

Aportación por la Administración, en vía contencioso-administrativa, de documentos que debieron haber formado parte del expediente administrativo

No cabe la aportación por parte de la Administración en el proceso contencioso-administrativo de aquellos documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procedimental oportuno.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En publicaciones anteriores hemos abordado la doctrina del Tribunal Supremo relativa a la posibilidad de que los contribuyentes aporten pruebas ante los tribunales económico-administrativos que no hubieran sido presentadas previamente ante los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Cabe recordar que dicha doctrina habilita a los obligados tributarios a agregar, en la fase de revisión, pruebas relevantes para sustentar

la pretensión ejercida, siempre que su actuación no se repute abusiva o maliciosa.

En esta ocasión, nos referimos a la posibilidad de que sea la Administración quien aporte en el proceso contencioso-administrativo los documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos por parte de la Administración al tribunal económico-administrativo en el momento procedimental oportuno.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 8 de julio del 2025 (rec. cas. 3763/2023), que resuelve un recurso de casación cuyo objeto consiste en determinar si la Administración tributaria está habilitada legalmente para remitir de forma espontánea complementos del expediente administrativo que no se incluyeron en la remisión de éste al tribunal económico-administrativo competente.

Los hechos del litigio relevantes para su resolución son los siguientes:

- La Administración Tributaria Canaria practicó notificaciones electrónicas al obligado tributario.
- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias estimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por el obligado tributario y anuló la liquidación provisional dictada por la Administración Tributaria Canaria por no constar en el expediente prueba alguna que acreditase que dicha Administración había notificado al reclamante su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.
- La Administración Tributaria Canaria interpuso un recurso contencioso-administrativo frente a la referida estimación de la reclamación económico-administrativa y aportó por primera vez, junto con el escrito de formalización de la demanda, la documentación acreditativa de la inclusión de oficio del obligado tributario en el sistema de dirección electrónica habilitada.
- El Tribunal Superior de Justicia de Canarias admitió dicha aportación y revocó la resolución del Tribunal Económico-Admi-

nistrativo Regional, considerando válidamente realizadas las notificaciones electrónicas y extemporánea la reclamación económico-administrativa formulada por el obligado tributario.

Sobre la base de los hechos descritos, la doctrina establecida por el Tribunal Supremo puede resumirse como sigue:

- El Tribunal Supremo reitera su doctrina previa recogida en sus sentencias de 27 de octubre del 2023 (rec. cas. 2490/2022), de 2 de noviembre del 2023 (rec. cas. 1596/2022) y de 24 de noviembre del 2023 (rec. cas. 3191/2022). De

Este plazo preclusivo garantiza el derecho de defensa y el equilibrio procesal

conformidad con esta doctrina, los trámites de remisión del expediente y, en su caso, de la solicitud de su complemento, cobran una importancia fundamental desde el momento en que, a tenor de los artículos 237 y 239 de la Ley General Tributaria, «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».

- Considera la Sala que la documentación acreditativa de la inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada debió formar parte del expediente remitido al Tribunal Económico-Administrativo Regional en el momento procedi-

mental oportuno, pues, al no hacerlo así, se ha privado materialmente al interesado de su derecho a la defensa y a dicho tribunal de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada.

- En forma alguna comparte el Tribunal Supremo que se infrinjan los derechos procesales de la recurrente en la instancia (la Agencia Tributaria Canaria), ya que entiende que no se pueden considerar pruebas aquellos documentos que la Administración liquidadora debió haber remitido con el expediente administrativo, por formar parte indudablemente de él, y que no fueron remitidos en el trámite en que venía obligada, incumpliendo con ello lo dispuesto en el artículo 235.3 de la Ley General Tributaria.
- Aunque la Administración activa, demandante en el recurso contencioso-administrativo, puede aportar con su escrito de demanda los documentos en que directamente funde su derecho con base en el artículo 56.3 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, esta aportación posterior no subsana el vicio sustantivo cometido por la Administración activa, cuya posición, a juicio de la Sala, no es equiparable a la del obligado tributario.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación y anula la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, toda vez que considera que el criterio de dicha sentencia no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta.

Esta nueva sentencia del Tribunal Supremo reafuerza la obligación de la Administración de remitir al órgano de revisión económico-administrativa el expediente administrativo de forma completa y dentro del plazo legalmente establecido.

El expediente administrativo constituye la base sobre la que se articula el debate procesal y «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 la correlativa proscripción de la Administración de seguir un procedimiento distinto» [STS de 27 de octubre del 2023 (rec. cas. 2490/2022)].

En este sentido, la sentencia protege expresamente el derecho de defensa de los obligados tributarios frente a la remisión extemporánea, en vía contencioso-administrativa, de un complemento del expediente administrativo a voluntad de la propia Administración, pues, de permitirse la aportación tardía de elementos probatorios que debieron incluirse oportunamente en el expediente, se podría generar una situación de indefensión de los administrados, alterando el equilibrio procesal que la normativa intenta preservar.

En definitiva, el respeto a este plazo preclusivo para la remisión del expediente administrativo es esencial para que se ejerza adecuadamente el derecho de defensa y para no romper la igualdad de armas procesales en sede económico-administrativa. Una interpretación distinta sería contraria a las más mínimas exigencias de seguridad jurídica que protege el artículo 9.3 de la Constitución española.