



Roj: **STS 4488/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4488**

Id Cendoj: **28079130022023100321**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/10/2023**

Nº de Recurso: **2490/2022**

Nº de Resolución: **1350/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Castilla y León, 28-05-2021,**  
**STSJ CL 326/2022,**  
**ATS 14261/2022,**  
**STS 4488/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.350/2023**

Fecha de sentencia: 27/10/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2490/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2490/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1350/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de octubre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2490/2022, interpuesto por Agrícola Lerma S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Nuria Serrada Llord, bajo la dirección letrada de don José María Ayala de la Torre y don Juan Durán Barriga, contra la sentencia dictada el 18 de enero de 2022 por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ("TSJCyL"), con sede en Burgos, en el recurso núm. 160/2021.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCyL núm. 6/2022 de 18 de enero, que desestimó el recurso núm. 160/2021, interpuesto por la representación procesal de Agrícola Lerma S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos, de fecha 28 de mayo de 2021, que desestimó su reclamación (núm. 09-01054-2018), interpuesta contra el acuerdo de 17 de octubre de 2018, por el que se declara a la entidad reclamante responsable solidaria de las obligaciones tributarias de AGORFIAZ 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 11.847,73 euros.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación del recurso.** La procuradora doña Nuria Serrada Llord, en representación de Agrícola Lerma S.L., mediante escrito de 4 de marzo de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 18 de enero de 2022.

El TSJCyL tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de marzo de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de octubre de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) 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.

3º) 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."



**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** La procuradora doña Nuria Serrada Llord, en representación de Agrícola Lerma S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 1 de diciembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de 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 ("RGRVA"), "BOE" núm. 126, de 27 de mayo, con relación a los arts. 83.2, 235.3 y 236.3 y 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre; y los arts. 24.2 y 9.3 de la Constitución Española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Explica que la controversia viene determinada por la circunstancia de que el TEAR procedió a admitir un "expediente complementario", remitido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de forma espontánea, cuando había sobradamente transcurrido el plazo para resolver que tenía el TEAR, sin que nadie lo solicitara y sin que el TEAR hubiese acordado su remisión.

Mantiene que no existe previsión de que sea la propia AEAT quien pueda completar el expediente o enviar un "expediente complementario" y que esto es lo que ocurrió en el presente caso.

Señala que la sentencia de instancia intenta justificar esa remisión e incorporación extemporánea de dicho expediente complementario a tenor del artículo 57 del RD 520/2005, considerando que el TEAR puede incorporar este expediente complementario remitido por la AEAT sobre la base de que "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".

Sin embargo, el escrito de interposición considera que (1) un expediente complementario no es una prueba; (2) la remisión de un expediente complementario no puede considerarse equivalente a la emisión de un informe; pero, aun cuando aceptáramos 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 y nunca por iniciativa de la Administración tributaria.

Señala que este planteamiento no queda invalidado a través de la invocación de la sentencia del Tribunal Supremo 539/2018 de 3 de abril (rec. 427/2017, ECLI:ES:TS:2018:1277), que afirma que el declarado responsable tiene derecho a que cuando recurre el acuerdo de derivación se le dé traslado de las liquidaciones para poder impugnarlas igualmente, al objeto de que el declarado responsable tenga las mismas posibilidades de defensa que el deudor principal (obligando por ello a la AEAT a incluir en el expediente la copia de las mismas, así como de los antecedentes).

Insiste en que el TEAR ha permitido la incorporación de un expediente complementario remitido por la AEAT sin cobertura legal, sin que exista trámite para ello, confiriendo por esta forma irregular de proceder una segunda oportunidad de defensa, en particular, de acreditación de hechos, que la legislación vigente no atribuye a la Administración Tributaria.

Considera que tampoco se entiende la reflexión final con la que la sentencia recurrida corona su razonamiento sobre la circunstancia de que, si el expediente administrativo completo no hubiera sido admitido y considerado por el TEAR, podría haber sido tenido en cuenta en un eventual recurso contencioso-administrativo de lesividad.

Por otro lado, admite que 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.

Apunta que el art. 52.5 del RD 520/2005 permite al Tribunal económico-administrativo, en beneficio del recurrente y para evitar que la falta de remisión del expediente paralice la tramitación de la reclamación, acordar la continuación del procedimiento; pero de nuevo se trata de una facultad atribuida al Tribunal económico-administrativo en beneficio del administrado y ante el caso de falta de remisión del expediente, no para el caso de remisiones parciales o incompletas.

El respeto a un mínimo principio de igualdad de partes obliga a entender que, si el interesado no tiene una segunda oportunidad para pedir el complemento del expediente, tampoco puede reconocérsele a la Administración una segunda oportunidad para su remisión, y menos sin petición del Tribunal económico-administrativo y de forma extemporánea.



Considera 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.

A su juicio, 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, practicadas todas las actuaciones del procedimiento económico-administrativo o una vez transcurrido el plazo que el TEAR tenía para resolver que es, de hecho, lo que ha ocurrido en el supuesto que ahora nos ocupa.

Esto supondría una interpretación contraria al orden público del procedimiento económico-administrativo que, dada su naturaleza cuasi-jurisdiccional, debe ser observado con particular rigor.

Denuncia la infracción del art. 237.1 LGT y que, según la sentencia impugnada, habilitaría la admisión del "expediente complementario" remitido por la AEAT al disponer que: "Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución 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".

Entiende que la sentencia infringe el precepto al confundir el plantear cuestiones jurídicas o de hecho no suscitadas por los interesados con la admisión de un "expediente complementario", cuando una y otra realidad no comparten si quiera un mínimo sustrato común que permita la aplicación analógica de este precepto.

En todo caso -prosigue-, el Tribunal económico-administrativo puede plantear cuestiones jurídicas o de hecho distintas a las de los interesados, pero siempre que se deriven del expediente remitido y, en este caso, ese expediente remitido por la AEAT -sobre el que hizo alegaciones inicialmente la reclamante-, no contenía ninguna referencia a las actuaciones de apremio que interrumpirían la prescripción, razón por la cual, la defensa se orientó a fundar la existencia de dicha prescripción.

Asimismo, considera que se ha infringido el art. 83.2 LGT y la jurisprudencia contenida en las sentencias de los TSJ de Canarias número 129/2017, de 14 de marzo (recurso núm. 29/2016), ECLI:ES:TSJICAN:2017:826, de Madrid, núm. 24/2014, de 14 de enero (recurso núm. 1043/2010), ECLI:ES:TSJM:2014:201, y del propio TSJ de Castilla y León núm. 736/2020, de 1 de julio (recurso núm. 439/2019), ECLI:ES:TSJCL:2020:2450.

Para la recurrente, la nítida separación entre las funciones de aplicación de los tributos y de revisión que establece el art. 83.2 LGT son principios esenciales del funcionamiento de los tribunales económico-administrativos, separación que ha de ser particularmente tajante en la imposición de sanciones y su revisión, como es el caso que nos ocupa, dado que el procedimiento de derivación de responsabilidad ha de estar dotado de las mismas garantías que el procedimiento sancionador, particularmente, si se tramita su revisión ante un órgano de naturaleza cuasi jurisdiccional como es un TEAR.

En definitiva, admitir un complemento de expediente remitido espontáneamente por la Administración tributaria para acreditar hechos perjudiciales para el declarado responsable 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 TEAR 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.

A partir de lo razonado, atendiendo a los términos en que las cuestiones aparecen planteadas en el Auto de admisión del recurso de casación, a las cuestiones litigiosas que describe y a la particular condición de responsable tributario de la entidad recurrente, solicita que se fije una doctrina que declare que los artículos 237 de la Ley General Tributaria y 57 del Real Decreto 20 520/2005, 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, no permiten a la Administración Tributaria la remisión espontánea de un complemento de expediente originariamente enviado, de manera que el plazo para la remisión del expediente previsto en el artículo 235.3 de la LGT tiene carácter preclusivo para la Administración Tributaria.

En consecuencia, si se presentase complemento de expediente más allá de ese plazo por iniciativa de la Administración tributaria, el TEAR habría de inadmitir el complemento, y todo ello sin perjuicio de su facultad de pedir el complemento de expediente de oficio o a instancia de parte conforme al artículo 55.1 del RD 520/2005.

Y que, en consecuencia, admitir un complemento de expediente remitido espontáneamente por la Administración tributaria, fuera incluso del plazo que el TEA tenía para resolver, supondría que el TEAR estaría subsanando la falta de acreditación de un hecho perjudicial para el interesado y, en consecuencia, rompiendo



la separación entre órgano sancionador y órgano revisor y faltando a la neutralidad debida y a las reglas que rigen la carga de la prueba.

Subsidiariamente, en el caso de que considerara que cabría la admisión de esa remisión espontánea de complemento de expediente por parte de la Administración Tributaria, solicita que se fije doctrina en la que se afirme que el TEAR en ningún caso puede admitir dicha remisión del complemento de expediente una vez que evacuado el trámite de alegaciones del administrado previsto en el artículo 236.1 de la LGT.

Si tampoco se considerara que ese es el plazo preclusivo que ha de ser fijado conforme a Derecho, solicita que se sienta doctrina señalando cuál debe ser dicho plazo concluyendo que, en todo caso, nunca podrá remitirse el complemento de expediente si hubiera transcurrido el plazo para dictar resolución por parte del TEA.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 11 de enero de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, si bien se remite a los razonamientos del auto de Admisión, añade las siguientes precisiones:

a) En efecto, la recurrente formuló en vía económico-administrativa tres alegaciones o motivos para impugnar el acuerdo de declaración de su responsabilidad solidaria: (i) prescripción del derecho a exigir el pago de la multa, (ii) falta de acreditación del supuesto de hecho de la derivación y (iii) falta de conformidad a Derecho de la sanción impuesta a la deudora principal por emisión de facturas falsas.

b) Está fuera de discusión que el complemento de expediente o expediente complementario remitido por la Administración (sobre el que versa el presente recurso) contiene documentos de los que resulta con absoluta certidumbre que no se había extinguido por prescripción el derecho de la Administración a exigir el pago de la multa.

Señala que, de los tres referidos motivos impugnatorios esgrimidos en vía económico-administrativa, la recurrente solo sostuvo en la vía jurisdiccional el primero, es decir la prescripción.

Aduce que la Abogacía del Estado ya precisó en su contestación y la sentencia recoge (FD Primero), que: "(...) la parte actora invoca la prescripción de la acción para exigir el pago, pero no porque realmente haya prescrito, sino porque entiende que no puede admitirse el expediente complementario que fue remitido por la AEAT donde figuraba el expediente de apremio seguido contra la deudora que incluía las notificaciones producidas en el seno del mismo que interrumpían la prescripción."

En suma, considera el escrito de oposición que la recurrente pretende quedar exonerada de su responsabilidad, cuyos presupuestos no cuestionó ante la jurisdicción, respecto de una sanción cuya conformidad a Derecho no discutió, mediante la alegación de una prescripción que es diáfano que no se produjo.

Recuerda que la Administración tiene el deber, legalmente impuesto, de remitir al TEAR el expediente, y de remitirlo completo, de modo que su oposición al presente recurso se resume 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.

De manera similar a como sucede en el contencioso-administrativo, entiende que 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 esta sino un deber legal de ineludible cumplimiento. Afirma que la vía económico-administrativa así se regula en el art. 235.3 LGT.

A su juicio, no es dudoso que la ley impone al órgano administrativo el deber de remitir ese expediente. Y debe remitirlo completo (aunque esto no se diga expresamente, se desprende con facilidad del art. 236.1 de la LGT y del art. 55 del RGRVA). Dado que el expediente inicialmente remitido no contenía todos los documentos relevantes respecto de las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal, esa insuficiencia fue advertida y subsanada mediante el posterior complemento

Afirma que tiene razón la recurrente de que el expediente "no es una prueba". Sin embargo, el expediente es de necesaria y obligatoria incorporación al procedimiento de revisión, en el que cumple las funciones trascendentales que procede a enumerar.



Considera de interés (aunque no resuelva un caso coincidente con el presente, sino diferente) la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2018 (RC 427/2017; ECLI:ES:TS:2018:1277).

Afirma que en ningún momento discute la recurrente que el complemento debiera formar parte del expediente remitido.

Alerta, asimismo, sobre las consecuencias de la falta de remisión del expediente completo dentro del plazo legal y -afirma- que, siendo un deber u obligación a cargo de la Administración, esta no se libera de ella por el mero hecho de no cumplirla en el plazo que la ley establece. Es decir: a) La obligación persiste: la Administración sigue obligada a remitir el expediente completo, si no lo ha hecho en el plazo de un mes. b) Además (pero no en lugar de), la ley dispone ciertas consecuencias al hecho de no haberse remitido el expediente completo en plazo.

Así, menciona (1) la posibilidad -no es imperativo- de "poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado" (art. 52. 5 del RGRVA que, en todo caso exige que el Tribunal reclame su envío; es para el caso de no remisión) o (2) si el expediente está incompleto, el "tribunal podrá solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado" (art. 55. 1 del RGRVA), normas reglamentarias que, en su opinión, no agotan las posibilidades, de manera que, a su juicio no excluyen que sea la Administración la que, *motu proprio*, cumpla, aunque sea fuera de plazo, el deber legal que le incumbe, del que no puede considerarse liberada y sigue pesando sobre ella.

Pone de manifiesto que el trámite de remisión del expediente existe también en el contencioso-administrativo, y que hay cierto paralelismo y semejanza en este particular entre la remisión del expediente en la reclamación y en el contencioso.

Pone de manifiesto que es bastante frecuente que el plazo (veinte días en el contencioso, un mes en el económico-administrativo) se rebase; es decir, la Administración envía el expediente, sí, pero a veces algo más tarde. La práctica procesal es que el órgano (judicial o económico-administrativo) admite el expediente así remitido sin más, y da impulso al procedimiento, sin que a nadie se le ocurra que deba inadmitirse y devolverse por haber precluido el plazo. En ambos casos, es consecuencia inexorable de que estamos en presencia de un deber u obligación, no de un derecho, pues tendría que ser un derecho para tener este por "caducado" "y por perdido el trámite". Mas no lo es, desde luego, en el económico-administrativo. No es un trámite de prueba (ya dice la recurrente que no se trata de una prueba) a disposición de la Administración. El expediente debe remitirse obligatoriamente, completo, con independencia de cuál sea su concreto contenido, tanto si favorece a la Administración como si le perjudica (exactamente igual que en el contencioso).

No habría margen alguno de disposición en su remisión.

La regulación de la remisión del expediente en el económico-administrativo es, a su entender, aunque más parca, del mismo tenor: igual "improrrogabilidad" del plazo ( art. 234.3 de la LGT), pero compatible con la posibilidad de que el expediente se remita o complete después de cumplirse; igual posibilidad de que se complete; igual necesidad de poner de manifiesto a los interesados el expediente "una vez recibido y, en su caso, completado", etc.

Insiste en que no es un trámite susceptible de precluir o de "perderse", porque no se corresponde con un derecho de la Administración susceptible de "caducar".

En definitiva, estando la Administración obligada legalmente a remitir el expediente completo -porque este 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 es imperativo dar vista a los interesados, con la posibilidad de formular las alegaciones que consideren oportunas. Sobre las anteriores bases, las alegaciones impugnatorias de la recurrente decaen, por lo que pueden contestarse con brevedad.

Respecto de las dos primeras infracciones alegadas (de los arts. 55.1 y 2 y 57 del RGRVA con relación al artículo 236.3 de la LGT; y del artículo 55.2 RGRVA con relación a los artículos 235.3 y 236.3 LGT y los artículos 24.2 y 9.3 de la CE) conviene tratarlas de manera unitaria porque, en lo esencial, coinciden, pues combinan diversas ideas más o menos diversas o relacionadas:

a) En cuanto a la no previsión normativa de que la Administración pueda completar el expediente fuera del plazo de un mes dentro del que debe remitirlo.

No considera tal previsión necesaria si se tiene en cuenta que la Administración está obligada a remitir el expediente y a remitirlo completo. En tanto en cuanto no cumpla tal obligación en su integridad, no se libera de ella.

Es decir, sigue teniendo que cumplirla, sin que le exonere no haberlo hecho en plazo.

b) En cuanto a la preclusión del trámite se remite a lo ya explicado: siendo un plazo para cumplir una obligación, ni esta "caduca" ni el trámite se "pierde". Por el contrario, subsiste y debe ser cumplida.

c) La "igualdad de partes" no se ve afectada por el hecho de que el expediente se remita tardíamente o se complete. En realidad, en el procedimiento económico-administrativo, por ser un procedimiento administrativo de revisión, no cabe hablar en rigor de la igualdad de armas propia de las partes de un proceso judicial.

Apunta que, precisamente, la ley establece y garantiza los derechos del reclamante (a) al que no se le debe hurtar de ningún contenido que necesariamente haya de estar en el expediente, (b) al que se le debe dar vista -incluso si ya ha alegado- para que tenga oportunidad de formular nuevas alegaciones. Afirma que aquí pudo hacerlo, pero optó por limitar su discurso a negar la posibilidad legal del complemento. Lo único cierto es, a su entender, que a la vista del expediente completo, su alegación de prescripción era y es insostenible.

En cuanto a la infracción del art. 237.1 del LGT, considera imposible ver de qué manera se ha infringido esta norma legal:

(a) La cuestión de la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la sanción no fue conocida y resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo porque se suscitara en el expediente o en su complemento, sino que fue la primera alegación de la reclamante, aquí recurrente. (b) En modo alguno empeoró la situación inicial de la reclamante, pues había sido declarada responsable solidaria y la resolución se limitó a confirmarlo.

Respecto de la infracción del art. 83.2 LGT, con relación a ciertas sentencias de Salas de Tribunales Superiores de Justicia, considera que la recurrente no tiene razón y que el Tribunal Económico-Administrativo no intervino ni mucho ni poco en la función de aplicación de los tributos. Se limitó a recibir un complemento del expediente, o expediente complementario, cuyo contenido -según la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2018 - tenía que estar incorporado al expediente de la reclamación en cuestión.

En esas circunstancias, no es solo que su actitud fuera meramente receptiva o pasiva, es que no podía hacer otra cosa que admitir el complemento y, eso sí, dar traslado a la reclamante con plazo para formular las alegaciones que considerara apropiadas para la defensa de su derecho e interés. No podía hacer otra cosa porque el designio de la ley es que, al procedimiento de revisión, se incorpore el expediente completo. Señala que las sentencias que se citan no constituyen jurisprudencia y resuelven casos muy distintos.

En cuanto a la fijación de la interpretación de las normas concernidas, el abogado del Estado resume su posición de la siguiente forma:

- 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.

**5.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 16 de enero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de julio de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de octubre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica

El debate casacional gira en torno a una cuestión procedimental, surgida en la vía económico-administrativa que precedió a la sentencia de instancia.

Interpuesta reclamación económico-administrativa (el 30 de octubre de 2018), la AEAT remitió la misma al TEAR de Castilla y León junto con el expediente administrativo el 7 de noviembre de 2018.

El 10 de diciembre de 2018 el TEAR de Castilla y León acordó poner de manifiesto el expediente administrativo a la reclamante, quien presentó escrito de alegaciones el 29 de enero de 2019, en el que, en concreto, argumentaba que no resultaba posible una derivación de la sanción toda vez que había prescrito el derecho de la Administración a cobrar la multa impuesta al obligado principal.

Sin embargo, habiendo ya transcurrido un año desde la interposición de la reclamación -que el art 240.1 LGT prevé para resolver dicho procedimiento de revisión-, el TEAR de Castilla y León recibió una ampliación del expediente de gestión en fecha 21 de noviembre de 2019, acordando poner de manifiesto dicha ampliación a la reclamante, lo que determinó que en fecha 23 de diciembre de 2019, la entidad ahora recurrente, Agrícola Lerma, S.L. presentara escrito de alegaciones, denunciando la improcedencia de la "nueva" puesta de manifiesto del expediente administrativo, señalando que:

- la reclamante en ningún caso solicitó la ampliación del expediente;
- tampoco consta que el Tribunal acordara de oficio dicho trámite en su debido momento;
- 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 este no podía calificarse como incompleto, al menos desde el punto de vista material;
- entendía que el expediente ya estaba completo y que se ratificaba en su escrito de alegaciones de 18 de enero de 2019.

Sobre la base de lo expuesto, debemos indagar si hubo infracción del ordenamiento jurídico cuando, primero, la AEAT remitió ese complemento del expediente sin que nadie lo hubiera solicitado y, después, el TEAR de Castilla y León lo aceptó, abriendo un posterior trámite de alegaciones para, finalmente, valorar su contenido a los efectos de rechazar la prescripción aducida y, a la postre, desestimar la reclamación económico-administrativa.

El episodio descrito cobra especial trascendencia, dada la circunstancia de que del expediente inicialmente remitido nada se derivaba respecto de la prescripción o no del derecho de cobro de la Agencia Tributaria frente al obligado principal y, como consecuencia de ello, la responsable tributaria ha venido patrocinando que no fuera tenido en consideración el complemento del expediente.

De esta manera, la sentencia de instancia se hace eco de la diferencia que supone valorar dicha circunstancia solo con el expediente inicialmente remitido o, por el contrario, teniendo en consideración el complemento del expediente.

Y es que, la propia recurrente reconoce que, en el expediente complementario, remitido por la AEAT -por su propia iniciativa- figuraban las actuaciones de apremio que se habían seguido contra la empresa deudora y que interrumpirían la prescripción.

El escrito de oposición del recurso de casación enfatiza que la Administración tiene el deber, legalmente impuesto, de remitir al Tribunal Económico-Administrativo el expediente, y de remitirlo completo, y que, a su juicio, el complemento de expediente contiene documentos de los que resulta con absoluta certidumbre que no se había extinguido por prescripción el derecho de la Administración a exigir el pago de la multa.

### SEGUNDO. - Argumentación de la sentencia de instancia

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 que se enjuicia, el acto administrativo impugnado es un acuerdo que declara responsable solidaria de las obligaciones de una entidad mercantil a la entidad mercantil ahora demandante, en virtud del artículo 42.1.a) de la LGT de 2003. El artículo 42 de la LGT de 2003 establece: Responsabilidad tributaria. 1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a



los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley. El artículo 42 de la misma Ley 58/2003, GT, establece: Responsables solidarios. 1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

El artículo 174 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece: 5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación. No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

En el presente supuesto, como se ha dicho, en el trámite de puesta de manifiesto del expediente, acordado el 10 de diciembre de 2018, se alegó, por la ahora demandante, que el derecho de la Administración al cobro de la sanción estaba prescrito, señalando que no obraba en el expediente administrativo ninguna actuación que hubiera interrumpido la prescripción en relación con AGROFIAZ SA, por lo que consideraba que habían transcurrido más de cuatro años entre el 20 de enero de 2014 (fecha en la que finalizó el plazo para el pago de la sanción) y el 11 de junio de 2018 (fecha en que se notificó el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad).

El examen del expediente administrativo no evidencia que el TEAR haya solicitado el complemento del expediente administrativo que, con fecha 22 de noviembre de 2019, acordó poner nuevamente de manifiesto. Tampoco se ha aportado prueba alguna que acredite este hecho.

Ahora bien; el TEAR ha admitido la incorporación, en sede de revisión en vía económico-administrativa, de un complemento del expediente administrativo remitido por la oficina de recaudación (oficina gestora) que contiene los antecedentes necesarios para acreditar que no se ha producido la prescripción del derecho a exigir el cobro de la sanción.

Las sentencias invocadas por la parte actora y las resoluciones administrativas citadas en el mismo fundamento de derecho no resuelven un supuesto como el que es ahora objeto de enjuiciamiento. En cuanto a la sentencia del TSJ de Canarias, Sala de Las Palmas de Gran Canaria 129/2017 de 14 de marzo de 2017 (Rec. 29/2016), reproducida parcialmente, si bien el supuesto enjuiciado guarda similitud con el examinado en el presente procedimiento, esta sentencia es anterior a la STS nº 539/2018, de 3 de abril de 2018 (Rec. 427/2017), sobre la que posteriormente se hablará.

Las reclamaciones económico-administrativas someten a conocimiento del órgano competente para su resolución 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 y el TEAR, en este caso, ha resuelto tanto sobre el complemento del expediente no solicitado, como acerca de la prescripción alegada.

El Tribunal Supremo ha señalado que cuando el declarado responsable interpone un recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, también puede impugnar las liquidaciones que constituyen su alcance y para que pueda impugnar dichas liquidaciones debe conocer los pormenores de las mismas y sus antecedentes procedimentales. Se trata de que el declarado responsable tenga las mismas posibilidades de defensa que el deudor principal contra ellas, por lo que la Administración Tributaria debe incluir en el expediente la copia de las mismas, así como de sus antecedentes (así, STS nº 539/2018, de 3 de abril de 2018 -Rec. 427/2017-), que es lo que puede considerarse que habría hecho con la remisión del complemento del expediente al TEAR.

Como antes se ha dicho, del artículo 57 del Reglamento, resulta que el tribunal puede requerir los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación y acordar pruebas de oficio.

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.



Si bien es cierto que respecto de la normativa anterior sobre las reclamaciones económico-administrativas, cabe señalar que el Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 23 de febrero de 2016 (rec. 887/2014), ha señalado: "OCTAVO. - La primera de las alegaciones, en la que se imputa al TEAR de Cataluña extralimitación de funciones por reclamar a la Administración que se completara el expediente no puede ser aceptada, pues tiene por base una interpretación excesivamente literalista del artículo 89.5 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, que supone privar de facultades de instrucción a los órganos de resolución de las mismas.

Y esto si que es contrario a la Ley, pues el artículo 28 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, de Bases sobre Procedimiento Económico- Administrativo dispone que "Los órganos económico administrativos desarrollarán de oficio o instancia de parte , los actos de instrucción adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución".

Por otro lado, el artículo 31 del mismo texto legal solo establece una posibilidad y no un mandato imperativo al señalar que "La reclamación económico administrativa podrá ser resuelta a la vista de los antecedentes que aporte el interesado si en el plazo y previos los apercibimientos que reglamentariamente se establezcan, la oficina gestora no remitiera al Tribunal el expediente o las actuaciones que hubieren determinado el acto administrativo reclamado, sin perjuicio de las responsabilidades que procedan." El precepto coincide con el artículo 78.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , en el que se dispone que "Los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento, sin perjuicio del derecho de los interesados a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos."

Por ello, hay que entender, tal como sostiene el TEAC en su Resolución, que el artículo 89.5 del Real Decreto 391/1996, invocado por las demandantes y antes transcrito, no prohíbe que el Tribunal reclame nuevamente el expediente no remitido u ordene que se complete el recibido cuando así sea necesario.

A lo expuesto hasta aquí ha de añadirse que el precepto al que acabamos de referirnos, dispone, ciertamente, que si no se recibe el expediente en el plazo de quince días "la reclamación seguirá su curso", pero ello "en los términos del artículo 91" y éste último contempla que en casos de no remisión del expediente o cuando éste no esté completo se suspenda el curso del procedimiento por causa justificada. Y si por el contrario, no existe causa justificada para suspender el procedimiento, se prevé poner en conocimiento de los interesados las circunstancias indicadas para que la reclamación pueda continuar "con los antecedentes de que disponga el Tribunal y con aquellos que los propios interesados aporten" , sin que el hecho de que se hayan obtenido aquellos en virtud de las facultades de oficio que pertenecen al Tribunal pueda considerarse irregularidad determinante de indefensión, siempre que hayan quedado sometidos a la audiencia de los interesados, lo que aquí ha ocurrido.

Por todo lo que acaba de indicarse se desestima la alegación."

Finalmente, debe recordarse que el artículo 218 de la LGT de 2003 establece: Declaración de lesividad. 1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. Y también debe recordarse que el artículo 43 de la Ley 29/1998, de la JCA: Cuando la propia Administración autora de algún acto pretenda demandar su anulación ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa deberá, previamente, declararlo lesivo para el interés público.

Pues bien; el artículo 45 de la Ley 29/1998, de la JCA establece: 4. El recurso de lesividad se iniciará por demanda formulada con arreglo al artículo 56.1, que fijará con precisión la persona o personas demandadas y su sede o domicilio si constara. A esta demanda se acompañarán en todo caso la declaración de lesividad, el expediente administrativo y, si procede, los documentos de las letras a) y d) del apartado 2 de este artículo. El artículo 56 de la LJCA establece: 1. En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración. ... 3. Con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren. Y el artículo 60 de la misma Ley establece: 1. Solamente se podrá pedir el recibimiento del proceso a prueba por medio de otrosí, en los escritos de demanda y contestación y en los de alegaciones complementarias. En dichos escritos deberán expresarse en forma ordenada los puntos de hecho sobre los



que haya de versar la prueba y los medios de prueba que se propongan. ... 4. La prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil, siendo el plazo para practicarla de treinta días. No obstante, se podrán aportar al proceso las pruebas practicadas fuera de este plazo por causas no imputables a la parte que las propuso.

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."

### **TERCERO. - Marco normativo**

Visto el sentido de la controversia, el marco normativo aplicable viene determinado por las siguientes disposiciones.

La Ley General Tributaria dedica su título V a la *revisión en vía administrativa*, estableciendo como medios de revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de los actos de imposición de sanciones tributarias, entre otros, las reclamaciones económico-administrativas ( art. 213.1 c) LGT.

El apartado 2 del artículo 83 LGT (ámbito de la aplicación de los tributos) dispone:

"Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria."

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 228 LGT (órganos económico-administrativos):

"El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. "

Expresa el artículo 235 de la LGT (iniciación):

"1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos. Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado.

En la notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocésal que será declarada por el órgano económico administrativo que esté conociendo el procedimiento.

En todo caso, se concederá el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que tenga por convenientes. En dichas alegaciones el interesado podrá pronunciarse sobre las consecuencias señaladas en el párrafo anterior. De no hacerlo se entenderá su conformidad con dichas consecuencias.

Tratándose de reclamaciones relativas a la obligación de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, el plazo al que se refiere el primer párrafo empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación.

En el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

2. El procedimiento deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone. Asimismo, el reclamante podrá acompañar las alegaciones en que base su derecho.



En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura y a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos.

3. El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de esta Ley, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación.

No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En este caso, se remitirá al tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver.

4. En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, a la obligación de expedir y entregar factura y relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito de interposición se dirigirá al tribunal competente para resolver la reclamación.

5. La interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones. "

Conforme al artículo 236 LGT (tramitación):

"1. El Tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas. La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía. En caso de deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo, entre otras, conceder un nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios.

2. En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en registros públicos.

3. El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.

Reglamentariamente se podrán establecer supuestos en los que la solicitud de dicho informe tenga carácter preceptivo.

4. Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.

5. Cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos adjuntados por el interesado resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o éstos puedan tenerse por ciertos, o cuando de aquéllos resulte evidente un motivo de inadmisibilidad, se podrá prescindir de los trámites señalados en los anteriores apartados de este artículo y en el apartado 3 del artículo 235 de esta ley.



6. Podrán plantearse como cuestiones incidentales aquellas que se refieran a extremos que, sin constituir el fondo del asunto, estén relacionadas con el mismo o con la validez del procedimiento y cuya resolución sea requisito previo y necesario para la tramitación de la reclamación, no pudiendo aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto.

Para la resolución de las cuestiones incidentales el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso. Al recibir la resolución de la reclamación, el interesado podrá discutir nuevamente el objeto de la cuestión incidental mediante el recurso que proceda contra la resolución. "

A tenor de los dos primeros apartados del art. 237 LGT (extensión de la revisión en vía económico-administrativa):

"1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución 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.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Apuntan los dos primeros apartados del art. 239 LGT (resolución):

"1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados."

El apartado 5 del artículo 52 (envío del expediente administrativo objeto de la reclamación), del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, expresa:

"5. Cuando se acredite ante el tribunal la interposición de una reclamación sin que se haya recibido el expediente dentro del plazo establecido en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado."

El artículo 55 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa (trámites para completar el expediente) dispone:

"1. El tribunal podrá solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado.

2. La solicitud del interesado podrá formularse una sola vez y deberá presentarse dentro del plazo de alegaciones otorgado. Dicha solicitud deberá formularse mediante un escrito en el que se detallen los antecedentes que deban integrar el expediente conforme a las normas que lo regulan pero que no figuren en él.

La petición para completar el expediente suspenderá el trámite de alegaciones.

3. Si el tribunal deniega la petición, se reanudará el plazo de alegaciones por el tiempo que quedará en el momento de la solicitud del interesado.

4. Si el tribunal acepta la petición, deberá remitir el acuerdo con el que reclame los antecedentes al órgano que haya dictado el acto. Recibidos los antecedentes o la declaración de que estos no existen o no forman parte del expediente según su normativa reguladora, el tribunal concederá un nuevo plazo de alegaciones.

5. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerará 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.

6. Lo dispuesto en los apartados 2, 3, 4 y 5 no será de aplicación para las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria".

Artículo 57 (pruebas e informes) del citado Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa:

"1. El tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a esta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente.

El tribunal podrá ordenar posteriormente la práctica de las pruebas previamente denegadas.

Las resoluciones del tribunal que acuerden o denieguen la práctica de las pruebas tendrán carácter de meros actos de trámite.

2. El tribunal podrá requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación.

3. En el caso de pruebas e informes practicados o solicitados de oficio, se pondrá de manifiesto el expediente de la reclamación a los interesados para que, en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, aleguen lo que estimen conveniente.

A los efectos del plazo máximo para notificar la resolución, no se incluirá el periodo empleado por otros órganos de la Administración para remitir los informes a que hace referencia este artículo. Los periodos no incluidos en el cómputo del plazo no podrán ser superiores a dos meses".

#### **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 legó 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.*

Dado que la sentencia impugnada no se atiene a la doctrina expresada, procede, en consecuencia, estimar el recurso de casación y estimar el recurso contencioso administrativo, dada la infracción de la normativa que anteriormente ha sido expuesta.

#### **SEXTO. - Costas**

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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. En cuanto a las costas de 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

- 1.- Declarar que la doctrina del presente recurso se expresa al Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 2490/2022, interpuesto por la representación procesal de Agrícola Lerma S.L., contra la sentencia núm. 6/2022 de 18 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en el recurso núm. 160/2021, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 160/2021, interpuesto por la representación procesal de Agrícola Lerma S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos, de fecha 28 de mayo de 2021, que desestimó su reclamación (núm. 09-01054-2018), resolución que se anula, así como aquellas de las que traiga causa.
- 4.- Sin costas

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

Así se acuerda y firma.