

La personalidad jurídica única y el valor probatorio de los informes administrativos (Un supuesto de contradicción entre dos informes administrativos. Comentario a la STS 1567/2024, de 8 de octubre de 2024)

Single legal personality and the probative value of administrative reports (A case of contradiction between two administrative reports. Commentary to STS 1567/2024, of October 8, 2024)

Fecha de recepción: 28/11/2024

Fecha de aceptación: 05/12/2024

Sumario: I. INTRODUCCIÓN.—II. LOS HECHOS.—III. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.—IV. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

La personalidad jurídica única de la Administración Pública es hoy una cuestión incontrovertida en el ordenamiento jurídico español. Es pacífico que cuando un órgano de la Administración General del Estado manifiesta su voluntad o emite una declaración de juicio, de conocimiento o de deseo, no puede un órgano distinto de la misma Administración decir lo contrario, pues la Administración no puede decir una cosa y la contraria a la vez. Sin embargo, hay situaciones en las que parece que los efectos que una determinada declaración de voluntad o de juicio podrían de alguna manera ser contradichos por la propia Administración, pues su interpretación a efectos de competencia puede ir en contra de las competencias encomendadas a órganos distintos de las del órgano que emitió su voluntad en un primer momento.

★ Profesora de Derecho Administrativo en la Universidad Complutense de Madrid. <https://orcid.org/0000-0003-0990-8333>

El Tribunal Supremo en Sentencia 1567/2024, de 8 de octubre de 2024, sienta doctrina al vincular a la Administración Pública a sus propios informes técnicos, sin que pueda ella a sí misma contradecirse salvo situación muy excepcional por tratarse de apreciaciones arbitrarias e ilógicas. Entiende el Tribunal Supremo que todos los órganos y entidades de la Administración («en un sentido amplio y omnicompreensivo») proceden bajo una misma voluntad rectora y de actuación y refuerza esta idea apuntando que mucho menos cabrá que un informe de un órgano contradiga el del órgano legalmente competente para emitirlo y al que la ley, además, reconoce fuerza vinculante.

El Tribunal aprovecha, además, para matizar de nuevo el valor probatorio de los informes técnicos de la Administración, como prueba pericial, haciéndose eco y ratificando la de la doctrina fijada por él mismo en STS 202/2022 de 17 de febrero. Entiende así el TS que los informes técnicos de la Administración no tienen por sí mismos el carácter de prueba pericial, por lo que deberán ser aportados al proceso como tales, para su discusión y contradicción. El TS niega el plus de valor probatorio de esos informes, entendiendo, que quien es parte no es imparcial y por tanto no podrá merecer un plus de credibilidad, que cualquier otro informe pericial.

II. LOS HECHOS

La STS objeto de este comentario viene a resolver el recurso de casación interpuesto el 18 de diciembre de 2023 contra la Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 23 de noviembre de 2023, que desestimaba el recurso de contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC, de 3 de diciembre de 2019.

Los hechos que motivaron el pleito son estos. La sociedad mercantil Cecabank S.A. aplicó, en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de 2011, la deducción por investigación y desarrollo (I+D) por 3 proyectos, por un importe total de 2.757.902,41 euros. A su vez, aplicó por 12 proyectos la deducción por innovación tecnológica (en adelante, también IT), ascendiendo el importe total a 11.397.754,67 euros. Todos los proyectos fueron calificados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (MINECO) como IT, también los 3 primeros, que fueron recalificados y pasaron de ser calificados como de I+D a IT. La AEAT inició en fecha 9 de marzo de 2016 actuaciones de comprobación, finalizando con la liquidación del IS 2011 con una deuda a ingresar de 1.957.173,03, quedando en esa liquidación excluidas las deducciones por innovación tecnológica del artículo 35.2 b) del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante, TRLIS).

Cecabank S.A. recurrió la resolución de la AEAT ante el TEAC que desestimó el recurso interpuesto por la recurrente y vino a confirmar la resolución AEAT, al considerar que el carácter vinculante del informe emitido por el MINECO previsto en el artículo 35.4 TRLIS se refiere, exclusivamente, a la calificación de innovación tecnológica, pero no a la delimitación de la base de deducción y su cuantía. Entendiendo, el TEAC, que el concepto de Innovación Tecnológica que determina el Ministerio competente en materia de ciencia es más amplio que el fiscalmente deducible, cuya comprobación corresponde a la Administración Tributaria, en base a un informe técnico del equipo de apoyo informático (EAI) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC). En este sentido, el TEAC concluye que a pesar de haber sido calificados todos los proyectos de la entidad como de IT por el MINECO, los gastos de sus proyectos no se corresponden con los previstos en el artículo 35.2 b) TRLIS, tal y como refiere el informe técnico del equipo técnico de apoyo informático de la DCGC.

Contra la resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, núm. 431/2020, y del proceso se obtuvo la sentencia de la casación que ahora es objeto de comentario. En la sentencia la Audiencia Nacional desestimó el recurso que señala, reproduciendo los criterios de su previa sentencia de 23 de noviembre de 2022 (rec. 637/2019) que «no puede tenerse por acreditado que los proyectos examinados resulten subsumibles en el núm. 2 del artículo 35.2 b) del TRLIS. Y, por tanto, debemos confirmar el criterio expresado en la resolución impugnada respecto a que *los argumentos dados por la Inspección para rechazar la inclusión en los números 1.º y 2.º del artículo 35.2 b) del TRLIS de los gastos pretendidos por el contribuyente son válidos y suficientes y no han sido refutados por el contribuyente...*».

Contra la sentencia de la AN, la mercantil Cecabank S.A. interpuso recurso de casación. La sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo admitió el recurso de casación en auto de 26 de octubre de 2023, apreciando la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Las cuestiones sometidas a casación tratan esencialmente de los diferentes aspectos probatorios relativos a la realización de actividades que deben ser consideradas innovación tecnológica; sobre la deducción fiscal de los gastos asociados a los proyectos así considerados; y, fundamentalmente, sobre el carácter vinculante que la ley reconoce a los informes previos del MINECO. La sentencia del Tribunal Supremo 1567/2024, de 8 de octubre (Roj: STS 4893/2024-ECLI:ES:TS:2024:4893), ponente Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, viene a resolver las mencionadas cuestiones casacionales, y en su fundamento de derecho segundo adelanta ya alguno de sus argumentos cuando dice que esos informes «constituyen un derecho subjetivo para los beneficiarios del informe y una obligación correlativa de abstención por parte de la Administración fiscal».

III. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo falla en primer lugar, fijando los criterios interpretativos que se van a explicar a continuación, fijados en el fundamento jurídico quinto de la sentencia; en segundo lugar, haber lugar al recurso de casación y casando y anulando la sentencia recurrida; en tercer lugar, estimar el recurso núm. 431/2020, que se interpuso contra la resolución del TEAC, que desestimó la reclamación de Cecabank S.A. contra la liquidación del AEAT sobre el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2011, anulando las esas resoluciones administrativas, por contravenir el ordenamiento jurídico y admitiendo la idoneidad de la deducción por actividades de innovación tecnológica de acuerdo con la autoliquidación hecha por Cecabank S.A.; y, por último, no haber lugar a la imposición de costas procesales.

En sus fundamentos de derecho la Sala del TS remarca en primer lugar un matiz esencial entre la normativa aplicable al caso artículo 35 TRLIS de 2004, que regía en el año 2011, sobre la que la Audiencia Nacional sustenta su sentencia, y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS, en lo sucesivo). Y es que, si bien es claro que no aplicaba al caso objeto de enjuiciamiento, la Audiencia Nacional asume como propia cuando, aun teniendo una redacción parecida a la anterior, tiene un matiz en su redacción que necesariamente va a condicionar la decisión final. Se trata, dice el Supremo, de una diferencia decisiva pues, en efecto, mientras que el artículo 35.4 TRLIS, *in fine*, en referencia al informe del MINECO respecto de la calificación como proyecto de IT, señala que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria», el artículo 35.4 LIS 2014, no aplicable al caso dice que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de actividades». La diferencia es, en efecto, decisiva, pues en el TRLIS de 2011, norma aplicable al caso, el legislador no estableció ninguna limitación al carácter vinculante del informe del MINECO respecto a la Administración tributaria. Así, el TS considera que está fuera de toda discusión la intención clara del legislador de vincular directamente a la Administración tributaria con el informe del MINECO.

La Sala Tercera en su fundamento de derecho cuarto hace una serie de consideraciones especialmente interesantes y determinantes a efectos de establecer la jurisprudencia en el fundamento de derecho quinto en que contesta concisamente a las cuestiones objeto de casación.

Las consideraciones de la Sala son muchas, van aquí a resaltarse las más interesantes, siguiendo el orden planteado por las cuestiones planteadas por la recurrente y admitidas a casación. En relación con la primera pregunta: «[...] Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático —dependencia interna de la propia AEAT—, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y

aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante». El TS declara como doctrina jurisprudencial que se establece que: en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe del MINECO vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, sin que puedan ser rebatidos por ninguno de sus órganos, ni en la calificación de los proyectos a efectos de deducción fiscal ni en lo relativo a los gastos incluidos.

En este sentido TS hace notar que el informe del servicio de apoyo informático (EAI), no fue recibido a prueba en el pleito a petición de la Administración recurrida, a fin de avalar su pretensión y contradecir el informe favorable del MINECO. Esa constatación ya resulta elocuente, pero, sea como fuere, el TS considera necesario esclarecer si puede una Administración Pública valerse de prueba creada y concebida en su propia estructura administrativa —como una opinión independiente y experta— para ser examinada por la jurisdicción y servir de base suficiente para la desestimación del recurso contencioso-administrativo contra el acto administrativo que avala el informe; y teniendo en cuenta que ese informe contradice el auténtico informe que la ley ha dispuesto como vinculante a efectos de deducción fiscal y cuantificación.

La Sala subraya que, aunque el término vinculante pueda admitir matizaciones, lo que no cabe de ninguna de las maneras es entender que donde la ley dice «vinculante», dice en verdad «no vinculante». Añadiendo que la fuerza legal a la que remite la vinculación no puede ser contradicha por la propia Administración, privándole, así, de esa fuerza y sentido. Considera, además, la Sala, del tenor de la ley, que debe presumirse, *iure et de iure*, que los expertos en IT son los que integran el MINECO, y eso queda probado con la propia remisión de la norma fiscal al dictamen técnico del Ministerio de Ciencia e Innovación.

En cuanto a la segunda pregunta de casación: «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 concreta, la unidad informática mencionada». A la Sala se le plantea explicar los efectos de la calificación dada de modo vinculante por un órgano de la propia Administración Pública. Sobre este punto, para el TS no puede obviarse en este asunto el principio de personalidad jurídica única. Tal y como razona en su auto de admisión, el principio de personalidad jurídica única «vincula a todos los órganos o dependencias de la misma Administración pública y las agrupa bajo una única voluntad rectora y de actuación». Entendiendo que no solo resulta contrario a la interpretación literal de la norma si no también a la interpretación lógica, pues no puede admitirse que una

«cosa pueda ser y no ser al mismo tiempo». A lo que hay que añadir, subraya, el más que discutible valor probatorio de ese informe interno, por las dudas que pudiera generar la falta de imparcialidad e independencia respecto de los intereses en juego, tanto de la Agencia Tributaria, como del propio órgano que genera el informe, el AEI, dada la relación de dependencia que sus funcionarios tienen con aquella.

Por lo que hace a la tercera cuestión casacional: «En relación con las preguntas anteriores, 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 [...]». Siguiendo su línea argumental, la Sala Tercera trae a colación en la sentencia una resolución de la presidencia de AEAT, de 26 de diciembre, que resulta aplicable al caso *ratione materiae*, y que se refiere a la estructura orgánica de la Delegación de Grandes Contribuyentes, en la que se integra al EAI, donde se limita la competencia de este a la investigación y análisis de la «estructura de los sistemas informáticos y de las bases de datos y sus movimientos para el descubrimiento de datos ocultos». Además, el TS cuestiona la capacitación técnica de los funcionarios de la EAI para enervar el valor probatorio del informe del MINECO, a cuyos funcionarios, la ley reconoce una la presunción de cualificación técnica, cuando otorga a sus informes un carácter vinculante.

Continuando con el endeble valor probatorio del informe de la EAI, el TS argumenta que ese informe técnico se ha emitido en el procedimiento de inspección acompañándose al acta sin que pueda ser valorado como si tratase de un informe pericial. La Sala aprovecha aquí la ocasión para hacerse eco de la doctrina de su Sección 4.^a que, aunque refiriéndose a la prueba pericial judicial, que ha surgido en el seno de la misma Administración que se beneficia de ella, considera que la doctrina es válida, en tanto que la labor informadora del EAI ha servido para la conformación del acto administrativo luego impugnando.

Así la Sección 2.^a reproduce parte de esa doctrina recogida en la sentencia núm. 202/2022, de 17 de febrero (rec. cas. 5631/2019) en la que la Sala fue requerida para que se pronunciara sobre el interés casacional objetivo relativo a la «naturaleza y valor probatorio de los informes de la Administración obrantes en el expediente administrativo más los aportados en sede judicial como pericial, todos los elaborados por funcionarios y técnicos de la Administración», en la que hace tres importantes precisiones. La primera sobre la diferencia sustancial entre que un dictamen o informe de la Administración se haga valer en un pleito entre terceros y que se haga valer en un pleito en el que la Administración es parte. Entendiendo el TS que «quien es parte no es imparcial» y, por tanto, ese informe por no ser imparcial no merece un plus de credibilidad. En segundo lugar, el TS quiso detenerse en el impor-

tante factor de la dependencia jerárquica de los funcionarios que elaboran el informe. La Sección 4.^a consideró que no es lo mismo que quien emite el informe sea un órgano administrativo independiente jerárquicamente del que va a resolver, que no lo sea; por lo que, valorar el mayor o menor grado de dependencia de los expertos a quienes se encomienda el informe es in duda una cuestión decisiva. Por último, señalaba la Sección 4.^a que cuando las partes no pueden pedir aclaraciones o hacer alegaciones respecto de un informe de origen funcionarial, entonces no pueden en modo alguno ser considerados como prueba pericial (en virtud de los arts. 346 y 347 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y art. 60 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa), sino que «no tendrán más valor que el que tengan como documentos administrativos».

La Sección 2.^a argumenta que la citada doctrina refuerza la idea de frágil carácter probatorio del autoinforme de la AEAT, pues además de los problemas ya señalados, carece de todas las garantías procesales propias de la prueba pericial: «la falta de contradicción procesal, juramento o promesa, selección del perito y advertencia sobre la posible responsabilidad, incluso penal». La Sala concluye, así, que quien es parte no es imparcial, y en este caso es evidente la parcialidad del EAI, pues, en base a la doctrina expuesta de la Sección 4.^a, entiende que en el caso objeto de casación, el EAI al estar inserto en la estructura jerárquica del órgano actuario no puede ser imparcial, a diferencia del órgano que emite el informe vinculante del MINECO, que es autónomo de la AEAT y, sobre todo, ajeno a la relación jurídica tributaria. La doctrina sentada por STS 202/2022 encaja aquí bien en relación con los informes contradictorios en el seno de la propia Administración; sin embargo, resulta inquietante, tal y como se expondrá en la conclusión, cuando se lleva al proceso judicial.

Dicho esto, y continuando con la motivación del TS en la sentencia objeto de comentario, además, para la Sala, a diferencia de lo que argumenta la Abogacía del Estado, cuando el artículo 9 del R.D. 1432/2003, otorga a la AEAT competencia de inspección y control sobre la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable, su relación con los proyectos examinados etc., no conlleva la posibilidad de desautorizar al MINECO y recalificar las actividades que él ha calificado como de IT, desvirtuando el informe vinculante emitido por el Ministerio, vinculación expresamente reconocida por el artículo 35.4 LIS y el del derogado TRLIS.

Sigue la Sala arguyendo que de acuerdo con el artículo 2 del R.D. 1432/2003, la emisión del informe por parte del MINECO lo es «a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica», y tras evocar la STS de 13 de febrero de 2015 (rec. 918/2013), entiende que el informe vinculante del MINECO del artículo 35.4 TRLIS lo es a los efectos de la calificación de actividades de innovación tecnológica, como para la definición del gasto deducible, sin que pueda quedar reducido su valor probatorio por un

informe interno emitido por un equipo que sin tener los conocimientos técnicos suficientes y, extralimitándose en sus competencias, depende jerárquicamente de la AEAT.

Tras los anteriores argumentos, apela a una motivación más principialista alegando la vulneración de los principios de seguridad jurídica, personalidad jurídica única y de coordinación. En relación con el principio de seguridad jurídica (9.3 CE), el TS entiende que va contra el mismo y contra la confianza legítima, que la confianza que confiere la ley por medio de un informe vinculante del MINECO a las sociedades mercantiles para la realización de inversiones, algunas de grandes sumas, quedara supeditada al filtro del *non obstat* tributario, a efectos de deducción. Ello además pervertiría los fines de estímulo perseguidos por el legislador, que pretende incentivar la inversión en proyectos de innovación tecnológica, pues la inseguridad jurídica es siempre enemiga de la inversión. En cuanto al principio de seguridad jurídica única, vuelve la Sala, ha subrayar esta cuestión, al entender que queda este comprometido cuando se admite la contradicción entre los informes del MINECO y la AEAT, y es que no puede obviarse de ninguna de las maneras de que ambos, son parte de una misma organización pública sometida al principio de legalidad, aun partiendo de la personalidad propia de la AEAT.

Se detiene el TS en el principio de coordinación del artículo 103 CE y da la razón a la recurrente, cuando apela al Convenio entre la AEAT y el MINECO, aprobado en Resolución de 10 de noviembre de 2022, en el que se prevé que la Administración pueda obtener un informe motivado del Ministerio relativo al cumplimiento por parte del contribuyente de los requisitos para la aplicación de la deducción. Aunque el citado convenio no es aplicable el caso, el TS destaca que este pone de relieve la necesidad de coordinación para evitar conclusiones antagónicas entre órganos de una misma Administración.

A continuación, la sentencia de casación retoma un antecedente jurisprudencial (STS de 12 de enero de 2014, casación para unificación de doctrina núm. 843/2012) que recuerda el auto de admisión, sobre la deducción por inversiones en I+D en el impuesto de sociedades, que acaba por determinar que, sin el informe técnico de la Administración, ni la inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen con los requisitos exigidos.

Finalmente, El TS reprocha a la AN el cambio de criterio en lo que a la apreciación del valor y efectos del informe vinculante del MINECO. En efecto, desde su SAN de 23 de noviembre de 2022, recurso núm. 637/2019, ha ido virando en su criterio para acabar por entender que las actividades de IT realizadas, consistentes en el desarrollo de software y aplicaciones informáticas, no se subsumirían en el artículo 35.2 b) del TRLIS, a pesar de haber sido calificadas como tales por el MINECO a través del correspondiente informe vinculante.

IV. CONCLUSIONES

En definitiva, con esta sentencia el Tribunal viene a declarar, con toda lógica y con una gran solidez argumental como se ha visto, que, en virtud del principio de personalidad jurídica de la Administración, que esta no puede decir una cosa y la contraria a la vez, y que esta debe respetar la naturaleza vinculante que la Ley reconoce a un informe de la Administración sin que pueda ella misma, contradecirlo y privarlo de ese carácter vinculante y, por ende, de su valor y eficacia. Cuando esa contradicción fuera posible por irrazonable o ilógica, en modo alguno podría refutarse mediante una prueba autocreada en el seno mismo de la Administración fiscal; más aún, cuando los funcionarios del órgano a quien se ha encomendado el informe contradictorio no gozan solo de los conocimientos técnicos específicos, sino tampoco de la independencia y autonomía funcional que garantice cierta imparcialidad del informe.

También viene a matizar de nuevo ese valor probatorio de los informes de la Administración, lo que resulta ciertamente inquietante, pues no deja de ser una asunción jurisprudencial que sienta doctrina, por la que de alguna manera la actuación de la Administración no se presume objetiva. La doctrina encaja bien en lo que respecta a la contradicción entre informes emitidos por órganos distintos de una misma Administración (aunque quizás hubiera sido suficiente apelar a la doctrina del *venire contra factum proprium non valet*). No obstante, la doctrina resulta preocupante cuando del proceso judicial estamos hablando.

Sobre esta concreta doctrina fijada en la STS 202/2022, y que viene a confirmar y a hacerse eco de ella la STS objeto de nuestro comentario, por la que se niega el plus de valor probatorio de los informes técnicos de la administración como informes periciales, no podemos más que expresar nuestra preocupación en la misma línea en que ya lo hizo el profesor Tomás Font Llovet¹. Y es que, en efecto, si bien es cierto que la Administración Pública parte un proceso judicial no es imparcial en sentido estricto, no es menos cierto que las bases constitucionales de la Administración recogidas en el artículo 103 CE de servicio objetivo a los intereses generales, debieran llevarnos a asumir al menos como presunción la objetividad de la actuación administrativa. Se trataría, simplemente, de una presunción, como la presunción de legalidad de los actos administrativos. Y es que esos informes no fueron hechos solo bajo el leal saber y entender de unos funcionarios, sino por mandato de la ley y con la consecuente presunción de imparcialidad y objetividad. Ello no impide que luego un determinado informe técnico de la Administración pudiera ser sometido a las reglas de la sana crítica en la valoración de la prueba que pudiera aportarse. Y es que la Administración no es una parte cualquiera; por ello, debiera, a mi juicio, presumirse y que quien es «parte pública» actúa sirviendo con objetividad a los intereses generales, de la misma manera en que se presume que la Administración actúa con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

¹ Font i Llovet, *et. al.*, 2022, pp. 264 y ss.