

**No resulta posible la remisión espontánea por la Administración Tributaria de complementos al expediente inicialmente enviado y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico-Administrativo, de oficio o a instancia de parte**

Se plantea en el litigio si los arts. 237 de la LGT y 57 del Reglamento general que la desarrolla, en materia de revisión en vía administrativa, permiten a la Administración Tributaria la remisión espontánea del expediente administrativo no solicitada por el Tribunal Económico-Administrativo -TEA-, y, en su caso, si el plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración, sin perjuicio de la facultad del TEA de solicitar el complemento, de oficio o a instancia de parte; o si, por el contrario, la Administración Tributaria puede remitir al TEA por iniciativa propia, informes o expedientes complementarios, confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce al obligado tributario cuando de reclamar el complemento del expediente administrativo se trata.

Tal y como ha resuelto la Sala en una reciente sentencia en un asunto idéntico al presente, el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo al que se refiere el apartado tercero del art. 235 de la LGT, plazo que tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el TEA, de oficio o a instancia de parte.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.ª**

#### **SENTENCIA 1561/2023, DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2023**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3191/2022

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 24 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 3191/2022, interpuesto por la procuradora doña Nuria Serrada Llord, en representación de la mercantil SPORT MOVIL JULIAN, SL, contra la sentencia pronunciada el 4 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, en el recurso núm. 162/2021.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 4 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, que desestimó el recurso núm. 162/2021, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 28 de mayo de 2021, desestimatoria de las reclamaciones económicas acumuladas n.º 9/1075/2018 y 9/1104/2018 seguidas por la recurrente, la primera, contra los actos de gestión tributaria derivados del acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario, número de expediente 091855300094V, formulándose la segunda reclamación contra actos de recaudación, en concreto, contra el acuerdo de 17 de octubre de 2018, por el que se declara a la entidad Sport Móvil Julián S.L. responsable solidaria de las obligaciones tributarias de Agrofiaz S.A. como causante o colaborador activo en la realización de una infracción tributaria, en virtud del artículo 42.1 a) de la LGT, por importe total de 141.163,50 euros.

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

"FALLO: Desestimar el recurso contencioso administrativo n.º 162/2021 interpuesto por la mercantil SPORT MOVIL JULIAN S.L. representada por la Procuradora D.ª María Amelia Alonso García y defendida por el Letrado Don Juan Durán Barriga, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 28 de mayo de 2021, desestimando las reclamaciones económico-administrativas acumuladas n.º 9/1075/2018 y 9/1104/2018 reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, y en consecuencia, procede declarar que la resolución impugnada es conforme a derecho, y todo ello sin que proceda hacer especial condena en costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Nuria Serrada Llord, en representación de la mercantil Sport Móvil Julián, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos (i) los artículos 55.1 y 2 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 (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"] en relación con el artículo 236.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) el artículo 55.2 RGRVA en relación con los artículos 235.3 y 236.3 LGT y los artículos 24.2 y 9.3 de la Constitución Española ["CE"]; (iii) artículo 237.1 LGT; y (iv) el artículo 83.2 LGT y de la jurisprudencia contenida en las " Sentencias de los TSJs de Canarias número 129/2017, de 14 de marzo (recurso n.º 29/2016), Madrid, n.º. 24/2014, de 14 de enero (recurso n.º 1043/2010) y del propio TSJ de Castilla y León n.º 736/2020, de 1 de julio (recurso n.º 439/2019)". (sic).

2. La Sala de instancia, por auto de 25 de marzo de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la representación procesal de la mercantil Sport Móvil Julián, SL, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de noviembre de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 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 solicitada por el Tribunal Económico Administrativo y, 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, informes o expedientes complementarios, confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce al obligado tributario cuando de reclamar el complemento del expediente administrativo se trata.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 55.1 y 2 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.

3.2. El artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

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."

2. La procuradora doña Nuria Serrada Llord, en representación de la mercantil Sport Móvil Julián, SL, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 18 de enero de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras hacer un resumen de los antecedentes de hecho a tener en cuenta para la resolución de la cuestión planteada, alega que no existe previsión de que sea la propia AEAT la que pueda completar el expediente o enviar un "expediente complementario", siendo esto lo que ocurrió en el presente caso. Ese complemento no fue solicitado por el TEAR ni tampoco por el interesado, sino que fue enviado, al parecer espontáneamente meses después y cuando había sobradamente transcurrido el plazo para resolver que tenía el TEAR, por iniciativa de la AEAT.

A efectos de la aplicación del art. 57 del del RD 520/2005, aduce que: 1. Un expediente complementario no es una prueba. En el expediente administrativo se pueden practicar pruebas, pero el expediente administrativo no es, en sí mismo, una prueba en el proceso contencioso-administrativo. Lo mismo se puede decir del procedimiento económico-administrativo, pues el art. 236 LGT distingue claramente entre, por un lado, el expediente administrativo ( art. 236.1) y, por otro, las pruebas cuya práctica pueda solicitar el reclamante a la vista de dicho expediente (236.4) o practicarse de oficio ( art. 57.3 del RD 520/2005). El envío del expediente y la forma de completarlo en el procedimiento económico- administrativo se regula en los arts. 52 y 55 del RD 520/2005 respectivamente, de forma separada a la práctica de pruebas que se regula en el art. 57.

En segundo lugar, la remisión de un expediente complementario no puede considerarse equivalente a la emisión de un informe, puesto que un informe es un documento que contiene la opinión de la Administración en alguna materia relacionada con el procedimiento por parte de un órgano que tiene la competencia y cualificación técnica para emitirlo, con la finalidad de auxiliar al órgano que resuelve en la toma de su decisión y, de esta manera, garantizar su acierto y mejor fundamentación. No obstante, y aunque se aceptara tal equivalencia, se estaría infringiendo el art. 236.3 LGT que prevé que la remisión de informes por parte de la Administración tributaria se producirá a solicitud del Tribunal económico- administrativo (TEA en adelante) y nunca por iniciativa de la Administración tributaria.

Señala que el planteamiento de la recurrente no queda invalidado por la jurisprudencia que se invoca en la sentencia y considera que la Sala de instancia, al permitir el complemento del expediente remitido espontáneamente por la AEAT, está infringiendo, de un lado, el art. 55 del RD 520/2005, pues si lo hubiera aplicado no podría admitir un complemento de expediente a iniciativa de la AEAT, y de otro, está interpretando y aplicando erróneamente el art. 57 del mismo cuerpo legal y el art. 236.3 LGT e, igualmente, desnaturaliza el procedimiento económico-administrativo al permitir a la AEAT formular, en forma de informes o complementos de expediente, réplicas a la vista de las alegaciones de los interesados.

Añade que el Tribunal de instancia, al admitir el "expediente complementario" sobre la base del art. 57 del RD 520/2005, está infringiendo el art. 55.2 del RD 520/2005 desde la perspectiva de la falta de consideración del carácter preclusivo del trámite de remisión del expediente, lo que conlleva, a su vez, una vulneración de lo establecido en los arts. 235.3 y 236 LGT. Afirma que el respeto a este plazo preclusivo para la remisión del expediente es esencial para que se ejerza adecuadamente el derecho de defensa y para no romper la igualdad de armas en sede económico-administrativa. Asimismo, considera que una interpretación distinta a la aquí defendida, como la sostenida por la sentencia de instancia, es contraria a las más mínimas exigencias de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE) y conllevaría que la AEAT podría ampliar el expediente administrativo en cualquier momento que pueda considerar oportuno, incluso una vez practicadas todas las actuaciones del procedimiento económico-administrativo, e incluso una vez transcurrido el plazo que el TEA tenía para resolver que es, de hecho, lo que ha ocurrido en el supuesto que ahora nos ocupa. Esto supone una interpretación contraria al orden público del procedimiento económico-administrativo que, dada su naturaleza cuasi-jurisdiccional, debe ser observado con particular rigor.

Igualmente, esgrime que la sentencia impugnada infringe el artículo 237.1 LGT al confundir el plantear cuestiones jurídicas o de hecho no planteadas por los interesados, con la admisión de un "expediente complementario".

Finalmente, alega sobre la "[...] infracción del art. 83.2 LGT y de la jurisprudencia contenida en las Sentencias de los TSJs de Canarias número 129/2017, de 14 de marzo (recurso n.º 29/2016), Madrid, n.º. 24/2014, de 14 de enero (recurso n.º 1043/2010) y del propio TSJ de Castilla y León n.º 736/2020, de 1 de julio (recurso n.º 439/2019)". Afirma que los TSJs de diversas Comunidades Autónomas vienen a entender que la neutralidad del TEA se puede entender vulnerada en el caso en el que se pidan actuaciones complementarias de liquidación o actuaciones de complemento del expediente por parte del propio Tribunal con posterioridad a la formulación de alegaciones del contribuyente o sancionado y en su perjuicio.

En definitiva "[...] admitir un complemento de expediente remitido espontáneamente por la Administración tributaria para acreditar hechos perjudiciales al declarado responsable, fuera incluso del plazo que el TEA tenía para recurrir, tiene unos efectos totalmente equiparables e incluso más intensos que reclamar de oficio un complemento de expediente en perjuicio del obligado tributario, pues tanto en un caso como en el otro se está subsanando por el TEA la falta de acreditación de un hecho perjudicial para el administrado (en este caso el hecho interruptivo de la prescripción) y, en consecuencia, se está rompiendo la separación que debe existir entre órgano sancionador y órgano revisor y faltando a la neutralidad debida y a las reglas que rigen la carga de la prueba".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se fije la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos considerados vulnerados en el presente recurso de casación, procediendo su anulación. Y, en virtud de todo lo anterior, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida y, en consecuencia, anule la resolución del TEAR de Castilla y León de fecha 28 de mayo de

2021, que desestima las reclamaciones económico-administrativas n.º 09-1104-2018 y 09-1075-2018, interpuestas por SPORT MÓVIL JULIÁN S.L., y en consecuencia que se anule el acuerdo por el que se declara a nuestra representada, en procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria de sanción tributaria, responsable de las obligaciones tributarias de AGROFIAZ S.A., en condición de causante o colaboradora activa en la realización de una infracción tributaria, en virtud del art. 42.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante), por prescripción del derecho al cobro de la Agencia Tributaria".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y reconociendo las pretensiones formuladas en el apartado cuarto de este escrito".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 9 de marzo de 2023, en el que alega que la Administración tiene el deber, legalmente impuesto, de remitir al Tribunal Económico-Administrativo el expediente, y de remitirlo completo.

Funda su oposición al recurso de casación "[...] en que la recurrente basa sus alegaciones (así, preclusión del plazo, afectación del principio de igualdad de armas, etc.) en una concepción equivocada de la función del expediente en la revisión económico-administrativa y de la correlativa naturaleza del trámite de su remisión". Afirma que "[d]e manera similar a como sucede en el contencioso-administrativo, el expediente administrativo es una esencial fuente de conocimiento de los hechos (incluidos los hechos jurídicos y actos de los interesados y de la Administración) y acopio de los elementos de juicio que hagan posible y favorezcan que el órgano decisor dicte una resolución conforme a Derecho. Incluso cuando -en el contencioso- la Administración es parte, la remisión del expediente (del expediente completo) no es en modo alguno una facultad o derecho de ésta sino un deber legal de ineludible cumplimiento".

Sostiene que la Administración estaba obligada legalmente a remitir el expediente y que debía incorporar aquellos de los que derivan los actos tributarios correspondientes al deudor principal. Como sabemos, el expediente inicialmente remitido no contenía todos los documentos relevantes respecto de las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal, insuficiencia que fue advertida y subsanada mediante el posterior complemento. En ningún momento discute la recurrente que el complemento debiera formar parte del expediente remitido.

Afirma que "[...] estando la Administración obligada legalmente a remitir el expediente completo - porque éste es un elemento básico del procedimiento- el transcurso del plazo no extingue esa obligación, de modo que el expediente remitido tardíamente debe admitirse por exigirlo la ley -así como la subsanación de su inicial remisión incompleta-, sin que el Tribunal Económico-Administrativo pueda repelerlo".

Considera que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas y, en cuanto a la fijación de la interpretación de las normas concernidas ( art. 93.1 LJCA), su posición se resume en los términos siguientes:

"- Los artículos 235.3 y 236.1 de la LGT no es que permitan sino que imponen a la Administración Tributaria la remisión del expediente administrativo completo; en el caso de que el expediente se haya remitido incompleto y sea necesario añadir documentos para completarlo, la Administración no solo puede sino que debe remitirlos, en cualquier tiempo, sin necesidad de ser requerida para ello. Nada en los arts. 237 de la LGT y 57 del RGRVA impide u obstaculiza la anterior afirmación.

- El plazo de remisión del expediente no tiene naturaleza preclusiva pues, siendo plazo de cumplimiento de una obligación o deber legal, su transcurso no causa caducidad o pérdida algunas. La obligación subsiste y debe cumplirse.

- La Administración debe remitir al órgano económico-administrativo el expediente, entendiendo por tal la totalidad de los documentos que formen o deban formar parte de él; y esto debe hacerlo no "por iniciativa propia" sino en cumplimiento del art. 235.3 y concordantes de la LGT. Lo anterior no es predicable de documentos, por ejemplo "informes complementarios", que no formen ni deban formar parte del expediente. La emisión y remisión de informes está supeditada a que el Tribunal los solicite conforme al art. 57.2 del RGRVA".

Considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 13 de marzo de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 10 de julio de 2023, se designó ponente a la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 21 de noviembre de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, impugnada en casación y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en 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 solicitada por el Tribunal Económico Administrativo y, 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, informes o expedientes complementarios, confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce al obligado tributario cuando de reclamar el complemento del expediente administrativo se trata.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Acuerdo de derivación de responsabilidad.

Por acuerdo de 17 de octubre de 2018, se declaró a la entidad Sport Móvil Julián S.L., responsable solidaria de las obligaciones tributarias de la sociedad Agrofiáz, S.A., como causante o colaborador activo en la realización de una infracción tributaria, en virtud del artículo 42.1.a) de la LGT, por importe total de 141.163,50 euros.

2.2. Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 6 de noviembre de 2018 se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas n.º 09-01075-2018 y 09-1104-2018, la primera, contra los actos de gestión tributaria derivados del acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario, número de expediente 091855300094V, y la segunda reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad de 17 de octubre de 2018.

En los escritos presentados no se realizaron alegaciones, solicitando que se ordenara la reclamación de los expedientes administrativos y que fueran puestos de manifiesto para efectuar alegaciones y presentar prueba en su caso.

Mediante acuerdos de 20 y 22 de noviembre de 2018, el Tribunal Económico-Administrativo Regional puso de manifiesto los expedientes administrativos a la reclamante, a fin de que en el plazo de un mes pudiera tomar vista de los mismos y presentar alegaciones con aportación de las pruebas y documentos que estimara convenientes.

El 25 de enero de 2019, la entidad Sport Móvil Julián, S.L. presentó escrito de alegaciones, consistiendo éstas en:

1. Prescripción del derecho a exigir el pago por parte de la Agencia Tributaria.
2. Falta de acreditación del supuesto de hecho del artículo 42.1.a) de la LGT.
3. Falta de conformidad a derecho de la sanción impuesta a Agrofiaz S.A. por la emisión de facturas falsas.

Con fecha 22 de noviembre de 2019 se acordó poner nuevamente de manifiesto los expedientes administrativos a la reclamante, a fin de que en el plazo de un mes pudiera tomar vista de los mismos y presentar alegaciones con aportación de las pruebas y documentos que estimara convenientes.

En dicho acuerdo se indica:

"Con fecha 21/11/2019 se ha recibido en esta Sala ampliación del expediente de gestión en la reclamación de referencia, en consecuencia y de conformidad con lo dispuesto en el art. 55.4 del R.D. 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa, se ha acordado poner nuevamente de manifiesto [...]".

El 10 de diciembre de 2019, la entidad mercantil presentó nuevo escrito de alegaciones, consistiendo éstas en la improcedencia de la "nueva" puesta de manifiesto del expediente administrativo, señalando:

- que el declarante en ningún caso solicitó la ampliación del expediente;
- que tampoco consta que el Tribunal acordara de oficio dicho trámite en su debido momento;
- que en su escrito de alegaciones de 18 de enero de 2019 ya aludía a la falta en el expediente de cualquiera actuación en relación con AGROFIAZ SA, deudor principal, que hubiera interrumpido la prescripción y que el TEAR no estaba obligado a requerir a la Administración la remisión de los documentos que pudieran integrar el expediente administrativo, ya que éste no podía calificarse como incompleto, al menos desde el punto de vista material;
- que entiende que el expediente ya está completo y que se ratifica en su escrito de alegaciones de 25 de enero de 2019.

El 28 de mayo de 2021 el Tribunal Regional de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

2.3. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

La mercantil Sport Móvil Julián, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 162/2021 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"En el presente supuesto, al resolver acerca del complemento del expediente, el TEAR no ha dejado de resolver conforme al criterio del Tribunal Supremo antes señalado, en cuanto a los antecedentes que deben obrar en el expediente administrativo.

Por otra parte, el tribunal puede solicitar informes o acordar pruebas de oficio, por lo que la admisión del complemento del expediente no resulta contraria a la regulación de la reclamación económico-administrativa [...].

En el presente supuesto, el TEAR podría haber no tenido en cuenta el complemento del expediente administrativo y resolver la reclamación en los términos que pretende la parte actora. Ahora bien; la Sala considera que la admisión y consideración del complemento del expediente administrativo supone, como se verá, que se haya dictado una resolución que no contraviene el ordenamiento jurídico.

Por otra parte; el expediente administrativo completo, si no hubiera sido admitido y considerado por el TEAR, sí podría haber sido tenido en cuenta en un eventual recurso contencioso-administrativo de lesividad, pues, sin duda, la Administración hubiera aportado el expediente administrativo completo con este recurso.

La Sala considera, por lo expuesto, que el TEAR ha optado por resolver las cuestiones que plantea la reclamación económico-administrativa ajustándose al ordenamiento jurídico."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, núm. 1350/2023, de 27 de octubre, dictada en el recurso de casación 2490/2022.

Un litigio idéntico al presente, si bien interpuesto por otra sociedad declarada también responsable solidaria de las obligaciones tributarias de la mercantil Agrofiaz, SA, en virtud del art. 42.1.a) de la LGT, con el que comparte, además, la cuestión de interés casacional que ha de dirimirse, ha sido examinado en nuestra sentencia 1350/2023, de 27 de octubre de 2023 (rec. cas. 2490/2022). Dada la identidad de los argumentos expuestos por las partes, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora, pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

Buena prueba de la referida identidad es que el auto justifica -razonamiento jurídico quinto- que el recurso cuenta con interés casacional objetivo en los siguientes términos:

"Además, la cuestión suscitada en este recurso de casación ha dado lugar a la admisión a trámite, por esta Sección, en autos de 29 de septiembre y 20 de octubre de 2022 de los recursos de casación n.º 1596/2022 y 2490/2022, asuntos sustancialmente idénticos al que ahora se decide -aunque referido a otra mercantil- en el que los escritos de preparación son de igual contenido que el aquí presentado, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquellos autos se contiene".



Se dijo en la STS de 27 de octubre de 2023, cit, que ahora reiteramos:

"[...] CUARTO. - La posición de la Sala.

El marco normativo del que acabamos de dejar constancia muestra que, la vía económico-administrativa es un mecanismo de revisión de los actos y actuaciones tributarias de modo que, interpuesta la correspondiente reclamación, la Administración tributaria (en este caso, la AEAT), como autora del acto tributario impugnado, pasa a estar sometida a las potestades revisoras del órgano económico-administrativo.

A partir de esta proposición, cabe realizar una serie de consideraciones a fin de ir desgranando la solución a la cuestión de interés casacional y, en definitiva, al presente recurso de casación:

1.- Dado que los órganos económico-administrativos han de actuar con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias ( art. 228.1 LGT), el propio sistema de revisión reclama como premisa insoslayable la separación funcional entre la Administración tributaria responsable de la gestión, liquidación y recaudación (podríamos referirnos a ella como *Administración activa* ) y aquellos órganos económico-administrativos que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de la Administración activa y que, como en su día llegó a considerar la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartado 40, esa garantía de separación funcional confería a las instancias revisoras "la cualidad de tercero en relación con los servicios que habían adoptado la resolución objeto de la reclamación."

2.- Tal delimitación de competencias comporta la necesidad de su preservación de modo que, tras el inicio de la vía económico-administrativa, el órgano económico-administrativo -al que la ley habilita con potestades específicas de revisión-, se erija en auténtico árbitro, no solo de la resolución final de la controversia, sino del procedimiento mismo que debe transitarse para su obtención, sin perjuicio de que se reconozca al órgano administrativo que dictó el acto (es decir, a la Administración activa) cierto margen de decisión como, por ejemplo, anular total o parcialmente, en determinadas circunstancias, el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal económico-administrativo ( art 235.3 LGT).

3.- Ahora bien, la revisión económico-administrativa no es un procedimiento entre partes, donde la Administración activa ocupe la posición de interesado.

En efecto, esa separación funcional entre Administración tributaria activa y órgano económico-administrativa, no otorga a la primera la condición de parte del procedimiento económico-administrativo (como interesada) ni puede interponer reclamación económico-administrativa ( art. 232 LGT), sin perjuicio de la legitimación de determinados órganos para la interposición del recurso de alzada ordinario ( art 241 LGT), del recurso de anulación ( art. 241 bis LGT) del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ( art. 242 LGT) o del recurso extraordinario para la unificación de doctrina ( art. 243 LGT).

Además del reclamante, podrán intervenir otros interesados, pero la Administración activa carece de esa condición y su intervención durante la tramitación de la vía económico-administrativa se limita a aportar el expediente ( art 235.3 LGT) o su complemento ( art 236.1 LGT y art. 55 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa) sin posibilidad de hacer alegaciones, más allá del informe que puede acompañar al expediente ( art. 235.3 LGT) o el que le solicite el órgano económico administrativo ( art. 236.3 LGT), así como cumplimentar aquellas pruebas que acuerde el órgano económico administrativo, de oficio o a instancia del interesado (artículo 57.3 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa).

4.- Coincidimos con la abogacía del Estado en que la Administración tributaria, cuyo acto sea objeto de revisión económico-administrativa, tiene la obligación de remitir el expediente completo, esto es, de forma íntegra.

Ahora bien, no es menos cierto que debe hacerlo en tiempo y forma. Por eso, no podemos compartir las consecuencias del planteamiento del escrito de oposición que mantiene, en particular, que las normas reglamentarias no agotan todas las posibilidades, de manera que resulta posible que la Administración, *motu proprio*, cumpla, aunque sea fuera de plazo, el deber legal que le incumbe (el de remisión íntegra del expediente) del que no puede considerarse liberada.

Es cierto que la Administración, sometida a un procedimiento de revisión económico-administrativa, está obligada a remitir el expediente administrativo íntegro. Pero no es posible que, como aquí ha ocurrido, esto es, por propia iniciativa - incluso, cuando ya había transcurrido el plazo de un año para entender desestimada por silencio la reclamación económico-administrativa-, proceda a remitir un complemento del expediente.

Recapitulando lo expuesto, el actuar espontáneo de la Administración tributaria remitiendo un complemento del expediente sin que lo hubiera solicitado el órgano económico-administrativo, transcurrido el plazo de un mes que, para la remisión del expediente, preceptúa el art 235.3 LGT, no se encuentra reconocido en la normativa procedimental.

5.- Los trámites de remisión del expediente y, en su caso, de la solicitud de su complemento, cobran una importancia fundamental desde el momento que, a tenor de los artículos 237 LGT y 239 LGT, la extensión del conocimiento del órgano económico administrativo viene balizada por todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante, correspondiendo a las resoluciones económico-administrativas decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

6.- La anterior circunstancia evidencia la trascendencia del control que, a los efectos de comprobar si se ha remitido o no el expediente administrativo o sobre su contenido, es decir, si se ha remitido o no completo, corresponde ejercer, en exclusiva, al tribunal económico-administrativo.

En primer lugar, una elemental función inicial de control se infiere del apartado 5 del artículo 52 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, pues cuando no se haya recibido el expediente, dicho precepto conmina al tribunal económico-administrativo a reclamar su envío.

En segundo lugar, porque solamente corresponde al tribunal económico-administrativo decidir si procede o no el complemento del expediente. En efecto, como hemos dejado constancia, el art. 55 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa habilita al tribunal económico-administrativo a solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado (además, la Administración activa no ostenta esa condición), aunque dicha solicitud del interesado puede aceptarla o denegarla el órgano económico-administrativo.

7.- A mayor abundamiento, esa solicitud no puede realizarse en cualquier momento, sino que, a tenor del apartado 2 del referido artículo 55 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, podrá formularse una sola vez y deberá presentarse dentro del plazo de alegaciones otorgado, lo que muestra un doble acotamiento temporal.

Además, no cabe una petición indiscriminada de documentación, sino que habrá que detallar los antecedentes que deben integrar ese expediente conforme a las normas que lo regulan.

8.- Al fin y al cabo, son muchos los elementos que pueden resultar comprometidos por una incompleta o extemporánea remisión del expediente, comenzando por la propia regularidad procedimental y el equilibrio que la misma pretende garantizar, sin que la normativa reglamentaria

olvide aspectos más específicos, como los efectos suspensivos de la petición de complemento del expediente respecto del trámite de alegaciones (apartado 3 del artículo 55 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa) o el considerar como periodo de interrupción justificada en el cómputo del plazo para dictar resolución en el procedimiento económico-administrativo el comprendido entre el momento en el que se hubiera suspendido el trámite de alegaciones y aquel en que se hubiera reanudado o se hubiera otorgado un nuevo plazo (apartado 5 del referido artículo 55 del Reglamento).

En conclusión, ni los interesados ni, por supuesto, la Administración autora del acto sometido a revisión, pueden adoptar decisiones con inmediata repercusión en el ámbito procedimental que, de una u otra manera, sean susceptibles de alterar su normal tramitación, pues corresponde adoptarlas, exclusivamente, al órgano económico-administrativo.

9.- Por otro lado, es evidente que, en la vía económico-administrativa, los interesados podrán definir su propia estrategia. En este caso, la reclamante adujo la prescripción del derecho a cobrar la sanción impuesta al obligado principal que, posteriormente, le fue derivada, sin que del expediente inicialmente remitido pudieran inferirse actos de interrupción de la prescripción.

Al respecto debe significarse que lo que debe integrar el expediente administrativo no es, en todos los casos, determinable a priori. En un caso, como el de autos, en que se impugna la declaración de responsabilidad solidaria, como causante o colaborador activo en la realización de una infracción tributaria, en virtud del artículo 42.1.a) de la LGT, el ámbito normal del procedimiento son las actuaciones que conllevan el procedimiento para tal declaración.

Ahora bien, de la sentencia del Tribunal Supremo 539/2018, de 3 de abril de 2018, rca. 427/2017 resulta que, con el fin de que el declarado responsable tenga las mismas posibilidades de defensa que el deudor principal -toda vez que, a tenor del artículo 174 LGT, puede impugnar la liquidación o sanción correspondiente al obligado principal que le fuera derivada- la Administración Tributaria debe facilitar a través del expediente administrativo los antecedentes de las actuaciones tributarias seguidas contra el deudor principal.

Sin embargo, no es posible que la Administración tributaria incida sobre ese derecho del responsable tributario, irrumpiendo en la regular tramitación del procedimiento económico-administrativo pues, no puede obviarse que el reclamante ha de construir sus alegaciones sobre la base de lo que consta en el expediente administrativo de manera que, una vez que el mismo se reciba, se le pone de manifiesto, precisamente a los efectos de formularlas ( art 236 LGT).

Dado que no resultaba posible corroborar a partir del expediente administrativo, inicialmente remitido al TEAR, la prescripción que se encontraba ganando el obligado principal o su interrupción, evidentemente esta circunstancia podría haber motivado, en su caso, la decisión del tribunal económico administrativo de solicitar el complemento del expediente, pero no una remisión espontánea de ese complemento por parte de la Administración activa, a modo de respuesta a los alegatos de la reclamante.

Por tanto, 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 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.

Tampoco resulta convincente la explicación de que la neutralidad del referido procedimiento no se vio comprometida sobre la base de que la reclamante no padeció indefensión ante la circunstancia de que tras la recepción del complemento del expediente se le dio trámite de alegaciones pudiendo aducir lo que a su derecho conviniese sobre su contenido.

De entrada, no cabe asumir la crítica del abogado del Estado, basada en la circunstancia de que la reclamante prefirió denunciar la improcedencia de dicho trámite en cuanto al envío y aceptación del complemento del expediente, en lugar de incidir sobre la perspectiva de fondo, es decir, sobre si se había producido o no la prescripción.

No cabe reprochar dicho proceder; antes bien, parece una postura coherente con el propio devenir de los acontecimientos. Desde un primer momento la parte reclamante denunció la improcedencia de dicho complemento del expediente y así lo puso de manifiesto, incluso en las alegaciones que tuvo oportunidad de presentar tras la recepción de su complemento, ante el tribunal económico-administrativo.

10.- Debemos rechazar las pretendidas justificaciones con las que la sentencia impugnada avala la remisión extemporánea del expediente administrativo, en particular que, en cualquier caso, el órgano económico-administrativo podría solicitar la aportación de informes y, en su caso, decidir sobre la práctica de la prueba.

Los trámites de remisión y complemento del expediente administrativo no pueden identificarse con el informe que, de acuerdo con el artículo 236.3 LGT, el tribunal puede solicitar al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen, debiendo, con posterioridad, dar traslado de dicho informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.

Tampoco cabe establecer dicha identificación con las pruebas e informes practicados o solicitados de oficio, a los que se refiere el artículo 57.3 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa.

Afirma con acierto el escrito de interposición que, el expediente administrativo es la manifestación formal de la garantía reconocida constitucionalmente en favor del administrado en el art. 105 letra c) CE, esto es, del derecho al procedimiento legalmente establecido y de la correlativa proscripción de la Administración de seguir un procedimiento distinto.

No hace falta mayor esfuerzo dialéctico para asumir que ni conceptual ni funcionalmente el expediente administrativo puede identificarse con los referidos informes o con las pruebas que puedan solicitar eventualmente los interesados en vía económico-administrativa.

También resulta improcedente la argumentación de la sentencia impugnada relativa a que si no hubiera sido admitido y considerado por el TEAR el expediente administrativo completo "podría haber sido tenido en cuenta en un eventual recurso contencioso-administrativo de lesividad, pues, sin duda, la Administración hubiera aportado el expediente administrativo completo con este recurso".

Evidentemente, como dice la recurrente, no puede resolverse la conformidad o no a Derecho de una resolución del TEAR en función de un futuro, en particular, en función de una posibilidad de revisión de sus propios actos que atribuye el ordenamiento jurídico a la Administración Tributaria, que se desconoce si se hubiera producido y en qué términos.

QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo del mes al que se refiere el apartado tercero del art 235 de la Ley General Tributaria, *plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte*".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 27 de octubre de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta, procediendo también la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

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.

## 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 segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico quinto de la sentencia 1350/2023, de 27 de octubre, pronunciada en el recurso de casación núm. 2490/2022.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Nuria Serrada Llord, en representación de la mercantil SPORT MOVIL JULIAN, SL, contra la sentencia pronunciada el 4 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, en el recurso núm. 162/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 162/2021, promovido por la representación procesal de la mercantil SPORT MOVIL JULIAN, SL, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 28 de mayo de 2021, que desestimó las reclamaciones económicas acumuladas n.º 9/1075/2018 y 9/1104/2018, anulando el mencionado acto administrativo de revisión, así como aquellos de los que traiga causa.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales 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.