

Premium

ARTÍCULOS

A vueltas con el dictamen de peritos al servicio de la Administración Tributaria

El Supremo avala dictámenes científicos y rechaza informes internos como pruebas



(Imagen: E&J)

La sentencia que traemos hoy a colación, para comentar en este espacio, a diferencia de otras relevantes, anteriormente citadas, no fija doctrina casacional.

Aun así, es de gran interés, por la cuestión de fondo, y por las consideraciones contenidas en el Voto Particular del Magistrado Francisco José Navarro Sanchís.

Se trata de la sentencia de 4 de noviembre de 2024, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. Son partes en litigio, una entidad mercantil y la Administración General del Estado, versando el recurso sobre el impuesto de sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, y siendo la sentencia recurrida, la dictada el 23 de noviembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Los antecedentes del asunto son los siguientes: el 22 de septiembre de 2015, la jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictó **acuerdos de liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010**, dictados en el procedimiento iniciado respecto a la entidad Caixa de Aforros de Galicia, Vigo, Ourense y Pontevedra, actualmente Fundación Galicia Obra Social, como sucesora dela extinta Caja De Ahorros De Galicia, y asimismo como sociedad dominante del Grupo 32/00.

Los hechos que motivaron las regularizaciones fueron que en las declaraciones por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, aplicó el obligado tributario unas deducciones por innovación tecnológica que, a juicio de la Inspección, serían improcedentes.

Disconforme con esa decisión, el obligado tributario recurrió ante el TEAC que, por acuerdo de 9 de abril de 2019, desestimó la reclamación.

Contra la referida resolución se interpuso recurso núm. 637/2019 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en la sentencia de 23 de noviembre de 2022.

**Admitido el recurso de casación, se fija como cuestiones de interés casacional las siguientes:**

- Determinar el alcance probatorio de los informes elaborados por los funcionarios de una Administración que es parte en el proceso judicial, discerniendo, en primer lugar, si constituyen en realidad una verdadera y propia prueba pericial, por la mera razón de su emisión por funcionarios públicos que prestan sus servicios en la propia Administración decidora.
- Además, precisar si la condición de parte procesal de la Administración despoja a tales informes u opiniones del plus de objetividad y valor probatorio reforzado que se presume por razón de su origen.
- Finalmente, establecer los efectos y el valor probatorio que puede reconocerse, en la revisión judicial relativa a la deducción controvertida, al informe reglado vinculante emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología.



(Foto: Archivo)

Pues bien, el Tribunal Supremo **contesta las cuestiones de interés casacional, por remisión a doctrina anterior**, como sigue:

Respecto a la primera pregunta, sobre el alcance probatorio de los informes elaborados por los funcionarios de una Administración que es parte en el proceso judicial, dice el Supremo que, **en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal para la deducción por innovación tecnológica, vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos**, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, sino también en las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva.

En particular, tales informes vinculantes no pueden ser rebatidos ni ignorados por los órganos de la Administración tributaria, ni en la calificación de los proyectos como merecedores de la deducción **fiscal** ni en lo relativo a los gastos incluidos en el proyecto o proyectos y acompañados a la consulta.

Basta con la consideración, a este respecto, de que el informe vinculante -para la Administración- al que se refiere el citado artículo 35.4 TRLIS incorpora todos los elementos precisos para que la sociedad a quién beneficia pueda aplicar la deducción en la cuota íntegra del impuesto sin temor a ser corregida por ulteriores opiniones de los órganos internos de la Administración.

En cuanto a la segunda cuestión, para dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreto, la unidad informática mencionada, dice el Supremo que, **la misma Administración, a través de distintos órganos y dependencias, no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y no lo constituye; que una deducción fiscal es procedente y, a un tiempo, no lo es**.

Y respecto a la tercera pregunta formulada (determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso), responde el Supremo que, un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora -en un sentido amplio y omnicomprensivo-, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración.

Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica -que en este caso no son concurrentes- pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, **no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo**.

En tales condiciones, esto es, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos que es posible tal prueba, **no puede revestir la forma de prueba meramente documental ni ser presentada a un Tribunal de justicia entre los documentos que se integran en el expediente administrativo**.

En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración demandada en la instancia y recurrida en esta casación, **ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones**.

**Dicho equipo no consta**, más bien se infiere lo contrario de la resolución que lo crea -de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT-, que posea conocimientos técnicos y científicos necesarios para opinar sobre la calificación de los proyectos como innovación tecnológica, sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción y, en suma, sobre el acierto o desacierto de un informe especializado de un Ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración.

Como consecuencia de la resolución anterior a dichas cuestiones, el recurso de casación se estima, casando la sentencia recurrida.



(Imagen: E&J)

El voto particular formulado, conforme con la estimación del recurso, sin embargo, considera que, aunque la cuestión planteada estuviera muy próxima a sentencias anteriores (razón por la que no se fija nueva doctrina), estima que, por datos de hecho, circunstancias e incidencias procesales, debió comentarse algo nuevo y distinto.

Y así, expresa con rotundidad que, no es, en modo alguno, un perito quien, por haber participado en la génesis de una decisión propia del **derecho administrativo** que se quiere mantener a toda costa, es llamado a aparecer como testigo que, en realidad, dado el contenido de su intervención en el proceso -en el otro proceso- pretende ilustrar al juez sobre conocimientos científicos o técnicos que dice tener. Eso es, materialmente, una prueba pericial o, para ser más exactos, una autoprueba pericial, concebida y preparada por una de las dos partes procesales. Si fuera un verdadero testigo -y aun testigo-perito-, solo podría declarar sobre los hechos del procedimiento en que participó, sin verter opiniones técnicas de clase alguna.

Más grave aún es que los funcionarios actuantes en esa condición de peritos, en circunstancias netamente favorables para los intereses de la Administración tributaria -que extrañamente la Sala a quo favoreció- hubieran participado previamente en la génesis del acto de liquidación con que concluyó la regularización.

Así, una cosa es que la parte demandada, si es una Administración, se valga del dictamen de peritos y otra, bien distinta y muy perturbadora, es que extraiga los peritos de sus propias filas, predeterminando el sentido de su dictamen de un modo más que previsible.

Nada añade al conocimiento científico o técnico que necesita un juez para resolver un pleito, que la opinión la facilite la misma unidad que intervino o pudo intervenir para formar el acto administrativo y de cuya participación ya hay huella notoria en el expediente. Ese y no otro es el valor posible de ese informe, el de servir al conocimiento del órgano administrativo. Tal función es estrictamente incompatible con la intervención en un proceso judicial y con las garantías que rodean su proposición y práctica, en el ámbito del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías.

Lo más grave es la posición de la Sala de instancia en relación con la valoración de una prueba, es de repetir una vez más que celebrada en otro proceso distinto, pero traída a este al margen de toda idea de imparcialidad y verificación de la solvencia técnica. Es inimaginable que unos funcionarios incardinados en el seno del propio órgano decisor **pudieran opinar cosa distinta a la que interesa a la Administración a la que sirven**.

Y concluye que, todo lo anterior, es importante reseñarlo de un modo expreso y claro, como aspecto omitido en la sentencia a la que se opone este voto concurrente, porque las circunstancias, semejantes a las actuales, pero manifestadas entonces en el seno del procedimiento administrativo previo, reduplican su trascendencia si se producen en el seno de un proceso judicial, bajo una forma de selección y emisión del dictamen pericial incompatible con las garantías de imparcialidad y solvencia técnica a que la Ley supedita su valor.



TEMAS RELACIONADOS: #ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA #DEDUCCIONES FISCALES #INFORMES VINCULANTES #INNOVACIÓN TECNOLÓGICA #TRIBUNAL SUPREMO



prueba, es de repetir una vez más que celebrada en otro proceso distinto, pero traída a este al margen de toda idea de imparcialidad y verificación de la solvencia técnica. Es inimaginable que unos funcionarios incardinados en el seno del propio órgano decisor **pudieran opinar cosa distinta a la que interesa a la Administración a la que sirven**.

Y concluye que, todo lo anterior, es importante reseñarlo de un modo expreso y claro, como aspecto omitido en la sentencia a la que se opone este voto concurrente, porque las circunstancias, semejantes a las actuales, pero manifestadas entonces en el seno del procedimiento administrativo previo, reduplican su trascendencia si se producen en el seno de un proceso judicial, bajo una forma de selección y emisión del dictamen pericial incompatible con las garantías de imparcialidad y solvencia técnica a que la Ley supedita su valor.



TEMAS RELACIONADOS: #ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA #DEDUCCIONES FISCALES #INFORMES VINCULANTES #INNOVACIÓN TECNOLÓGICA #TRIBUNAL SUPREMO

