

Sentencia de la Sala tercera de 8 de julio de 2025 (rec.3763/2023)

Roj: STS 3245/2025 - **ECLI:**ES:TS:2025:3245

Encabezamiento

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 928/2025

Fecha de sentencia: 08/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3763/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/07/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo
Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3763/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo
Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 928/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 8 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **3763/2023**, interpuesto por el procurador don Miguel Andrés Rodríguez López, en representación de la mercantil **ADMINISTRACIÓN DE FINCAS CASTILLO, SLU**, contra la *sentencia dictada el 14 de diciembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Santa Cruz de Tenerife, en el recurso núm. 93/2021* .

Han comparecido como recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **AGENCIA TRIBUTARIA CANARIA**, representada y defendida por Letrada del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada *sentencia dictada el 14 de diciembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Santa Cruz de Tenerife, que estimó el recurso contencioso-administrativo nº 93/2021* interpuesto por la Agencia Tributaria Canaria contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Canarias, de 29 de enero de 2021, que estimó la reclamación económico administrativa nº NUM000, formulada por Administración de Fincas Castillo, S.L.U. contra el acuerdo de liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

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

«FALLAMOS: 1. Estimar el recurso contencioso administrativo, y anular la Resolución del TEAR recurrida, al ser extemporánea la reclamación económico-administrativa con la consiguiente firmeza de la liquidación tributaria.

2. No hacer imposición de costas».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Miguel Andrés Rodríguez López, en representación de la mercantil Administración de Fincas Castillo, SLU, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los *artículos (i) 24 de la Constitución Española [«CE»]; (ii) 48.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa [«LJCA »] y 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC»]; y (iii) 33.2 LJCA* , en relación con el artículo 24.1 y 2 CE .

2. La Sala de instancia, por *auto de 11 de mayo de 2023*, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo , habiendo comparecido la representación procesal de Administración de Fincas Castillo, SLU, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, y la Agencia Tributaria Canaria, representada por la letrada del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, como recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el *artículo 89.5 LJCA* .

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La *Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de abril de 2024* , apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Discernir si la Administración tributaria está habilitada legalmente para remitir de forma espontánea actuaciones del expediente administrativo que no se incluyeron en la remisión de éste -y que no haya sido solicitada por el órgano jurisdiccional-; y, en su caso, si ese plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración, sin perjuicio de la facultad del órgano jurisdiccional de reclamar el complemento, de oficio o a instancia de parte; o si, por el contrario, la Administración puede remitir, en vía jurisdiccional y por propia iniciativa, informes, documentos o actuaciones que no fueron remitidos en su momento, como es preceptivo - art. 48 LJCA - confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce a la parte contraria para reclamar el complemento del expediente administrativo incompleto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, lo *artículos (i) 24 de la Constitución Española; (ii) 48.4 LJCA ; 70 LPAC; y (iii) 33.2 LJCA* , en relación con el *artículo 24.1 y 2 CE* ".

2. El procurador don Miguel Andrés Rodríguez López, en la representación ya acreditada de la mercantil Administración de Fincas Castillo, SLU, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 22 de mayo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que el TEAR de Canarias anuló la liquidación provisional dictada por la Administración Tributaria Canaria (ATC) al no constar en el expediente prueba alguna

que acreditase que la ATC había notificado a Administración de Fincas Castillo, SLU (AFCSL) su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por lo que las notificaciones electrónicas de los actos administrativos dictados por la ATC en ejecución de una previa resolución del TEAR de Canarias no se podían considerar válidamente realizadas. Pues bien, el TSJ de Canarias, en la sentencia impugnada en casación, pese a reconocer que al no constar el documento en el expediente ello impidió que el TEAR pudiese valorarlo, revocó la resolución del TEAR referida al admitir la aportación junto con la demanda de la comunicación de inclusión obligatoria en el ámbito de la ATC en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Aduce que la cuestión con interés casacional que plantea el auto de admisión pone el "foco" en discernir si "[...] partiendo de una innegable formación incompleta del expediente administrativo por parte de la Administración (ATC), ésta, no obstante, está habilitada legalmente, al formalizar su demanda en vía contencioso-administrativa, para remitir de forma espontánea, como "pruebas", actuaciones que no se incluyeron en la formación inicial y posterior remisión de dicho expediente, máxime cuando dichas actuaciones ni tan siquiera fueron solicitadas por el órgano jurisdiccional".

Esgrime que "[e]sta parte ya sostuvo en su escrito de contestación a la demanda -recordemos que el recurso ante el TSJCAN lo había interpuesto el Gobierno de Canarias- que la aportación por parte de la ATC de la documentación tan trascendental como la acreditativa de la inclusión de oficio de AFCSL en la dirección electrónica habilitada por vez primera junto con el escrito de formalización de demanda -pese a haberle sido reiteradamente solicitada con anterioridad su aportación por AFCSL y por el TEAR de Canarias, tanto en la vía administrativa como en la posterior vía económico-administrativa, negándose a aportarla, lo que pone de manifiesto una total ausencia de lealtad procesal- no resulta admisible, pues, en caso contrario, se le estaría generando a AFCSL una situación de auténtica indefensión en la vía económico-administrativa (art. 24.1 CE), en la que tanto esa documentación, que, por su carácter esencial, debería haberse incorporado al expediente administrativo, íntegro e inmutable, desde su formación inicial como su incidencia en la validez de las notificaciones llevadas a cabo por la ATC, no pudieron ser valoradas ni por AFCSL en sus alegaciones, ni por el TEAR de Canarias al dictar su resolución, lo que supuso que, en realidad, AFCSL se viera privada, indebida e injustificadamente, de una instancia procesal".

Añade que esa desleal falta de remisión de la documentación en cuestión, imputable exclusivamente a la ATC, no constituye un mero defecto formal, sino un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción.

Invoca los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena administración.

Cita como doctrina judicial que avala su postura la *STS de 27/10/2023, recurso 2490/2022 (ECLI:ES:TS:2023:4488)*, reiterada en posteriores sentencias de *02/11/2023, recurso 1596/2022 (ECLI:ES:TS:2023:4584)* y *24/11/2023, recurso 3191/2022 (ECLI:ES:TS:2023:4978)*, y la *STS de 17/11/2023, recurso 1234/2022 (ECLI:ES:TS:2023:5034)*.

Afirma que las similitudes de los supuestos analizados en estas sentencias con el ahora examinado son evidentes, por lo que "[...] es preciso que el TS fije su

doctrina, casando la sentencia del TSJCAN y declarando correcta la doctrina recogida en las sentencias arriba citadas, que coincide plenamente con la sostenida por esta parte tanto en el recurso contencioso-administrativo seguido ante el TSJCAN como en el presente recurso de casación ante el TS, en el sentido de considerar que la aportación por la ATC de determinada documentación (prueba de que la ATC había notificado a AFCSL su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada), que debió formar parte del expediente administrativo inicialmente remitido al TEAR de Canarias, con ocasión de la formalización de la demanda por la ATC ante el TSJCAN, resulta totalmente improcedente, por lo que, en atención a las más elementales reglas de la lógica hermenéutica, la seguridad jurídica que propugna el *art. 9.3 CE* y a la tutela judicial efectiva, sin indefensión, consagrada en el *art. 24 CE*, debe casarse la sentencia del TSJCAN y confirmarse la anulación de la liquidación decretada por el TEAR de Canarias en su resolución de 29/01/2021 (reclamación nº NUM001)".

Deduce la siguiente pretensión:

"[...] que se declare que la aportación por la ATC, con ocasión de la formalización de la demanda ante el TSJCAN, de determinada documentación (prueba de que la ATC había notificado a AFCSL su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada), que debió formar parte del expediente administrativo inicialmente remitido al TEAR de Canarias, resulta totalmente improcedente, por lo que debe casarse la sentencia del TSJCAN y confirmarse la anulación de la liquidación decretada por el TEAR de Canarias en su resolución de 29/01/2021 (reclamación nº NUM001)".

Con carácter subsidiario aduce otros dos motivos por los que entiende que la sentencia impugnada ha de ser casada y que fueron esgrimidos en su escrito de preparación. A saber:

1. La recurrente no tuvo conocimiento de las notificaciones telemáticas de la ATC, lo que comporta la temporaneidad de la reclamación ante el TEAR de Canarias.

2. La caducidad y consiguiente prescripción, debiendo haber resuelto el Tribunal Superior de Justicia de Canarias sobre las mismas.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que CASE y ANULE la sentencia recurrida, estimando plenamente nuestro recurso en los términos interesados, declarando que:

(i) La ATC no estaba autorizada para completar, por propia iniciativa, el expediente administrativo con ocasión de la formalización de la demanda ante el TSJCAN, por lo que debe confirmarse la anulación de la liquidación decretada, en su día, por el TEAR de Canarias en su resolución de 29/01/2021 (reclamación nº NUM001);

(ii) Dado que la ATC era plenamente conocedora de que AFCSL no había tenido acceso a las notificaciones telemáticas, debió desplegar una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran a su efectivo conocimiento, especialmente teniendo en cuenta que, anteriormente, había realizado notificaciones eficaces a AFCSL por otros medios en el mismo procedimiento;

(iii) Apreciada por el TSJCAN la posible caducidad del procedimiento, con la consiguiente prescripción del derecho de la ATC a liquidar, debió poner esa cuestión en conocimiento de las partes en virtud de lo dispuesto en el *art. 33.2 LJCA* ".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1. La Letrada del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, actuando en representación de la Agencia Tributaria Canaria, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 8 de julio de 2024.

Precisa, con carácter previo a cualquier otra consideración, que la Agencia Tributaria Canaria actuó como parte demandante en el procedimiento ordinario en la instancia, y no como parte demandada, por no ser la Administración autora del acto impugnado y, por tanto, remitora del expediente administrativo. Por tanto, ostenta todas las facultades inherentes a la condición de demandante, en el ejercicio de su legítimo derecho de defensa en un proceso legal con todas sus garantías, de tal forma que tiene pleno derecho para formular alegaciones y presentar prueba para cuestionar y refutar las afirmaciones contenidas en el acto impugnado.

Señala que no concurre interés casacional, en el presente caso, pues lo que se pretende con el recurso de casación es revisar la valoración realizada por el Tribunal de instancia de una prueba admitida (y no impugnada de contrario). En este caso, la sentencia recurrida pondera las circunstancias del caso y concluye que las notificaciones practicadas a la entidad mercantil recurrente en la Dirección Electrónica Habilitada fueron correctas a la vista de la prueba practicada, por lo que no procede en sede de casación un reexamen de la prueba admitida y valorada por el Tribunal de instancia que no tiene encaje en ninguno de los apartados del *artículo 88 Ley 29/1998, de 13 de julio* , de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA) ni en ningún otro, siendo así que el *artículo 87.bis.1 LJCA* excluye de este recurso extraordinario las cuestiones de hecho.

Afirma que lo que pretende la recurrente es la discusión sobre la apreciación de la prueba practicada en primera instancia camuflada bajo la apariencia de discusión de carácter jurídico, cuando en realidad se trata de una cuestión de prueba, no habiendo impugnado la recurrente el medio probatorio que ahora cuestiona a través de los recursos ordinarios que tuvo a su disposición en primera instancia.

En segundo término, se opone en el fondo a las infracciones denunciadas. A tal fin, aduce la inexistencia de la infracción del *artículo 48.4 LJCA* y *70 de la LPAC* . Sostiene que la vulneración del *artículo 48.4 LJCA* está pensado para supuestos en que la Administración actúa como demandada y, por tanto, es la autora del acto impugnado y es a quien corresponde remitir el expediente administrativo.

Considera que existen claras diferencias entre un expediente administrativo remitido por la Administración como medio probatorio en el que la misma Administración es parte demandada (en cuyo caso, tiene que formar parte del expediente toda la documentación relativa a la adopción de la decisión adoptada) de aquellos supuestos en que el litigio es entre terceros, como ocurre en este caso (ATC y Administración de Fincas Castillo SLU), pues, en este último supuesto, la documentación aportada junto con el escrito de demanda en aras de las alegaciones contenidas en la resolución dictada por el TEAR no formaba parte del expediente administrativo.

Aduce que, conforme al *art. 70.1 y 4 LPAC*, no toda información o documentación, sin distinción alguna, forma parte del expediente administrativo. En el presente caso, lo que se discute es si la notificación de la inclusión de la recurrente en el Sistema de DEH tenía que formar parte del expediente del procedimiento de comprobación limitada y debía, por tanto, ser remitida por la ATC al TEAR.

Esgrime que la inclusión en el Sistema de DEH es un acto previo a la práctica de notificaciones electrónicas a los sujetos y entidades obligadas a recibir comunicaciones y notificaciones administrativas por medios electrónicos y que el alta en el sistema DEH se efectúa de oficio.

Sostiene que "[l]a notificación de la inclusión en el Sistema de DEH excede de la documentación que debe obrar en el expediente que se remitió al TEAR, compuesto por el expediente de comprobación limitada incluidas las notificaciones realizadas en el mismo y la REA interpuesta por la recurrente. Se trata de documentación que, forma parte de otro expediente administrativo, que constituye una consulta que efectúa la Administración para verificar el tipo de notificación que realiza al obligado tributario y que, por tanto, solo proporciona información auxiliar, por lo que, atendiendo, a lo dispuesto en el artículo 70.4 LPAC, no debe formar parte del expediente del procedimiento de comprobación limitada, de ahí que no fuera aportado en vía económica administrativa". Añade que "[l]a necesidad de aportar la comunicación de alta en el Sistema DEH y su acuse de recibo, se suscitó a la vista de la propia resolución estimatoria del TEAR que no guardaba relación con el expediente de comprobación limitada remitido por la ATC, razón por la cual la demanda se orientó a fundar la inclusión en el Sistema DEH y las válidas notificaciones electrónicas realizadas. De ahí que no se aprecie vulneración principio de buena administración y lealtad procesal, pues una vez, esta Administración remite el expediente de comprobación limitada conjuntamente con la REA, no dispone de trámite alguno para proceder a remitir documentación ajena al expediente que permita refutar las alegaciones del recurrente. Así a la vista de la argumentación expuesta por el TEAR en su resolución estimatoria, esta Administración, en virtud de la tutela judicial efectiva, ejerció su derecho a la defensa de sus intereses legítimos ante los órganos judiciales mediante la impugnación de la misma, aportando con la demanda, elementos de prueba que, sin formar parte del expediente administrativo, permitían desvirtuar las alegaciones contenidas en el acto impugnado y avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercida en la demanda".

Asimismo, como complemento de lo anterior, sostiene que la *LJCA en su artículo 56.3* prevé la facultad de las partes de acompañar con la demanda y contestación, los documentos en que directamente funden su derecho, precepto que resulta de aplicación también a la Administración cuando actúa como demandante.

Concluye que no existe inconveniente alguno en que ATC, al igual que se reconoce al particular-obligado tributario, pueda presentar posteriormente en vía judicial determinadas pruebas que fundan su pretensión y que no forman parte del expediente administrativo. No nos encontramos ante un supuesto de complemento espontáneo del expediente, tal y como se invoca de contrario, sino de una documentación aportada en relación con el contenido de la resolución del TEAR, por lo que no se precluye el plazo para poder presentar junto con el escrito de iniciación del procedimiento judicial la documentación que fundamente la pretensión contenida en la demanda.

Expone las diferencias entre las sentencias del Tribunal Supremo invocadas de

contrario y el caso ahora enjuiciado.

En último término, afirma la inexistencia de la infracción del *artículo 24.1 CE* sobre la falta de conocimiento de las notificaciones telemáticas y la extemporaneidad de la REA ante el TEAR de Canarias.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que, desestimando los mismos, confirme íntegramente la *Sentencia recurrida de fecha de 14 de diciembre de 2022 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias*, en cuanto estima el recurso interpuesto por esta parte".

2. El Abogado del Estado, emplazado también como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 11 de julio de 2024, en el que alega que lo que en el presente recurso de casación se ventila es si la prueba documental aportada por ATC con su demanda *"debió o no admitirse"*, sosteniendo el Abogado del Estado que sí, como efectivamente admitió la Sala de instancia.

Realiza algunas puntualizaciones a afirmaciones de la recurrente, sostiene que los documentos aportados con la demanda -prueba de que la ATC había notificado a la recurrente su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada- no formaban parte del expediente administrativo y afirma que, en todo caso, su aportación en el proceso judicial se ampara en los derechos procesales de la parte, que no los deja de tener por ser una entidad de Derecho público que actúa en defensa de un acto propio.

Sostiene que "[...] el hecho, perfectamente regular, consistente en que la comunicación no formara parte del expediente tuvo una consecuencia que, lejos de ser lesiva para la recurrente, le benefició, pues determinó la estimación de su reclamación. Cuando luego los documentos se aportaron en vía contenciosa (conforme al *art. 56.3 de la LJCA*), la recurrente tuvo derecho a alegar sobre ellos (función característica del trámite de conclusiones), sin que se entienda que alegue indefensión alguna".

Asimismo, afirma que las Administraciones, tanto si son demandantes como si son demandadas (siendo esto lo más frecuente), tiene el derecho procesal, inherente al derecho constitucional de defensa, a acompañar con su contestación *"los documentos en que directamente funden su derecho"*. La ATC hizo uso, cuando aportó los documentos con la demanda, de este derecho, que como fundamental reclama una interpretación amplia y favorecedora de su ejercicio, de modo que muy poderosas razones se necesitarían para negarle su derecho de aportar con su "contestación" (sic) a la demanda los documentos que directamente prueban los hechos sustentadores de su pretensión.

Concluye que "[...] corresponde a la Sala de instancia determinar, en la fase de admisión y valoración de la prueba, si la documentación aportada por la parte (aquí actora) es o no admisible o bien constituye una actuación fraudulenta. En este caso, la Sala admitió (como era natural que hiciera) los documentos. La doctrina jurisprudencial sobre la aportación de nuevos elementos de prueba en sede contencioso-administrativa milita en la dirección que aquí postulamos".

Sobre la pretensión deducida por la recurrente manifiesta que "[l]a cuestión de interés casacional, entendida en las circunstancias del caso, merece la siguiente

respuesta: la Administración tributaria que es parte en un recurso contencioso-administrativo tiene el derecho, de raíz constitucional, a aportar, en el tiempo y forma prescritos por la LJCA, los documentos en que funde sus pretensiones, aun cuando esos documentos no formaran parte del expediente administrativo, particularmente si por su naturaleza y pertenencia a un expediente administrativo distinto de aquel en que se dictó el acto recurrido, no debieran integrar aquel. Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

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

Por providencia de 4 de septiembre de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 23 de mayo de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 1 de julio de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si la Administración tributaria está habilitada legalmente para remitir de forma espontánea actuaciones del expediente administrativo que no se incluyeron en la remisión de éste -y que no haya sido solicitada por el órgano jurisdiccional-; y, en su caso, si ese plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración, sin perjuicio de la facultad del órgano jurisdiccional de reclamar el complemento, de oficio o a instancia de parte; o si, por el contrario, la Administración puede remitir, en vía jurisdiccional y por propia iniciativa, informes, documentos o actuaciones que no fueron remitidos en su momento, como es preceptivo - *art. 48 LJCA* - confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce a la parte contraria para reclamar el complemento del expediente administrativo incompleto.

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

2.1. El 22 de enero de 2013 se notificó a la mercantil recurrente el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, comunicándole también la realización de comprobación de valor al amparo de los *artículos 57 y 134 LGT*, y solicitándose la aportación de determinada documentación.

El procedimiento tuvo por objeto comprobar la procedencia de la exención prevista en el *artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio*, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, notificándose por correo en el domicilio del sujeto pasivo.

2.2. El 20 de marzo de 2013 se notifica al interesado propuesta de liquidación y plazo de quince días para formular alegaciones, a la que se adjunta cuadro comparativo entre el valor autoliquidado y el comprobado. La notificación se realiza también por correo en el domicilio del sujeto pasivo.

El 4 de abril de 2013, el sujeto pasivo presentó alegaciones a la propuesta de liquidación, dictándose por la Administración Tributaria Canaria, el 6 de mayo de 2013, liquidación provisional por la que se confirma la propuesta de liquidación. El acuerdo de liquidación se notifica el 14 de mayo de 2013 por correo en el domicilio del sujeto pasivo.

2.3. El 29 de mayo de 2013, el sujeto pasivo interpuso reclamación económico-administrativa contra la citada liquidación, que fue estimada parcialmente por el TEAR, en resolución de 26 de octubre de 2016, anulando el acuerdo impugnando, con remisión del expediente a la oficina gestora para que procediera según lo decidido. El 15 de noviembre siguiente tuvo entrada dicha resolución en el registro de la Administración tributaria, que dictó acuerdo de ejecución el 29 de noviembre de 2016, por el que se anulaba la liquidación provisional y se reponían las actuaciones para practicar comprobación de valores. El referido acuerdo se notificó el 17 de febrero de 2017, constando en el expediente que esta notificación, al igual que las siguientes, se practicaron en la dirección electrónica habilitada. Así pues, a partir de este acuerdo se modifica la forma de notificación de los actos y resoluciones dictadas en el procedimiento, pasando a realizarse en la dirección electrónica habilitada.

Asimismo, el 25 de febrero de 2017 se notificó al interesado en la dirección electrónica habilitada la propuesta de liquidación, concediéndole el plazo de quince días para formular alegaciones, y el 4 de abril siguiente se le notificó, también de forma electrónica, la liquidación provisional que confirma la propuesta de liquidación referida.

2.4. Contra el acuerdo de liquidación, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR en fecha 5 de noviembre de 2018, alegando, en síntesis, la falta de validez de las notificaciones realizadas en la dirección electrónica habilitada.

La reclamación fue estimada por el TEAR, en resolución de 29 de enero de 2021, al no constar en el expediente remitido por la Administración activa -Administración Tributaria Canaria-, prueba que acreditase que se había notificado a la reclamante su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Razona el TEAR, en el FD segundo, por lo que aquí interesa, en los siguientes términos:

"[...] No consta en el expediente administrativo prueba alguna que acredite que la Administración Tributaria Canaria ha notificado al reclamante su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, no siendo procedente la notificación electrónica, en tanto no manifieste el interesado su consentimiento.

Por tanto, las notificaciones del acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, la propuesta de liquidación así como la liquidación provisional dictadas como consecuencia de la retroacción de actuaciones no se pueden considerar válidamente notificadas, no desplegando sus efectos".

La consecuencia de ello fue la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada y la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

2.5. Frente a la resolución del TEAR, la Agencia Tributaria Canaria [«ATC»] *interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 93/2021 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso -Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Santa Cruz de Tenerife.*

En sede jurisdiccional, la Agencia Tributaria Canaria aportó con su demanda, como documentos adjuntos, la documentación acreditativa de la comunicación de inclusión obligatoria en el ámbito de la ATC en el sistema de dirección electrónica habilitada, con su notificación por correo con acuse de recibo de fecha 19 de mayo de 2015. En esta notificación de la inclusión en la dirección electrónica habilitada consta el acuse de recibo de correos recibida y firmada por don Bernabe, y sellada con sello de la entidad mercantil recurrente.

Esta documentación no se unió al expediente administrativo de la liquidación recurrida que fue remitido al TEAR, lo que impidió que este Tribunal Regional pudiera valorarla.

2.6. El recurso contencioso-administrativo interpuesto fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del *Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Santa Cruz de Tenerife, en el procedimiento ordinario 93/2021, en fecha 14 de diciembre de 2022* .

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el FD segundo con el siguiente tenor:

«[...] 1. La Agencia Tributaria Canaria aporta como documentos adjuntos a la demanda la comunicación de inclusión obligatoria en el ámbito de la ATC en el sistema de dirección electrónica habilitada, con su notificación por correo con acuse de recibo de fecha 19-05-15.

Esta notificación de la inclusión en la dirección electrónica habilitada es válida, al aparecer en el acuse de recibo de Correos recibida y firmada por D. Bernabe, y sellada con sello de la entidad mercantil recurrente.

No haber unido estos documentos en el expediente administrativo de la liquidación recurrida impidió que el TEAR pudiese valorarlos.

[...]

4. De lo expuesto se llega a la consideración de que las notificaciones a la entidad mercantil recurrente practicadas en la dirección electrónica habilitada son correctas, al no precisar de consentimiento de la entidad mercantil, y tener habilitación legal y desarrollo reglamentario para ello.

Por lo tanto, al haber sido puesta a disposición la notificación de la liquidación en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada el 24-03-17, el día 04-04-17 se considera rechazada por no haber accedido a su contenido, de conformidad con el *art. 28.3 de la Ley 11/2007* .

Entonces el plazo de un mes de interposición de la reclamación económico administrativo venció el día 04-05-17. Al ser presentada dicha reclamación económico-administrativa el día 13-12-18 estaba fuera de plazo, y la liquidación tributaria reclamada devino firme, no pudiendo ser objeto de reclamación económico-administrativa.» (sic).

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son las siguientes.

1. El artículo 48.3 y 4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa [«LJCA »], dispone:

"3. El expediente deberá ser remitido en el plazo improrrogable de veinte días, a contar desde que la comunicación judicial tenga entrada en el registro general del órgano requerido. La entrada se pondrá en conocimiento del órgano jurisdiccional.

4. El expediente, original o copiado, se enviará completo, foliado y, en su caso, autenticado, acompañado de un índice, asimismo autenticado, de los documentos que contenga. La Administración conservará siempre el original o una copia autenticada de los expedientes que envíe. Si el expediente fuera reclamado por diversos Juzgados o Tribunales, la Administración enviará copias autenticadas del original o de la copia que conserve".

2. A su vez, el artículo 33.2. de la LJCA señala:

"2. Si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiéndoles que no se prejuzga el fallo definitivo, les expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno."

3. El artículo 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC »], que lleva por rúbrica "Expediente Administrativo" establece que:

"1. Se entiende por expediente administrativo el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla.

2. Los expedientes tendrán formato electrónico y se formarán mediante la agregación ordenada de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, informes, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos, así como un índice numerado de todos los documentos que contenga cuando se remita. Asimismo, deberá constar en el expediente copia electrónica certificada de la resolución adoptada.

3. Cuando en virtud de una norma sea preciso remitir el expediente electrónico, se hará de acuerdo con lo previsto en el Esquema Nacional de Interoperabilidad y en las correspondientes Normas Técnicas de Interoperabilidad, y se

enviará completo, foliado, autenticado y acompañado de un índice, asimismo autenticado, de los documentos que contenga. La autenticación del citado índice garantizará la integridad e inmutabilidad del expediente electrónico generado desde el momento de su firma y permitirá su recuperación siempre que sea preciso, siendo admisible que un mismo documento forme parte de distintos expedientes electrónicos.

4. No formará parte del expediente administrativo la información que tenga carácter auxiliar o de apoyo, como la contenida en aplicaciones, ficheros y bases de datos informáticas, notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos o entidades administrativas, así como los juicios de valor emitidos por las Administraciones Públicas, salvo que se trate de informes, preceptivos y facultativos, solicitados antes de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento".

4. Por último, considera la Sala que deberá tenerse en consideración, al respecto de la obligación legal de la Administración de aportar el expediente en el procedimiento económico-administrativo, que inicia el administrado, el *artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* [«LGT »], que establece lo siguiente:

«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».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Este recurso de casación plantea una cuestión similar a la que se ha examinado por *esta Sala en tres sentencias, la STS de 27 de octubre de 2023 (rec. cas. 2490/2022)*, *STS de 2 de noviembre de 2023 (rec. cas. 1596/2022)* y *STS 1561/2023, de 24 de noviembre (rec. cas. 3191/2022)*, sobre la aportación en vía económico-administrativa de un expediente complementario por la Administración tributaria, fuera del plazo otorgado y tras efectuar alegaciones el reclamante.

En la *STS de 27 de octubre de 2023 , cit., se resolvió, al igual que en las posteriores de 2 y 24 de noviembre de 2023 , cit., que «[...] [e]l 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.[...]» (FD quinto).

También se dictó por *la Sala la STS 1473/2023, de 17 de noviembre (rec. cas. 1234/2022)*, en la que se examinaba el caso en que se pretendía aportar el complemento del expediente con utilización de la vía de aportación de pruebas en el recurso de alzada por el órgano administrativo, bajo el argumento de no haber sido parte, en el sentido de interesado, en la primera fase del procedimiento económico-administrativo.

En este caso se estableció por la Sala la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] hemos de fijar como doctrina jurisprudencial que la administración autora de un acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa, no puede aportar como prueba, con ocasión de la interposición por la misma de un recurso de alzada ordinario en vía económico-administrativa, aquellos documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procedimental oportuno".

2. Lo que ahora se nos plantea es si la administración autora de un acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa, en este caso, la Administración Tributaria Canaria, puede aportar como prueba con su escrito de demanda, con ocasión de la interposición por la misma del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, aquella documentación que, no habiendo formado parte del expediente administrativo de la liquidación impugnada remitido en el momento procedimental oportuno al TEAR, acreditaba la comunicación de la inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada de la hoy recurrente, lo que impidió que el órgano revisor pudiera valorarla.

En este caso, pues, se pretende aportar la documentación acreditativa de la inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, utilizando la vía de aportación de pruebas con el escrito de demanda en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la administración activa, autora del acto de liquidación, bajo el argumento de no haber sido parte, en el sentido de interesado, en el procedimiento económico-administrativo iniciado por el administrado, de que dicha documentación no formaba ni debía formar parte del expediente administrativo y del ejercicio de sus derechos procesales, al amparo del *art. 24 CE*.

3. Considera la Sala que esa documentación, acreditativa de la inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, debió formar parte del expediente remitido en el momento procedimental oportuno al TEAR, pues, al no hacerlo así, se ha privado materialmente al interesado de su derecho a la defensa y al Tribunal Regional de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada.

No existe duda alguna de 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, y que esta remisión debe hacerla en tiempo y forma.

Señala el *artículo 70 de la LPAC*, como hemos visto, que se entiende por

expediente administrativo *"el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla"*, añadiendo en el párrafo 2º que los expedientes se formarán *"mediante la agregación ordenada de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, informes, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos, así como un índice numerado de todos los documentos que contenga cuando se remita"*.

Pues bien, la Sala no alberga dudas de que la comunicación de la inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, que acredita el adecuado conocimiento por el obligado tributario y que comporta la validez de las notificaciones practicadas de forma electrónica, en este caso, de la liquidación dictada, es un documento que necesariamente ha de integrar el expediente administrativo que está obligado a remitir la Administración activa al órgano revisor para la tramitación de la reclamación económico administrativa interpuesta, máxime teniendo en cuenta que supuso un cambio sustancial en la forma de practicar las notificaciones en el curso de un procedimiento cuyos actos se venían notificando por correo en el domicilio del sujeto pasivo. Y ello con independencia de que dicha comunicación se haya dictado en otro expediente -"expediente NUM002, del Censo de Contribuyentes"-, como aduce el Abogado del Estado.

En efecto, que dicha documentación integre el expediente administrativo remitido al TEAR es esencial para que el administrado puede ejercer en forma su derecho de defensa y para que la Administración cumpla con la obligación que le incumbe de remitir el expediente de forma íntegra.

Como ya expuso *esta Sala en la STS de 27 de octubre de 2023* , cit, 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, pues *"[...] 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)"*.

4. Hay un dato más que resulta relevante a los fines examinados, como es que, en la vía económico-administrativa, los interesados podrán definir su propia estrategia de defensa. En este caso, la reclamante adujo la falta de validez de las notificaciones realizadas en la dirección electrónica habilitada, sin que en el expediente administrativo remitido constase prueba alguna que acreditase que la Administración Tributaria Canaria había notificado a la reclamante su inclusión en el sistema, tal como advirtió el TEAR en su resolución de 29 de enero de 2021.

En este sentido, no es posible que la Administración tributaria incida sobre el derecho de defensa de la reclamante, irrumpiendo en la regular tramitación del procedimiento económico-administrativo, pues no puede obviarse que aquella 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*). Ello es consecuencia de la obligación que pesa sobre la Administración activa de remitir el expediente de forma íntegra.

Como ha declarado esta Sala, "[...] 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" [*STS 27 de octubre de 2023 (rec. 2490/2022)*].

5. En forma alguna puede compartirse que se infrinjan los derechos procesales de la recurrente en la instancia, Agencia Tributaria Canaria, ya que no se pueden considerar pruebas aquellos documentos que la Administración que había dictado la liquidación debió haber remitido con el expediente administrativo, por formar parte indudablemente del mismo, y que no fueron remitidos en el trámite en que venía obligada, incumpliendo con ello lo dispuesto en el *art. 235.3 LGT* .

Es obvio que la Administración activa, demandante en el recurso contencioso-administrativo, puede aportar con su escrito de demanda "*los documentos en que directamente funde su derecho*" (*art. 56.3 LJCA*), pero esta aportación posterior no subsana el vicio sustantivo cometido por la Administración activa.

Tal como ha expuesto esta Sala, la posición de la Administración activa, responsable del acto impugnado en vía económico-administrativa, no es equiparable a la del obligado tributario.

6. Conforme a lo expuesto, la situación que es objeto de la presente controversia debe ser resuelta calificando como elementos integrantes del expediente administrativo a aquellos documentos que, debiendo formar parte del mismo, no fueron remitidos en su momento junto con la interposición de la reclamación económico administrativa, sin que el trámite de aportación de pruebas con el escrito de demanda en vía jurisdiccional pueda servir para subsanar aquella omisión, que sólo resulta imputable a la Administración activa.

En suma, la admisión de este "*complemento*" de expediente en vía jurisdiccional ha causado indefensión a la parte hoy recurrente, dado que no pudo ejercer en vía económico-administrativa su derecho a formular alegaciones y a aportar prueba con conocimiento de esa documentación que debía haber sido incorporada al expediente al tiempo de ponerse de manifiesto el mismo, a efectos de ejercer su derecho de alegación y proposición de prueba.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial establecida en las *SSTS de 27 de*

octubre de 2023 (rec. cas. 2490/2022), 2 de noviembre de 2023 (rec. cas. 1596/2022) y 24 de noviembre de 2023 (rec. cas. 3191/2022), atinente a que 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.

2. La administración autora de un acto administrativo impugnado inicialmente en vía económico-administrativa, no puede aportar como prueba con su escrito de demanda, con ocasión de la interposición por la misma del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, aquellos documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos al Tribunal Regional en el momento procedimental oportuno.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, motivo por el cual debe ser casada y anulada, con desestimación del recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el *artículo 93.4 LJCA* , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el el procurador don Miguel Andrés Rodríguez López, en representación de **ADMINISTRACIÓN DE FINCAS CASTILLO, SLU**, contra la *sentencia dictada el 14 de diciembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Santa Cruz de Tenerife, en el recurso núm. 93/2021* , sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 93/2021, deducido por la Agencia Tributaria Canaria contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 29 de enero de 2021, que estimó la reclamación económico administrativa nº NUM000, formulada por Administración de Fincas Castillo, S.L.U. contra el acuerdo de liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.