Sobre los expedientes administrativos y la posibilidad de que la Administración complete el expediente de manera espontánea

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1350/2023, de 27 de octubre de 2023 (rec. 2490/2022)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: En estas líneas vamos a abordar la cuestión del expediente administrativo, su importancia y la obligación de la Administración a su remisión completa cuando se impugna una determinada actuación administrativa.

Para ello, haremos referencia a la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1.350/2023, de 27 de octubre de 2023. En ella, el Tribunal se pronuncia sobre si la Administración puede completar de forma espontánea el expediente, y afirma que no puede actuar de tal forma porque no existe una norma procedimental que lo ampare.

Palabras clave: procedimiento tributario; expediente; complemento; indefensión; igualdad de partes; Constitución Española; responsabilidad tributaria

I. ANTECEDENTES EN LA MATERIA

A la hora de entrar a impugnar un acto administrativo, tanto en la vía administrativa como en la contenciosa, resulta de vital importancia el análisis del expediente. Nuestros tribunales, con carácter general, son proclives a observar indefensión cuando nos encontramos ante un expediente incompleto.

Cabe destacar que son los propios tribunales económico-administrativos quienes observan los perjuicios que causa dicho defecto procedimental.

Por un lado, podemos destacar la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, TEAR, de la Comunidad Valenciana de 12 de enero de 2023 (n.º 46-08707-2021), en la que el contribuyente alegó que el expediente se encontraba incompleto al no obrar en el mismo el Acuerdo de Liquidación en el que la Administración fundamentaba su resolución. Así, el Tribunal señaló que «*corresponde a la Administración Tributaria acreditar los hechos que fundamentan su decisión y en este ámbito tiene una importancia fundamental el expediente administrativo como conjunto ordenado de documentos que reflejan el procedimiento a través del*

cual se formó la voluntad administrativa y que comprenderá todos los antecedentes, declaraciones y documentos que se tuvieron en cuenta para dictar el acto administrativo.»

También el TEAR de la Comunidad Valenciana, señaló en su resolución de 30 de septiembre de 2020 (n.º 46/8809/2017) que:

> ***«La falta de expediente priva materialmente al interesado de su derecho a la defensa y a este Tribunal de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada, lo que —****añadido a que es la Administración la que debe acreditar los elementos materiales y formales que permiten sostener su decisión, de acuerdo con el artículo 105 de la LGT, sin que el incumplimiento de este deber pueda perjudicar al reclamante, y a que este Tribunal tiene el deber inexcusable de resolver—,* ***determina que haya que concluir, conforme a los preceptos citados, declarando la improcedencia de acto impugnado****.»*

Y es que el Tribunal Económico Administrativo Central ya lleva años reiterando que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no constituye un mero defecto formal, sino un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Así lo apuntó en su resolución 00/2190/2013, de 22 de febrero de 2018.

> «Los Tribunales son proclives a reconocer una situación de indefensión de los contribuyentes cuando en los expedientes administrativos remitidos por la Administración no se encuentra la documentación completa del procedimiento»

Por otro lado, en materia de responsabilidad Tributaria, es notoria la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en relación con la documentación que debe obrar en el expediente en supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT). En este sentido, fijó en unificación de criterio en su resolución 00/07129/2021 de 17 de febrero de 2022 que deben obrar en el expediente administrativo todos aquellos documentos que acrediten el importe de la deuda que se persigue del obligado principal consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad, entre los que se encuentran:

- los documentos constituidos por las liquidaciones que se hubieran dictado en las actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos,
- los acuerdos de imposición de sanciones,
- los acuerdos de exigencia de los importes reducidos de éstas,
- las actuaciones del procedimiento ejecutivo derivadas de las liquidaciones y acuerdos señalados que hubieran determinado la exigencia de recargos e intereses,
- los acreditativos de pagos parciales que respecto de las liquidaciones y acuerdos señalados hubieran podido realizarse en período voluntario o en período ejecutivo,
- los acreditativos de las cantidades embargadas por la Administración en el procedimiento ejecutivo y,
- los que resultaran necesarios para justificar la no prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda perseguida del deudor principal.

II. CUESTIÓN PLANTEADA CON INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO

En el presente documento, y al hilo de lo comentado en relación con los expedientes administrativos, merece la pena resaltar la reciente sentencia de nuestro Alto Tribunal de 27 de octubre de 2023, n.º 1350/2023 (recurso 2490/2022) en relación con el complemento de expediente. En ella se planteaba la cuestión de si la Administración de manera espontánea puede completar en la vía económico-administrativa el expediente remitido al Tribunal, sin que ni el contribuyente ni el propio Tribunal le haya exigido dicho complemento.

En concreto, la cuestión que planteaba interés casacional era la de:

> *«Discernir si los artículos 237 de la Ley General Tributaria y 57 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 materia de revisión en vía administrativa, permiten a la Administración Tributaria la remisión espontánea del expediente administrativo no solicitado por el Tribunal Económico Administrativo y, si en su caso, si ese plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, sin perjuicio de la facultad del Tribunal Económico Administrativo de solicitar el complemento de oficio o a instancia de parte o si, por el contrario la Administración tributaria puede remitir al Tribunal Económico Administrativo por iniciativa propia, informe o expedientes complementarios, confiriéndosele una segunda oportunidad que no se le reconoce al obligado tributario cuando de reclamar el complemento de expediente se trata.»*

> «El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la posibilidad de que la Administración remita con carácter espontáneo un complemento de expediente sin que exista un requerimiento expreso por parte del Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia del interesado.»

En este caso, nos encontramos ante la impugnación de la sentencia de instancia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (TSJCYL), núm. 6/2022, de 18 de enero que desestimó el recurso núm. 160/2021, interpuesto por el contribuyente frente a la resolución del TEAR de Castilla y León de 28 de mayo de 2021, interpuesta a su vez, contra el acuerdo de 17 de octubre de 2018, por el que se declaraba a la reclamante como responsable solidaria de las obligaciones del deudor principal en virtud del artículo 42.1.a) LGT.

III. SUPUESTO DE HECHO ENJUICIADO

Como hemos expuesto, el acto impugnado se correspondía con un acuerdo de declaración de responsabilidad del art. 42.1.a) LGT.

En el escrito de alegaciones presentado por el reclamante ante el tribunal económico-administrativo regional, el responsable había argumentado la falta de acreditación de una actuación del deudor principal que hubiera interrumpido la prescripción, por falta de inclusión en el expediente de prueba de este extremo.

Tras la presentación del escrito de alegaciones por la parte reclamante, sin mediar requerimiento de la reclamante o del TEAR, la Administración amplió dicho expediente administrativo, aportando documentos tendentes a acreditar la interrupción del plazo de prescripción.

Como no podía ser de otro modo, la reclamante se opuso a dicha ampliación de expediente. En este sentido, señaló que:

- La parte reclamante nunca había solicitad la ampliación del expediente.

- El Tribunal tampoco había reclamado de oficio dicho complemento.
- En el escrito de alegaciones remitido tras el examen del expediente administrativo remitido inicialmente ya se aludía a la falta de inclusión en el expediente de cualquier actuación en relación con el deudor principal que hubiera interrumpido la prescripción.
- El TEAR no está obligado a requerir a la Administración la remisión de los documentos que pudieran integrar el expediente administrativo, ya que este no podía calificarse como incompleto, al menos desde un punto de vista material.

Sin embargo, el tribunal regional permitió dicho complemento y desestimó la reclamación interpuesta por el responsable.

Dicha resolución fue impugnada ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, quien en la sentencia de instancia señaló que no se produce una indefensión al contribuyente cuando la administración, de oficio, presenta un complemento de expediente ante el Tribunal Económico Administrativo, en la medida en que se dé traslado del mismo al reclamante y se le conceda un nuevo plazo para efectuar alegaciones.

El cometido del Alto Tribunal en este caso es el de indagar si hubo infracción del ordenamiento jurídico cuando la AEAT remitió ese complemento de expediente sin que nadie lo hubiera solicitado y, después, el TEARCYL lo aceptó, abriendo un posterior trámite de alegaciones para, finalmente, valorar su contenido a los efectos de rechazar la prescripción aducida y, en consecuencia, desestimar la reclamación económico-administrativa.

IV. RAZONAMIENTO JURÍDICO DEL TRIBUNAL SUPREMO

Podemos adelantar que, nuestro Tribunal Supremo en el recurso de casación planteado al respecto, contraviene el criterio del TSJCYL. En este sentido, en el Fundamento Jurídico Cuarto se hace especial hincapié al cumplimiento del procedimiento tributario y a la labor de los tribunales económico-administrativos como auténticos árbitros, *«no solo de la resolución final de la controversia, sino del procedimiento mismo que debe transitarse para su obtención.»*

De acuerdo con nuestro Alto Tribunal, la Administración está obligada a remitir el expediente administrativo íntegro y no es posible que por su propia iniciativa remita un complemento de expediente. Y es que, señala el Tribunal que, *«el actuar espontáneo de la Administración tributaria remitiendo un complemento de expediente sin que lo hubiera solicitado el órgano económico-administrativo, transcurrido el plazo de un mes, para la remisión del expediente, no se encuentra reconocido en la normativa procedimental.»*

De la normativa que regula este procedimiento, se desprende que solamente corresponde a los tribunales económico-administrativos decidir si procede o no el complemento de expediente, de oficio o a petición de un interesado. Como bien señala el Tribunal Supremo, son muchos los elementos que pueden resultar comprometidos por una incompleta o extemporánea remisión del expediente, comenzando por la propia regularidad procedimental.

Esto es porque no debe tratarse la revisión económico-administrativa como un procedimiento de partes, donde la Administración pueda ocupar la posición de interesado. Señala el Tribunal que, la separación funcional entre Administración tributaria activa y órgano económico administrativo, no otorga a esta la comisión de parte interesada en el procedimiento. La Administración no puede interponer reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los recursos especiales que puede interponer la misma.

Al respecto, resulta de especial interés hacer referencia al razonamiento que nos regala nuestro Alto Tribunal al respecto y que considero muy instructivo:

«La remisión de un complemento del expediente administrativo a voluntad de la propia Administración y

al margen de los condicionamientos expuestos, puede resultar letal para el mantenimiento del equilibrio que la normativa intenta preservar en el ámbito de la vía económico-administrativa, pudiéndose entender, a la postre como una respuesta o una contestación a las alegaciones del reclamante.

Es decir, el legislador no estructura el procedimiento económico administrativo de forma similar a la secuencia demanda/contestación. Sin embargo, de admitirse la remisión indiscriminada de eventuales complementos del expediente administrativo por iniciativa de la propia administración que hubiera dictado el acto sometido a revisión, sería posible alterar el devenir de la reclamación por la sola voluntad de esta.»

Señala que, ni los interesados ni la Administración autora del acto que se impugna pueden adoptar decisiones con inmediata repercusión en el ámbito procedimental que sean susceptibles de alterar su normal tramitación, pues las mismas solamente pueden ser adoptadas por el órgano económico-administrativo.

> «La revisión económico-administrativa no es un procedimiento donde existen dos partes enfrentadas, Administración y contribuyente, sino que es un procedimiento donde se revisa si la actuación administrativa ha sido procedente tanto por motivos formales como materiales»

En la sentencia comentada, el Tribunal otorga al expediente la importancia que merece, ya que el mismo se corresponde con la manifestación formal de la garantía reconocida constitucionalmente en favor del administrado en el artículo 105 letra c) de nuestra Constitución, que garantiza el derecho al procedimiento legalmente establecido y de la proscripción de la Administración de seguir un procedimiento distinto.

V. CONTESTACIÓN A LA CUESTIÓN CON INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO Y CONCLUSIONES

Por tanto, el Tribunal declara como doctrina en la resolución de su recurso de casación que:

- La Administración tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente completo en el plazo de un mes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 235 LGT.
- Este plazo de un mes tiene naturaleza preclusiva para la Administración tributaria, de manera que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados al Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte.

Aconsejo la lectura detallada de la sentencia aquí comentada, pues nos da una visión muy clara de la importancia de cumplir con el procedimiento administrativo y de que el expediente que se remita a la hora de enjuiciar una reclamación económico-administrativa esté completo.

> «Tras este relevante pronunciamiento de nuestro Tribunal Supremo, la Administración no podrá aportar complementos de expediente de manera espontánea, pues no existe una norma procedimental que avale tal actuación»

Este planteamiento que tan acertadamente recoge el Tribunal Supremo en su sentencia n.º 1350/2023, ya lo venimos defendiendo los que nos dedicamos al procedimiento tributario de manera incesable. Con estas líneas

quería animar a todos los lectores a que, a la hora de abordar una reclamación, siempre tengan presente que el análisis del expediente resulta vital a la hora de determinar la estrategia procesal a seguir. Y, puede sorprender gratamente a los reclamantes la posibilidad de éxito que se abre por un deficiente expediente administrativo.