso se acompañó copia de la comunicación efectuada el 6 de marzo de 2015, en la que se puede leer lo que parece la notificación de una resolución dirigida a otro contribuyente (Archivo 1_DOCUMENTOS DEL 1 AL 119.pdf):

"Tengo el honor de elevar a V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 26/10/2014 en la reclamación promovida por: GRANDES AREAS COMERCIALES DE ARAGON SA a los efectos establecidos en los artículos 241 , 242 y 243 de la Ley 58/03 de 17 de diciembre General Tributaria ".

6º. El 29 de junio de 2017, el TEAC dictó resolución que estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 28 de octubre de 2014, dictada en la reclamación nº NUM000.

Por un lado, el TEAC desestimó la alegación de la contribuyente relativa a la extemporaneidad del recurso entablado por el Director General, afirmando que la resolución del TEAR había sido notificada el día 6 de marzo de 2015.

Por otro lado, en cuanto al fondo del asunto, fundó la derivación de la responsabilidad en que, por unanimidad de los socios en las Juntas Generales de 30 de junio y 27 de noviembre de 2007, se aprobó la distribución definitiva del dividendo a cuenta, pagado en enero. La aprobación del dividendo por las Juntas Generales se produjo cuando la sociedad ya había recibido la contestación a la consulta tributaria, de fecha 19 de marzo de 2007, que indicaba sin lugar a dudas que la entidad debía tributar por el régimen general del Impuesto de Sociedades, por lo que, la aprobación definitiva del dividendo distribuido por todos los socios de ANCA CORPORATE se realizó con conocimiento de que la tributación realizada en el ejercicio 2007, y en los dos anteriores -a través del régimen de sociedades patrimoniales- era incorrecta. La resolución concluyó que todos los socios eran conocedores de la incorrecta tributación y de la deuda tributaria futura -que se iba a determinar si se iniciaban actuaciones inspectoras- y, sin embargo, a pesar de ello, la declarada responsable, a través de su representante, aprobó la distribución del dividendo, lo que llevaba consigo el consiguiente vaciamiento patrimonial de la deudora.

II. Actuaciones en la vía judicial.

1º. No conforme con dicha resolución del TEAC, doña Pura interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, a la que ya se ha hecho referencia suficiente.

En el escrito de demanda se alegó la extemporaneidad del recurso de alzada, aduciendo lo siguiente, que se transcribe literalmente en lo pertinente:

"[...] 44. Aunque la documentación obrante en el Expediente no permite determinar con exactitud el día de notificación de la Resolución del TEARM, sí permite deducir que no es cierto que dicha notificación tuviera lugar el 6 de marzo de 2015, como sostiene la Resolución del TEAC impugnada, o cuando menos que no fue entonces cuando se produjo la primera notificación. Así puede destacarse:

a) La Resolución del TEARM es de fecha 28 de octubre de 2014.

b) La Resolución del TEARM tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales ("ORT") el 25 de noviembre de 2014.

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dictó acuerdo de ejecución de la Resolución del TEARM el 27 de febrero de 2015.

c) Se adjunta como Documento nº 3 el Acuerdo de Ejecución. Dicho documento ya fue aportado en las alegaciones presentadas contra el Recurso de Alzada. No obstante, el mismo no consta en el Expediente.

d) El Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso el Recurso de Alzada el 24 de marzo de 2015.

45. Por tanto, si el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria adoptó un acuerdo de ejecución de la Resolución del TEARM el 27 de febrero de 2015, es obvio que tuvo conocimiento de dicha Resolución unos días o unas semanas antes. Por lo que debe rechazarse la pretensión de la Administración de considerar notificada la Resolución del TEARM el 6 de marzo de 2015, lo que nos aboca a concluir que el recurso de alzada interpuesto es extemporáneo".

2º. Por providencia de 5 de marzo de 2019, la Sala de instancia acordó librar oficio "al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid para que en relación con la reclamación nº NUM000 interpuesta por Dª Pura se aporte la certificación o acuse de recibo de entrada de la resolución de dicho Tribunal de fecha 28 de octubre de 2014 en la Oficina del Director de Departamento de Inspección y Tributaria".

3º. La Administración contestó al requerimiento el 25 de marzo de 2019 indicando "En contestación a su escrito de fecha 05-03-2019, que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal el día 19-03-2019, relativo a la reclamación de referencia interpuesta por D./Dña. Pura, se envía documentación solicitada referente a notificación realizada al Departamento de Inspección".

A dicho informe se acompañó un listado titulado "Notificaciones a Organismos" "Departamento de Inspección Financiera y Tributaria", en el que figura fecha de salida de 4 de marzo de 2015, manuscrito "se lleva en mano" en el que consta la reclamación NUM000, reclamante doña Pura. No consta fecha de entrada en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (En ningún caso es una notificación o acuse de recibo, que es lo que se requirió judicialmente al TEAC).

4º. La Audiencia Nacional dictó sentencia el 10 de junio de 2019, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo.

La ratio decidendi de la sentencia, en la que se da respuesta negativa a la pretensión de extemporaneidad se contiene en el fundamento de derecho tercero, con el siguiente tenor literal:

"[...] En el presente caso, se practicó una diligencia final de cuyo resultado se ha acreditado que el 4 marzo 2015 se notifica el fallo del TEAR al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Y a continuación del expediente surge que en fecha 20 marzo 2015 se remite el escrito de interposición del recurso de alzada ante el TEAC, por lo que no ha transcurrido el plazo de 1 mes previsto en el art. 241 LGT . También resulta que el TEAC mediante acuerdo de 30 abril 2015 pone a disposición del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria los expedientes de gestión y de reclamación y concede el plazo de 1 mes para formular alegaciones que se presentan el 20 mayo 2015. Por consiguiente, no es posible apreciar extemporaneidad en el recurso de alzada [...]"

Tercero. *Necesaria remisión, para resolver el presente recurso, a nuestra doctrina sobre la misma cuestión, establecida en la reciente sentencia de 19 de noviembre de 2020, dictada en el recurso nº 4911/2018 .*

En la expresada sentencia, dictada en relación también con una notificación efectuada a la AEAT, se dice lo siguiente, transcrito de forma literal:

"[...] Así, pues, lo relevante a los fines examinados será determinar qué debe entenderse a estos efectos por "registro del órgano competente para su ejecución".

Considera la Sala que la expresión contenida en el precepto debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un mes de referencia a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por las razones que seguidamente se exponen.

1. En primer lugar, atendiendo al principio de personalidad única de la Administración, cuya aplicación comporta que no resulte conforme distinguir entre la entrada en la ORT de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria Estatal. Y si bien es cierto que a los órganos referidos se les atribuyen funciones diferenciadas, no es menos cierto que en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública.

2. En segundo término, la interpretación pretendida por el abogado del Estado -en este caso, entrada en la Dependencia Regional de Inspección de Canarias que dictó la liquidación impugnada y anulada, coincidente además con la fecha de remisión por la ORT de la resolución- deja a "voluntad" de la Administración el cumplimiento del plazo referido, de forma que si dicho plazo solo empezase a contar cuando la resolución llega a conocimiento del concreto equipo que debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para su ejecución, se estaría permitiendo fraccionar el plazo en dos tramos: de un lado, el periodo de tiempo transcurrido desde que la resolución tiene entrada en la Administración tributaria hasta que la misma es remitida al citado órgano; y, de otro, el periodo de tiempo que dicho órgano tarda en dictar el acuerdo de ejecución, siendo así que ambos órganos pertenecen a la Administración tributaria.

3. Como tercer argumento, debe señalarse que la interpretación pretendida en el recurso resulta contraria al objetivo de la norma, que no es otro que garantizar el derecho del contribuyente a una buena Administración evitando que la ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos se retrase excesivamente en el tiempo.

En efecto, fijado un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos de fondo, bastaría para eludir su finalidad que el inicio del plazo para su ejecución quedase a voluntad de la Administración. Asimismo, la vulneración indicada se produciría si se permitiese excluir del cómputo del plazo previsto el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia Tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren dicha ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre reglamentariamente prevista.

4. En último término, por aplicación de la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.

Esta Sala, en su reciente sentencia de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de casación 4442/2018 , se ha pronunciado sobre el alcance del principio de buena administración afirmando lo siguiente:

"(...) es preciso tener presente lo dispuesto en art. 9.3 de la CE sobre el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por su parte el artículo 103 CE dispone que "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

Estos mandatos constitucionales tienen su reflejo, en lo que ahora interesa, 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 [...]"

Por último, en el ámbito de la Unión Europea, el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea número C 202, de 7 de junio de 2016, páginas 389 a 405) especifica que "[t]oda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable [...]"

[...] SÉPTIMO. *La doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.*

La jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala, ha abordado recientemente el principio de buena Administración en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, siendo relevante lo indicado, entre otras, en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. 2379/2015, ES:TS :2017:490), en cuyo fundamento jurídico tercero se afirma que "[...] el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aún cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados".

En la misma línea, la STS de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS :2017.1503), fundamento jurídico tercero, ha recogido en relación con el principio citado que "[...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente".

Por último, la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS :2017:4499) indicó, en su fundamento jurídico cuarto y respecto de un supuesto similar al que hoy nos ocupa, que "[...] no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013. Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003, establece (...) separación de funciones (...) pero, en modo alguno puede obviarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor", indicándose seguidamente que "[...] [a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el

derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas".

Conforme se ha expuesto, del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, a una resolución administrativa en plazo razonable, lo que conlleva que los derechos de los contribuyentes no pueden quedar al albur de un registro interno de la Administración tributaria, el del órgano competente para la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo, que, como expone la entidad recurrida, es opaco al contribuyente y está sujeto a las decisiones organizativas internas que se tomen en cada momento por los órganos rectores de la misma.

A estos fines resulta relevante destacar, como se expone en el escrito de oposición al recurso, que "...la materia en cuestión esté regulada por la Resolución de 21 diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que implica que todo el mecanismo relativo a la entrada en el registro del órgano competente para ejecutar, del que depende en definitiva la ejecución del nuevo acto, se encuentre regulado, no por una disposición de carácter general, sino por una mera resolución administrativa".

No parece compatible con el principio de buena administración que el inicio de un plazo para dictar un acto que afecta a los derechos de los ciudadanos sea el de un registro interno de la propia Administración, inaccesible a éstos y sujeto, en definitiva, a las modificaciones que decida en cada momento la propia Administración.

5. Conforme a lo expuesto, debe concluirse que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución del tribunal económico-administrativo [...]".

Cuarto. *Algunas consideraciones jurídicas sobre la doctrina creada, pertinentes al caso.*

1. Parece fundamental, en la comprensión íntegra de este asunto, una triple consideración, a partir de nuestra doctrina jurisprudencial más reciente y del principio de personalidad jurídica única de la Administración, de suerte que no cabe confundir los conceptos básicos de notificación y de comunicaciones entre órganos de la misma Administración, que son actos internos entre ellos y no participan de la naturaleza, garantías y derechos que la ley reserva para las notificaciones:

a) En primer lugar, que la AEAT acordó el 27 de febrero de 2015 la ejecución de la resolución dictada por el TEAR de Madrid el 28 de octubre de 2014, en la que consta expresamente "Fecha entrada en la ORT: 25/11/2014". Ello no sólo significa que la AEAT, como Administración institucional con personalidad jurídica propia en la que se integra el órgano concreto al que la ley habilita la competencia para recurrir -el Director del Departamento de Inspección-, ya conocía la resolución el 25 de noviembre de 2014 y, por tanto, pudo desde ese mismo momento impugnar la resolución adversa, sino que, además, la orden o mandato de ejecución de la resolución del TEAR de Madrid evidencia el reconocimiento administrativo sobre la firmeza de la resolución, favorable a los intereses de la Sra. Pura, que después se rehabilita a efectos de su impugnación, reconocimiento que por lo demás es determinante de su ejecución.

b) La entrada en la ORT había tenido lugar, previamente, el 25 de noviembre de 2014, lo que resulta indubitado y no ha sido contradicho. Las siglas ORT significan Oficina de Relación con los Tribunales y, por lo tanto, no puede ser inocuo ni irrelevante, sin faltar a las más elementales exigencias de la buena fe, suponer que la entrada de la comunicación en esa oficina -que se inserta también dentro de la AEAT, con una función y finalidad específica de relaciones con los Tribunales- tuviera lugar en esa fecha, con efectos para toda la Agencia, que es la persona jurídica, anterior incluso a la del acuerdo antes mencionado, por el que se ordena la ejecución. Negar conocimiento de lo que ya conoce la citada ORT constituye una infracción clamorosa e incomprensible del principio de buena administración y, en conexión con él, del de buena fe, incluso del de eficacia administrativa (art. 103 CE).

Aceptar lo contrario sería tanto como reivindicar una especie de derecho o excusa de un órgano administrativo para ocultar información a los demás de la misma organización, escamoteando lo que en él se conoce, así como el derecho de cualquier órgano, incluso directivo, de la misma Administración -que sirve, dice la Constitución, esto es, debe servir, los intereses generales, según el artículo 103 CE- de pretextar el desconocimiento de una resolución, solo porque no ha llegado en concreto a un órgano determinado dentro de esa organización, dotada, es de decir una vez más, de personalidad jurídica única.

c) La decisión de la Sala de instancia de acordar una diligencia final -para mejor proveer, en la terminología clásica-, diligencia de prueba que, como sabemos, es más soberana aún, en su adopción y en su resultado, que la

prueba procesal suscitada por las partes, no altera tales aseveraciones, pues en la marcha de esa prueba se prescinde por completo del criterio que venimos estableciendo, en el sentido de que se trata aquí, con esa prueba final de oficio tan laxamente cumplimentada por la Administración, de averiguar en qué fecha tuvo conocimiento de la resolución el Director del Departamento de Inspección, cuando lo decisivo y fundamental no es precisar esa concreta fecha sino, en un sentido más amplio, establecer cuándo se tuvo conocimiento del acto dentro de las dependencias de la AEAT, conocimiento, comunicación o notificación que se debió trasladar con presteza al competente para impugnarlo, otros órganos de la Administración, no en más de cinco meses, periodo que media entre la entrada de la comunicación en la ORT y la supuesta comunicación al Director del departamento, teniendo en cuenta que esa recepción en esta supone el inicio del cómputo del plazo para recurrir, que caduca igual que lo hace para los ciudadanos, no de otro modo distinto.

2. Luego volveremos con este tema, que es relevante dentro de la dogmática del recurso de casación.

Cabe decir al respecto, por reforzar lo indicado, que dentro de la mecánica procesal de dicha prueba o diligencia final, que habría sido innecesaria si se parte de la fecha en que ya ciertos órganos de la AEAT habían conocido de forma fehaciente la resolución susceptible de impugnación, lo que pidió la Sala de la Audiencia Nacional al TEAC era la aportación del certificado acreditativo del acuse de recibo de entrada de la resolución TEAR en la oficina del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Sin embargo, cabe tomar en consideración de que lo que se aportó a la Sala, con independencia de su valoración probatoria, no es un certificado ni un documento fehaciente del que haya dado fe un funcionario público responsable a partir de la verificación de sus archivos o datos oficiales, sino un papel anónimo que contenía un listado general, referido a una multiplicidad de actos de comunicaciones, con anotaciones a mano, en que figura la fecha de salida, pero no la de entrada. Es evidente y difícil de discutir que, en modo alguno, aceptaría la Administración una prueba cumplimentada con esa endeblez y desgana si se tratara de acreditar la interposición en plazo de una reclamación o recurso promovido por un particular, pese a que la fecha de notificación a estos suele constar con certeza.

3. En todo caso, resulta fundamental la idea de que esta posibilidad de recursos de alzada impropios - porque los promueve la propia Administración ante un órgano de la Administración- entraña, como hemos señalado de forma constante y reiterada, aun con evidente reconocimiento legal, un privilegio de la Administración que 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 atenerse a las rigurosas reglas de la revisión de oficio el criterio que no le agrada de los órganos revisores propiamente administrativos, integrados en la propia Administración recurrente-, 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.

En cualquier caso, lo procedente es seguir nuestra propia jurisprudencia y considerar que la entrada en un órgano de la AEAT cuya función típica, su razón de existir, es la comunicación con los Tribunales, equivale al conocimiento del acto comunicado a cualquier órgano perteneciente a esa Administración, impidiendo que la constancia creada con ella carezca por completo de efecto.

4. Además, el hecho de haberse ordenado la ejecución de la resolución del TEAR que luego se combate, por parte del Delegado de Hacienda, en fecha anterior, tampoco es un dato que pueda ser desconocido ni relativizado; ni del que pueda el órgano directivo concreto que se propone recurrir, pretextar ignorancia sobre su contenido y fecha. A tal respecto, si unos órganos no se ponen en contacto con otros y omiten la necesaria comunicación de lo que por razón de su cargo conocen, tal proceder negligente entraña una grave patología indebida del funcionamiento desde la perspectiva del principio de buena administración -y la buena fe- del que no puede obtener la Administración ventaja alguna, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non valet*).

5. No se puede compartir la alegación de la Abogada del Estado, aun brillantemente expuesta, en tanto sostiene que nuestra sentencia de 19 de noviembre de 2020, dictada en el recurso nº 4911/2018, no es aplicable al asunto que ahora nos ocupa, porque no es lo mismo el plazo para ejecutar una resolución que el plazo para interponer un recurso ni, al parecer, la notificación desencadenante de una y otra actuación es ontológicamente de la misma naturaleza y significación.

Sustancialmente, no hay diferencia entre el régimen de la comunicación en ambos ámbitos, si se tiene en cuenta que los argumentos de nuestra jurisprudencia abarcan, en realidad, el conjunto de la actividad de la Administración. Cuando se invoca el principio de personalidad jurídica única -que vincula a todos los órganos o

dependencias de la misma Administración y las agrupa bajo una única voluntad rectora y de actuación- o el de buena administración -que, básicamente, impide a la Administración aducir ignorancia de lo que, como tal, necesariamente sabe o debería razonablemente saber, es una premisa válida tanto para ejecutar las resoluciones administrativas (en las judiciales, además, interviene el conocimiento del AE como receptor de las resoluciones y fuente directa de conocimiento administrativo), como para interponer las reclamaciones y recursos.

Es más, si cabe apreciar, a efectos dialécticos, una diferencia entre ambas comunicaciones, lo sería con un efecto contrario al que predica la AE, porque en caso de ejecución administrativa, es posible admitir una necesidad añadida, una cautela de que la resolución llegue al órgano en cuestión, el llamado a la ejecución de la sentencia o resolución administrativa -al margen de lo dicho sobre la entrada en la AEAT-, puesto que ese órgano es el responsable de la ejecución y debe conocer qué se ha de ejecutar, cómo y cuándo -sin perjuicio de que el eventual conocimiento procesal del AE, en los casos en los que lo posea, supone ipso iure el de la Administración a la que legalmente representa y asiste, siguiendo con ello el mismo esquema que rige indefectiblemente con la representación de los particulares.

Estamos, en suma, ante un recurso (de alzada, dice la ley) ordinario que, además, incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva, por lo que no se puede poner en tela de juicio la idea capital aquí de que el conocimiento de la ORT o, previamente, el de la Delegación de Hacienda, hace presumir sin posibilidad de prueba en contrario el de cualquier órgano de la misma administración pública, que no puede así ampararse en la ignorancia o desconocimiento del acto que se trata de recurrir sin quebrantar las más elementales exigencias de la buena fe, con el fin de prolongar los plazos, incluso de rehabilitarlos una vez consumidos.

6. Cabe considerar que la respuesta ofrecida a esta pregunta engloba la de las demás y hace innecesario abordar las demás cuestiones, en especial la de la falta de legitimación -o la identificación de los órganos legitimados, que ninguna relación aparente guarda con los términos en que se ha trabado el debate, tanto en la instancia como en casación-, salvo lo que seguidamente diremos.

Quinto. *Examen e interpretación lógica, sistemática y finalista del artículo 50 del Reglamento general de revisión en vía administrativa, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo -RGRVA -, a los fines de este recurso.*

Hemos de analizar sucintamente el tenor del artículo 50.1 RGRVA y su conciliación con las normas y principios superiores que deben presidir su exégesis. Dice, textualmente, el mencionado precepto:

"Artículo 50. *Notificaciones.*

1. 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 "

Debemos recordar que, conforme a lo que ordena el artículo 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, "los Jueces y Tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa". Se impone, pues, por coherencia del sistema, antes de adoptar tan drástica medida, indagar la posibilidad de una interpretación conforme del precepto reglamentario con las normas y principios superiores a él en rango.

Por su parte, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, dispone en su artículo 3, en lo que a este asunto importa:

"*Principios generales.*

1. 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 (...).

2. Las Administraciones Públicas se relacionarán entre sí y con sus órganos, organismos públicos y entidades vinculados o dependientes a través de medios electrónicos, que aseguren la interoperabilidad y seguridad de los sistemas y soluciones adoptadas por cada una de ellas, garantizarán la protección de los datos de carácter personal, y facilitarán preferentemente la prestación conjunta de servicios a los interesados. (...).

4. Cada una de las Administraciones Públicas del artículo 2 actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única [...]."

Por su parte, en el ámbito de esta dualidad significativa entre administración (como ente o entidad) y órgano (como unidad competencial dentro de aquélla), elemental en Derecho Administrativo, el artículo 5 de la propia Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, se ocupa de estos últimos:

"Artículo 5. *Órganos administrativos.*

1. Tendrán la consideración de órganos administrativos las unidades administrativas a las que se les atribuyan funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo.

2. Corresponde a cada Administración Pública delimitar, en su respectivo ámbito competencial, las unidades administrativas que configuran los órganos administrativos propios de las especialidades derivadas de su organización".

A la vista de estos tradicionales y axiales principios administrativos, válidos para toda administración, es como ha de ser rectamente interpretado el art. 50 RGRVA, en tanto los conceptos de notificación y legitimación no son predicables, en un sentido propio y estricto, de los órganos como tales, sino de las Administraciones públicas, que son las que ostentan personalidad jurídica y, por ende, capacidad de obrar y procesal, posibilidad de mantener relaciones jurídicas con los administrados, obligarse, contratar, asumir obligaciones y responsabilidad y, a la postre, recurrir los actos jurídicos en la medida en que el ordenamiento jurídico lo permita.

La legitimación activa de los órganos, pues, pese a la dicción poco cuidadosa del reglamento, sólo puede ser interpretada como la legitimación de la AEAT, en este caso, no de sus órganos integrantes, que no dejan de ser centros de imputación, no entes autónomos, conforme al transcrito artículo 5 de la Ley 40/2015. De no ser así, carecería por completo de sentido y razón que, en este proceso judicial, que trae causa de un procedimiento revisorio previo, se transformase la legitimación del órgano como tal (que es lo sostenido aquí en el escrito de oposición, en una interpretación literalista del art. 50 RGRVA) en otra cualificadamente diferente, la legitimación de la Administración del Estado, única que como tal puede actuar en un proceso judicial, como centro de localización de intereses legítimos, de orden sustantivo y procesal, emanaciones del principio de personalidad jurídica -única- que ostentan como atributo servicial.

Además de ello, desde la perspectiva de la notificación de un órgano a otro, tampoco obedece el concepto a una técnica reglamentaria excesivamente depurada, si se atiende a lo establecido en el artículo 40 de la reiterada Ley 39/2015, a cuyo tenor:

"*Notificación.*

1. El órgano que dicte las resoluciones y actos administrativos los notificará a los interesados cuyos derechos e intereses sean afectados por aquéllos, en los términos previstos en los artículos siguientes", enunciado que viene seguido de los plazos, condiciones y efectos de la notificación, como acto reglado y formal en garantía de los derechos e intereses de los administrados, sin que quepa considerar, al respecto, que el régimen de comunicación entre órganos de la misma Administración obedezca al patrón conceptual y garantista de la notificación estatuida en el art. 40 de la Ley 39/2015.

Sentado todo lo anterior, el artículo 50 del RGRVA debe ser interpretado rectamente, no como lo hace la Administración, en el sentido de que las notificaciones, de un lado; y la legitimación de que habla el precepto, de otro, deben venir necesariamente referidas, no a órganos concretos y determinados -que no ostentan en sentido propio legitimación, ni sostienen por sí mismos intereses legítimos o propios- sino únicamente a la Administración de la que forman parte, bajo principios elementales de unidad y coordinación entre ellos, pues es ésta a la que la ley otorga, de un modo instrumental y servicial (nuevamente el art. 103 CE), la personalidad jurídica para la satisfacción de los fines públicos, a los que debe orientar su conducta.

Finalmente, ni el precepto lo señala expresamente como efecto propio, ni es admisible que de la exégesis de una norma reglamentaria quepa inferir, en contra de lo que acabamos de razonar, que únicamente es válido y eficaz, a efectos de cómputo del plazo impugnatorio del art. 241 LGT, el acto de notificación - aun aceptando el discutible término-, residenciado exclusivamente en el órgano llamado a sustentar la impugnación, de modo que las comunicaciones anteriores hechas a otros órganos o dependencias de la propia Administración carezcan por completo de toda virtualidad y eficacia, en tanto no fuera cumplimentada esa formalidad que solo se encuentra, aun implícitamente, en el reglamento, pero de modo disconforme con normas y principios superiores.

Sexto. *Una aclaración sobre la valoración de la prueba efectuada en la Audiencia Nacional sobre la fecha de notificación de la resolución del TEAR de Madrid al Director del Departamento de Inspección de la AEAT.*

Es preciso significar que, con la tesis en que se sustenta la doctrina que seguidamente vamos a establecer, no se corrige ni interfiere la valoración de la prueba llevada a cabo por la Sala sentenciadora, en esencia mediante la diligencia final practicada, de cuya realización, práctica y valoración hemos dado referencia bastante.

Al margen de la opinión que nos merezca esa valoración probatoria -que sólo es inaccesible a la fiscalización casacional bajo mínimas condiciones de normalidad, sin que haya cabida para valoraciones o apreciaciones fácticas extravagantes, ilógicas, arbitrarias o no fundadas en un proceso razonable de reflexión y motivación de su peso en la decisión, lo que decimos a título general, no por alusión a este asunto-, lo verdaderamente importante es que, aun partiendo a efectos de mera hipótesis o dialécticos de que esa prueba ha arrojado como resultado inamovible que 4 de marzo de 2015 tuvo lugar la notificación del fallo del TEAR al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, fecha que, tomada como dies a quo, arroja como resultado que el recurso de alzada fue deducido dentro de plazo, no por ello, sin discutir el hecho mismo, tal hecho nos obligue a seguir la conclusión obtenida.

Por tanto, aun suponiendo irrefutable esa apreciación, el factum intangible en casación se limita al conocimiento, fehaciente más o menos, que tuvo ese órgano destinatario de la comunicación recibida, pero no presupone, en modo alguno, que haya de estarse a esa concreta fecha (objeto de la prueba), prescindiendo de otras anteriores y de su relevancia para determinar, a la postre, qué fecha anterior puede jugar al respecto como dies a quo a efectos de impugnación y, en definitiva, si el recurso de alzada fue tempestivamente formalizado o no, cuestiones ambas de estricta interpretación jurídica y que, por ende, no colisionan en lo más mínimo con los hechos declarados o deducidos como probados en la sentencia impugnada.

Séptimo. *Doctrina jurisprudencial que se establece al efecto.*

A la vista de cuanto se ha dicho, cabe establecer como doctrina jurisprudencial, en este recurso de casación, la siguiente:

1) 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, 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.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3) El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados órganos legitimados para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento.

Octavo. *Aplicación al caso de la mencionada doctrina.*

Consecuencia necesaria de todo lo expuesto es que el recurso de casación debe ser estimado y la sentencia recurrida debe ser casada, por ser errónea al considerar tempestivamente interpuesto el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección, frente a una resolución que debió considerar firme e intangible.

La declaración de haber lugar al recurso de casación conlleva la estimación del recurso contencioso-administrativo, por ser firme la resolución del TEAR de Madrid, que por ese solo hecho recobra su validez y eficacia, al margen de su intrínseca legalidad, que no podemos examinar en este litigio.

Noveno.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto.

2º) Haber lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de DOÑA Pura , contra la sentencia de 10 de junio de 2019 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso ordinario nº 709/2017, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 709/2017 y declarar nulo el acuerdo del TEAC de 29 de junio de 2017, por haberse interpuesto fuera de plazo legal el recurso de alzada que en dicha resolución se decide, con declaración de firmeza de la resolución del TEAR de Madrid impugnada en dicho recurso.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.