

Hacienda no puede -casi nunca- completar un expediente para mejorar la defensa *ex post* de una liquidación tributaria improcedente

Analizamos la restringida posibilidad de que la Administración tributaria complete un expediente a posteriori, y la indebida utilización de la retroacción de actuaciones con esa finalidad.

ROCÍO ARIAS PLAZA

ADRIÁN BOIX CORTÉS

REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de Gómez-Acebo & Pombo

De un tiempo a esta parte observamos con mayor frecuencia una práctica administrativa singular: la revisión de oficio, por parte de la Administración tributaria, de sus actos en perjuicio del contribuyente; también la revisión de sus actuaciones, tratando de completar éstas mediante otras nuevas y complementarias, o incluso sustitutivas de las anteriores -enmendando éstas-, nuevamente en perjuicio del contribuyente. Sin embargo, son contados los supuestos en que dicha práctica administrativa tiene cabida en nuestro ordenamiento jurídico, y estrictas las circunstancias, la forma y procedimiento a seguir, por lo que

esta práctica administrativa ha sido justamente limitada por los Tribunales de Justicia.

Nos referimos a continuación a los casos en los que la Administración procede a completar el expediente con posterioridad a la finalización de las actuaciones correspondientes, para justificar una liquidación tributaria o, por ejemplo, una derivación de responsabilidad tributaria, mediante documentos o pruebas, o incluso mediante nuevas actuaciones anteriormente inexistentes. Esto comúnmente sucede en dos niveles distintos: primero, cuando en sede de los recursos y reclamaciones el hecho no acreditado por la Administración, que

determina la improcedencia del acto administrativo en cuestión, pretende acreditarse por aquella mediante la remisión al Tribunal de nuevas pruebas y documentos antes inexistentes en el expediente administrativo. En segundo lugar, cuando, tras una resolución o sentencia estimatoria anulando una liquidación o una derivación de responsabilidad, por falta de prueba en el expediente del presupuesto de la liquidación o derivación de responsabilidad, tiene lugar una retroacción de actuaciones para, completando el expediente, incorporar nuevas pruebas y documentos antes inexistentes y en perjuicio del contribuyente.

Pues bien, la primera práctica administrativa descrita ha sido rechazada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de octubre de 2023 (rec. núm. 2490/2022), en la que sienta el criterio 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».*

Señala el Tribunal Supremo *«que solamente corresponde al tribunal económico-administrativo decidir si procede o no el complemento del expediente»*, no a la Administración de forma espontánea. Y razona el Tribunal Supremo que el contribuyente estructura sus alegaciones de conformidad con el expediente, de manera que, *«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.». Esto será así, incluso, cuando, tras completar de oficio el expediente, se hubiera dado trámite de alegaciones al contribuyente.

El derecho a la igualdad en su vertiente procesal resulta en ocasiones limitado, en perjuicio del contribuyente, debido a la posición privilegiada que la Administración mantiene en las distintas instancias administrativas, por lo que la finalidad de respetar los cauces del procedimiento que preservan

ese equilibrio resulta primordial. En este punto, la pretensión administrativa de que el complemento del expediente forma parte de su derecho a la prueba, como

La Administración tributaria no puede completar un expediente de oficio; un expediente incompleto puede ser un vicio de fondo, y no procede la retroacción de actuaciones

si del interesado se tratara, se cierra por el Tribunal Supremo afirmando 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.»*

Lo anteriormente expuesto engarza con la segunda práctica administrativa indicada. Y es que, si no cabe completar de oficio el expediente, difícilmente podrá la Administración hacerlo por la vía de la retroacción de actuaciones una vez concluido el litigio.

La retroacción de actuaciones es un mecanismo para salvaguardar el derecho de defensa del contribuyente; por tanto, ante una resolución o sentencia que anula el acto en cuestión por falta de

prueba en el expediente del presupuesto de la liquidación o derivación, no procede ordenar que se lleve a cabo una retroacción de actuaciones para completar el expediente en perjuicio del contribuyente, incorporando aquello cuya falta ocasionó la anulación primigenia del acto.

En un asunto reciente en el que asumimos la defensa letrada con tal argumento, concluyó el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que *«estamos ante la falta de acreditación de un presupuesto de legalidad necesario para (la) declaración de responsabilidad solidaria. Lo cual supone, antes que un vicio (de) procedimiento, un defecto de fondo pues no se acredita la realidad y legalidad de las deudas tributarias cuya responsabilidad se extiende a la recurrente»*. Y es que la falta de prueba no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento sino un vicio sustantivo, por lo que no cabe, ni ordenar la retroacción de actuaciones, ni llevar a cabo de facto tal retroacción para incorporar al expediente aquello que antes no existía y realizar una suerte de convalidación del acto anulado.

Incluso abstrayéndonos de la naturaleza del vicio en que incurrió la Administración, tiene dicho el Tribunal Supremo que la retroacción de actuaciones solo puede servir para integrar expedientes, completándolos, *«cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración»*. Dicho de otra manera, si la instrucción del expediente no está completa, pero ello se debe a causas imputables a la Administración, no cabe la retroacción de actuaciones para completar el expediente.

En definitiva: en el curso de la propia reclamación no podrá la Administración completar de oficio el expediente; no podrá utilizarse la retroacción de actuaciones para completar con posterioridad el expediente cuando aquello que falta comportó un vicio de fondo como es la falta de prueba del presupuesto del acto administrativo en cuestión; y no podrá en ningún caso completarse el expediente vía retroacción cuando tal situación de falta de prueba se deba exclusivamente a la Administración.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.