

LO QUE NO ESTÁ EN EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO  
NO EXISTE: EL TRIBUNAL SUPREMO NIEGA A LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA UNA SEGUNDA  
OPORTUNIDAD. COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL  
TRIBUNAL SUPREMO NÚM. 928/2025, DE 8 DE JULIO  
(ECLI:ES:TS:2025:3245)

*WHAT IS NOT IN THE ADMINISTRATIVE FILE DOES NOT  
EXIST: THE SUPREME COURT CLOSES THE DOOR TO THE  
TAX ADMINISTRATION'S "SECOND CHANCE". COMMENTARY  
ON SUPREME COURT JUDGMENT 928/2025, OF JULY 8  
(ECLI:ES:TS:2025:3245)*

*Rev. Boliv. de Derecho N° 41, enero 2026, ISSN: 2070-8157, pp. 496-505*

Fernando  
HERNÁNDEZ  
GUIJARRO

**ARTÍCULO RECIBIDO:** 6 de noviembre de 2025

**ARTÍCULO APROBADO:** 9 de diciembre de 2025

**RESUMEN:** La Sentencia del Tribunal Supremo 928/2025, de 8 de julio, recurso 3763/2023, aborda una cuestión de indudable interés práctico: si la Administración puede, ya en fase contenciosa, incorporar documentos determinantes que no remitió en su momento dentro del expediente administrativo. La Sala Tercera responde que no, y lo hace sobre tres pilares: el carácter preclusivo de los arts. 235.3 LGT y 48 LJCA; la consideración del expediente como garantía del derecho de defensa del art. 24 CE; y el sometimiento de la Administración al principio de buena administración, que incluye la lealtad procesal y la imposibilidad de obtener ventaja de sus propias omisiones. El Tribunal reafirma la vieja máxima administrativa “lo que no está en el expediente no está en el mundo” y concluye que la Administración no puede obtener en vía judicial una “segunda oportunidad” para subsanar su falta de diligencia inicial, so pena de producir indefensión al obligado tributario.

**PALABRAS CLAVE:** Expediente administrativo; preclusión; derecho de defensa; buena administración; confianza legítima.

**ABSTRACT:** Supreme Court Judgment 928/2025, of 8 July, appeal 3763/2023, addresses an issue of unquestionable practical relevance: whether the Tax Administration may, once contentious-administrative proceedings have begun, introduce decisive documents that it failed to submit in due time as part of the administrative file. The Third Chamber gives a clear negative answer and does so on three grounds: the preclusive nature of Article 235.3 of the General Tax Law (LGT) and 48 of the Contentious-Administrative Jurisdiction Act (LJCA); the understanding of the administrative file as a safeguard of the right of defence enshrined in Article 24 of the Spanish Constitution; and the submission of the Administration to the principle of good administration, which encompasses procedural good faith and the impossibility of deriving an advantage from its own omissions. The Court reaffirms the long-standing administrative maxim “what is not in the file does not exist” and concludes that the Administration cannot, before the courts, be afforded a “second opportunity” to cure its initial lack of diligence, on pain of causing a situation of defencelessness to the taxpayer.

**KEY WORDS:** Administrative file; preclusive effect; right of defence; good administration; legitimate expectations.

**SUMARIO:** SUPUESTO DE HECHO.- DOCTRINA JURISPRUDENCIAL.- COMENTARIO.- I. INTRODUCCIÓN.- II. LA NATURALEZA PRECLUSIVA DEL ART. 235.3 LGT Y DEL ART. 48 LJCA: DEBER DE REMISIÓN ÍNTEGRA Y EN PLAZO DEL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO.- I. El art. 235.3 LGT: envío del expediente en vía económico-administrativa.- 2. El art. 48 LJCA: el expediente ante la jurisdicción contencioso-administrativa.- III. DERECHO DE DEFENSA (ART. 24 CE) Y EFECTOS DE UN EXPEDIENTE INCOMPLETO.- I. El expediente como garantía del procedimiento debido.- 2. Consecuencias procesales: inmutabilidad del expediente y sanción por la falta de lealtad.- 3. “Lo que no está en el expediente no está en el mundo”.- IV. PRINCIPIOS DE BUENA FE Y CONFIANZA LEGÍTIMA DEL ADMINISTRADO.- V. EL DEBER DE BUENA ADMINISTRACIÓN.- VI. CONCLUSIONES.

---

## SUPUESTO DE HECHO

### I. Procedimiento de origen.

La controversia nace de un procedimiento de comprobación limitada seguido por la Administración Tributaria Canaria (en adelante, ATC) frente a la mercantil Administración de Fincas Castillo, S.L.U. (en adelante, AFCSL), relativo al ITP-AJD. Tras las actuaciones de comprobación, la ATC giró liquidación, que fue notificada inicialmente por medios postales al domicilio fiscal de la sociedad. La particularidad aparece cuando, ya avanzado el procedimiento, la ATC incorpora a la contribuyente al sistema de Dirección Electrónica Habilitada (en adelante, DEH) y pasa a practicar las sucesivas notificaciones exclusivamente por vía electrónica, operación que exige una comunicación válida y acreditada a la persona obligada.

### 2. Reclamación económico-administrativa.

La sociedad impugnó la liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEAR), alegando, entre otras cuestiones, la invalidez de las notificaciones electrónicas por falta de acreditación del previo deber de relacionarse electrónicamente. El TEAR revisó el expediente remitido por la ATC y comprobó que, efectivamente, no constaba la comunicación que justificara el cambio de canal. La consecuencia fue la estimación de la reclamación y la anulación de la liquidación, por entender que no se había probado la eficacia de la notificación y, por tanto, no podía considerarse extemporáneo el recurso del contribuyente. El órgano revisor actuó, pues, sobre la base del expediente realmente existente: lo que no estaba ahí no podía ser tenido en cuenta.

#### • Fernando Hernández Guijarro

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Politècnica de València. Magistrado Suplente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Doctor en Derecho por la Universitat de València. Abogado y Economista no ejerciente. Ha trabajado en despachos profesionales de reconocido prestigio como Garrigues, y Arco Abogados y Asesores Tributarios. Es autor de obras publicadas en Ediciones Francis & Taylor, Aranzadi y Tirant lo Blanch. Correo electrónico: fernando.hernandez@upv.es.

### 3. Proceso contencioso-administrativo.

Disconforme con esa resolución, la ATC acudió a la jurisdicción contencioso-administrativa. Y aquí se produce el hecho que da sentido a todo el litigio: con su demanda ante el TSJ de Canarias, la Administración aporta el documento que acreditaba la notificación electrónica obligatoria, documento que no había querido —o no había sabido— remitir al TEAR. El TSJ lo admite, lo considera válido y, basándose en él, concluye que la reclamación de AFCSL era realmente extemporánea, por haber empezado a contar el plazo desde una notificación electrónica que ahora sí se daba por probada. En consecuencia, revoca la resolución del TEAR y avala la liquidación.

### 4. Recurso de casación.

La sociedad recurre en casación al amparo del art. 88 LJCA. Su argumento es directo: si la Administración no cumplió su obligación legal de remitir un expediente íntegro dentro del plazo y con todos los documentos esenciales, no puede obtener en sede judicial un beneficio procesal con una aportación extemporánea que, además, coloca al contribuyente en peor posición que la que tuvo ante el TEAR. Y, sobre todo, recuerda al Supremo que la propia Sala ya había fijado doctrina, en 2023, sobre la improcedencia de esos “expedientes complementarios” remitidos por pura iniciativa de la Administración. Pide, por tanto, que se restaure la resolución del TEAR.

El Tribunal Supremo admite el recurso por apreciar interés casacional objetivo: se trata de determinar si la Administración, en un recurso contencioso contra una resolución económico-administrativa, puede aportar documentos que debieron formar parte del expediente inicialmente remitido y que ella misma omitió. La cuestión, como es obvio, excede del caso concreto y afecta al modo en que las Administraciones vienen defendiendo sus actos en vía revisora.

## DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

La Sala Tercera casa la sentencia del TSJ de Canarias y confirma la resolución del TEAR. Y lo hace fijando, con una doctrina muy clara, dos reglas que prolongan y consolidan su posición de finales de 2023.

Primera regla. El órgano que dictó el acto recurrido está obligado a remitir al órgano económico-administrativo el expediente completo dentro del mes del art. 235.3 LGT, y ese plazo tiene naturaleza preclusiva para la Administración tributaria. De ello se sigue que no es posible enviar, por iniciativa propia, “complementos” al expediente ya remitido si el Tribunal Económico-Administrativo no los ha pedido.

Segunda regla. La Administración autora del acto impugnado en vía económico-administrativa no puede aportar después, con su demanda contencioso-administrativa contra la resolución del TEAR, documentos que, por su naturaleza, debieron estar en el expediente que se remitió al tribunal económico-administrativo. El proceso contencioso no es el cauce para rehacer el expediente que la Administración no confeccionó bien.

Es decir: lo que no se llevó al expediente en el momento en que la ley ordena formarlo, no puede incorporarse después para desvirtuar la resolución estimatoria del contribuyente. El Tribunal Supremo declara que admitirlo habría supuesto una indefensión real, porque el obligado tributario nunca tuvo ocasión de discutir ese documento donde debía hacerlo: ante el TEAR.

## COMENTARIO

### I. INTRODUCCIÓN.

La sentencia que comentamos resulta muy relevante dado que coloca el expediente administrativo en un lugar decisivo del litigio. Como ha señalado la mejor doctrina, muchas causas no se ganan por la brillantez de la demanda, sino por lo que el expediente dice o deja de decir. De ahí que el Tribunal Supremo, en los últimos años, haya querido sacar de la zona gris ciertas prácticas administrativas consistentes en “completar” o “rectificar” el expediente una vez que ya está en manos del órgano revisor. La sentencia analizada es, en ese sentido, una pieza más de una jurisprudencia garantista.

La cuestión de fondo es sencilla de formular: ¿puede la Administración ponerse en mejor posición procesal que el contribuyente gracias a una omisión que ella misma ha cometido? La Sala responde que no, y lo hace con una argumentación que combina norma, jurisprudencia reciente y principios generales. Por eso el fallo es interesante: no solo aplica el art. 235.3 LGT y el art. 48 LJCA, sino que los explica a la luz del art. 24 CE, de la buena administración y de la confianza legítima. Así se evita que el expediente se convierta en un instrumento adaptable al servicio de la Administración.

### II. LA NATURALEZA PRECLUSIVA DEL ART. 235.3 LGT Y DEL ART. 48 LJCA: DEBER DE REMISIÓN ÍNTEGRA Y EN PLAZO.

#### I. El art. 235.3 LGT: remisión en vía económico-administrativa.

El art. 235.3 LGT es una norma con más valor del que parece. No se limita a decir que la Administración “enviará” el expediente al TEAR; exige que lo haga en el plazo de un mes y que lo haga completo. ¿Por qué? Porque en la

reclamación económico-administrativa el único que conoce todo lo actuado es el órgano que dictó el acto; el reclamante solo conoce lo que le ha sido notificado y, eventualmente, lo que haya podido obtener de la Administración. Si se permitiese que la Administración retire piezas del expediente o retrase su aportación, el reclamante quedaría indefenso. Por eso el Supremo subraya que ese mes es preceptivo para la Administración: precluido, ya no hay aportaciones espontáneas.

En las SSTs de 27 de octubre de 2023 (rec. 2490/2022) y 2 de noviembre de 2023 (rec. 1596/2022) la Sala había sido muy clara: la remisión fuera de plazo de “expedientes complementarios” es incompatible con la naturaleza del procedimiento económico-administrativo, que se basa en que el Tribunal revise lo actuado con los mismos materiales que tuvo la Administración al dictar el acto. La sentencia de 2025 toma esa misma fórmula y la aplica a un supuesto casi análogo: el documento que justificaba la notificación electrónica debió enviarse al TEAR. No se envió. En consecuencia: la Administración no puede revivirlo después.

A esto se añade un dato que la propia sentencia recuerda: la normativa reglamentaria de revisión (RD 520/2005) prevé expresamente que sea el órgano económico-administrativo el que pueda, de oficio o a instancia de parte, pedir que se complete el expediente. Es decir, el sistema ya tiene un mecanismo de complemento. Si el TEAR no lo utiliza, la Administración no puede “inventarse” uno paralelo y unilateral.

## **2. El art. 48 LJCA: remisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa.**

El art. 48 LJCA funciona con el mismo espíritu. El expediente que llega al órgano jurisdiccional debe ser el expediente completo: foliado, autenticado e indexado. Tanto es así que la propia Ley prevé sanciones para el funcionario que no lo remita. La razón es la misma: el Juez tiene que juzgar sobre lo que hizo la Administración, no sobre lo que la Administración diga después que hizo.

Aquí la ATC intentó aprovechar la remisión a sede judicial para “enmendar” lo que no había hecho en sede económico-administrativa. El Tribunal Supremo le recuerda que también aquí hay preclusión: una vez que se ha cerrado la fase de formación del expediente, la Administración no puede, por sí sola, alterar el perímetro probatorio del proceso. Solo el tribunal puede abrir esa puerta, y siempre con garantías para la otra parte. Si se admitiese lo contrario, la Administración tendría dos oportunidades (económico-administrativa y contenciosa) para cumplir adecuadamente un deber que el contribuyente solo pudo ejercer una vez. Eso no es compatible con la igualdad procesal.

### III. DERECHO DE DEFENSA (ART. 24 CE) Y EFECTOS DE UN EXPEDIENTE INCOMPLETO.

#### 1. El expediente como garantía del procedimiento debido.

El Tribunal Supremo entronca la cuestión con el art. 24 CE, y acierta plenamente con ello. El expediente administrativo no es una cuestión formalista; es la forma de que el ciudadano pueda conocer los fundamentos del acto y, por tanto, defenderse. Si el expediente llega sin una pieza esencial, el ciudadano construye su defensa sin saber que la Administración tenía un elemento contra él. Cuando más tarde ese elemento aparece, ya no puede refutarlo donde tenía que hacerlo. Eso es indefensión material.

En el caso concreto, la empresa articuló su defensa precisamente sobre la base de que no constaba la comunicación de inclusión en la DEH. El TEAR le dio la razón. Si después la Administración exhibe el documento ausente y el tribunal lo toma en consideración, lo que está haciendo es desautorizar a posteriori una estrategia defensiva que era impecable a la luz del expediente. Eso vulnera el art. 24 CE, porque el contribuyente no tuvo posibilidad de alegar y probar sobre ese documento en el momento adecuado.

#### 2. Inmutabilidad del expediente y sanción por la falta de lealtad.

De ahí que la sentencia hable de la inmutabilidad del expediente una vez remitido. No se trata de petrificarlo contra toda circunstancia, sino de impedir que una de las partes (la que además tiene el deber legal de formarlo) pueda modificarlo en perjuicio de la otra. Esto opera aquí como una auténtica sanción procesal: si la Administración no fue diligente, pierde la posibilidad de introducir la prueba que ocultó o no remitió. Y, como en este caso la prueba era estrictamente necesaria para sostener la extemporaneidad, la consecuencia es que la liquidación no puede revivir.

La Sala también reprocha la falta de lealtad de la ATC: el documento le fue pedido en vía administrativa y en vía económico-administrativa, y no lo aportó; solo lo remitió ante el TSJ en su demanda. Un comportamiento así no merece que el Tribunal lo acoja como conforme a Derecho. Que la Administración litigue con lealtad no es un adorno retórico: está en el núcleo del principio de buena administración y en el art. 103 CE.

#### 3. “Lo que no está en el expediente no está en el mundo”.

La sentencia recoge el viejo aforismo que la doctrina y la práctica contenciosa han utilizado desde siempre: *quod non est in actis, non est in mundo*. Y le da

contenido material: lo que no figura en el expediente en el momento en que la ley ordena remitirlo no puede después volverse contra el ciudadano, salvo que el órgano revisor lo haya reclamado por la vía legal. Así se preserva la seguridad jurídica y se evita que la Administración funcione con “dos expedientes”: el que envía y el que guarda.

La propia sentencia matiza que esto no impide completar el expediente por los cauces legales: si el TEAR o el Tribunal piden más documentación, esa documentación entra en el “mundo” del expediente. Lo que se proscribe es el complemento unilateral y sorpresivo.

#### **IV. PRINCIPIOS DE BUENA FE Y CONFIANZA LEGÍTIMA DEL ADMINISTRADO.**

Otro de los aciertos del fallo es que conecta el problema procesal con el plano de los principios jurídicos. El contribuyente tiene derecho a confiar en que el expediente que se le muestra es el expediente real del caso. Si el órgano económico-administrativo decide a su favor sobre la base de ese expediente, puede confiar en que la Administración no podrá, a posteriori, sacar un documento que desmienta o contradiga el remitido previamente. Esa es la esencia de la confianza legítima y de la seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

La actuación de la ATC es, desde esa óptica, paradigmática de lo que no se debe hacer: cambia el sistema de notificación sin documentarlo en el expediente; no atiende los requerimientos del revisor; y cuando pierde, aporta el documento omitido. Es difícil conciliar ese comportamiento con la buena fe que la Ley 40/2015 y la Ley 39/2015 exigen a las Administraciones (arts. 3 y 13, respectivamente). El Supremo, al cerrar la puerta a esa práctica, no hace sino proteger la confianza del administrado en el correcto desenvolvimiento del procedimiento.

Además, permitir el complemento extemporáneo habría supuesto una quiebra de la igualdad de armas: la Administración habría gozado de un tiempo extra para preparar su defensa; el contribuyente, en cambio, no. La buena fe procesal exige que ambos litiguen con el mismo expediente y en los mismos momentos.

#### **V. EL DEBER DE BUENA ADMINISTRACIÓN.**

Finalmente, la sentencia se alinea con la idea cada vez más asumida en nuestra jurisprudencia de que la buena administración no es una aspiración jurídica, sino un estándar de adecuación a Derecho exigible. Administrar bien, en este contexto, es formar expedientes completos, remitirlos en plazo y cooperar con los órganos de revisión. Cuando la Administración no hace nada de eso, no puede pretender que el juez subsane su falta. De ahí que el Supremo opte por la

solución más contundente: confirmar la anulación del acto sin retroacción, porque la Administración fue la única responsable del defecto.

## **VI. CONCLUSIONES**

El expediente sigue siendo el eje del proceso contencioso-administrativo. La sentencia recuerda que el expediente administrativo no es un simple acompañamiento documental, sino el soporte de la función revisora. Lo que no entra en él en tiempo y forma no puede perjudicar al ciudadano. La preclusión vale también para la Administración. El mes del art. 235.3 LGT y el plazo del art. 48 LJCA no son plazos inocuos: cierran la posibilidad de remitir por propia iniciativa documentos omitidos.

La admisión de documentos tardíos puede causar indefensión. Introducir en sede judicial una pieza esencial que no dispuso el TEAR priva al obligado tributario de la contradicción en la vía que estaba prevista para ello. Eso vulnera el art. 24 CE. No existe un derecho de la Administración a obtener una segunda oportunidad. Si la Administración no cumplió su deber de remisión íntegra, soporta la consecuencia procesal: su acto puede ser anulado sin que el tribunal le permita rehacer el expediente.

La solución elegida es coherente con la buena fe y la buena administración. La Administración debe litigar con todas las pruebas a la vista; si no lo hace, los tribunales no convalidarán su actuación.

