

Comentario sobre las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación en la aplicación de la deducción por innovación tecnológica

Análisis de las SSTS de 8 de octubre, rec. núm. 948/2023, y de 9 de octubre de 2024, recs. núms. 1633/2023 y 1635/2023

Ignacio Ucelay Sanz

Socio of counsel de KPMG (España)

iucelay@kpmg.es

Extracto

El objeto de este comentario es analizar tres recientes sentencias del TS, que resuelve en casación, en las que se concluye el carácter vinculante del informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación, que no se limita a la calificación de la actividad, sino también a la base de la deducción por los gastos e inversiones conexos a dichas actividades (en el caso concreto abordado, relacionados con software). Adicionalmente, señala que no puede calificarse como prueba pericial el informe emitido por un órgano interno de la AEAT, dependiente jerárquicamente de dicha organización, que no puede enervar el carácter vinculante del informe emitido por otro órgano, competente por razón de la materia y especializado, quedando comprometido el principio de personalidad jurídica única de la Administración. Esto no solo afecta a los períodos impositivos regulados por el TRLIS de 2004, sino también a la vigente LIS ante la incertidumbre respesitada por alguna afirmación de la sentencia, abordándose los aspectos prácticos y de futuro bajo la perspectiva de que la AEAT mantuviera que el criterio del TS no afecta a los períodos iniciados bajo la vigencia de la LIS (desde 2015). La reciente resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 asume que solo afecta el informe vinculante a la calificación de las actividades desde la vigencia de la LIS, y no a la base de la deducción, sin perjuicio de que en la concreta regularización que afecta a los períodos impositivos 2015 y 2016 entienda que el motivo principal de aquella es por la absoluta discordancia entre los proyectos presentados para su certificación y valorados por el Ministerio y por la entidad certificadora, y los proyectos que fueron efectivamente realizados por el obligado tributario.

Publicado: 04-12-2024

Cómo citar: Ucelay Sanz, I. (2024). Comentario sobre las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación en la aplicación de la deducción por innovación tecnológica. (Análisis de las SSTS de 8 de octubre, rec. núm. 948/2023, y de 9 de octubre de 2024, recs. núms. 1633/2023 y 1635/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 148-162. <https://doi.org/10.51302/roct.2024.24149>

1. Supuesto de hecho

El TS, en tres recientes sentencias (recaudos de casación núms. 948/2023 –NFJ094427–, 1633/2023 –NFJ094426– y 1635/2023 –NFJ094425– [a efectos de exposición, nos centramos en una de ellas, la STS 1572/2024, de 24 de septiembre, recaudo de casación núm. 1633/2023]), resuelve en casación un aspecto controvertido en las actuaciones de regularización inspectoras practicadas por la Administración tributaria en relación con la aplicación de determinados incentivos fiscales; en concreto, los referentes a la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica relacionados con gastos e inversiones en software.

Dichas sentencias traen causa a su vez de un cambio de criterio realizado por la AN (SSAN de 23 de noviembre de 2022 –NFJ088289– y de 9 de diciembre de 2022 –NFJ088539–, entre otras) respecto al criterio anterior previamente sustentado por dicho órgano jurisdiccional, y con fundamento en la prueba pericial efectuada con miembros del Equipo de Apoyo Informático (EAI) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, quienes normalmente sustentaban desde el punto de vista técnico los acuerdos de liquidación que excluían de la base de la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

El auto de admisión de casación (Sección 1.^a de la Sala Tercera) del TS de 18 de octubre de 2023 (NFJ091200) enumeraba las cuestiones de interés casacional:

- Determinar si en virtud de un informe emitido por el EAI –dependencia interna de la propia AEAT– la AEAT puede considerar si los gastos no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica, aunque se trate de proyectos calificados como tal por el ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.
- Dilucidar el alcance del informe del EAI que niega la deducción cuando tal calificación viene dada, con carácter vinculante, por un órgano de la Administración general del Estado en la que se integra la AEAT.
- Si cabe enervar el dictamen vinculante emitido por el ministerio competente mediante un documento interno de sus propios funcionarios (de la AEAT) que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y que no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

2. Doctrina del tribunal

En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe vinculante al que se refiere el artículo 35.4 no solo se refiere a la calificación del proyecto como integrante de la deducción por innovación tecnológica, sino también a las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta (el Ministerio de Ciencia e Innovación), hayan sido objeto de evaluación positiva, sin que pueda ser rebatido por la AEAT ni en la calificación ni en lo relativo a los gastos incluidos en el proyecto y acompañados a la consulta.

La misma Administración (en sentido amplio) no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y que no lo es, y que un informe que la ley reputa vinculante sin límites no es vinculante, porque puede ser privado de su valor y eficacia.

Como regla general, un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozarlo, vinculante por ministerio de la ley, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración. No es aceptable como prueba la creada en el seno mismo de la Administración, no pudiendo revertir la forma de prueba documental ni ser presentada a un tribunal de justicia entre los documentos que integran el expediente administrativo. En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la AEAT, no está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les hagan imparciales en sus conclusiones. No se infiere asimismo que se tenga constancia de que se posean los conocimientos técnicos y científicos necesarios para calificar los proyectos como de innovación tecnológica o sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción; en suma, sobre el acierto o desacuerdo de un órgano especializado de un ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración.

3. Comentario crítico

Cuando se aborda el criterio interpretativo de la sala del TS en su primer apartado apunta al centro del debate, esto es, la postura de la AEAT, conforme a la cual la aplicación de la deducción por innovación tecnológica debe superar un doble filtro: por un lado, que la actividad se califique como de innovación tecnológica, en la cual el informe del ministerio competente tiene carácter vinculante, que correspondería a la calificación de la actividad prevista en el artículo 35.2 a) del TRLIS y, por otro, la que afecta a la base de la deducción (art. 35.2 b) del TRLIS), en la cual el informe del ministerio competente no tiene carácter vinculante y que, en función de sus facultades de comprobación, la AEAT, tras la misma, puede no entender procedente. A esta conclusión llegó la SAN impugnada en casación.

Este es el punto central de discusión, sin perjuicio de otros aspectos intrínsecamente unidos a la misma, como la contradicción entre órganos de la misma Administración, la competencia de los funcionarios del EAI y el carácter o no de informe pericial.

Ahora bien, el apartado segundo de la STS 1572/2024 (NFJ094426), que transcribiremos parcialmente en la exposición, señala que:

Con carácter previo a cualquier otra consideración, es preciso esclarecer un aspecto crucial que no parece haber sido bien entendido a lo largo del proceso. Pese a que se sostiene como aplicable –con toda la razón– el artículo 35 del TRLIS de 2004, que regía los ejercicios 2008, 2009 y 2010, aquí controvertidos, la tesis sustentadora de la sentencia asume como propio el contenido y efectos de la LIS de 2014, que casi idéntica a la anterior, contiene un matiz esencial que condiciona la decisión.

Así, el artículo 35.4 del TRLIS *in fine* señala que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria», mientras que en el artículo 35.4 de la LIS, aplicable para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se señala que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades».

De hecho, la STS 1572/2024 se remite a la STS 1567/2024, de 8 de octubre (NFJ094427), en cuyo fallo destaca el carácter vinculante del dictamen del ministerio competente, que se emite, como bien señala y en lo que abundaremos posteriormente, «previa calificación de los proyectos presentados por las sociedades incluyen, éstos, los gastos sobre los que se pretende sea aplicada la deducción».

En el párrafo siguiente reitera, por otro lado, que:

A diferencia de lo previsto en la versión de la deducción en el artículo 35 de la LIS de 2014, que introduce una reducción del ámbito objetivo del informe vinculante, en el artículo 35.4.c) *in fine* TRLIS, no se limita el alcance de la vinculación ni se apodera a la AEAT para discutir, enervar u objetar el informe vinculante emitido por el órgano de la Administración experto en la materia.

Con esta afirmación se genera automáticamente un debate, esto es, si a partir de 2015 es posible ese doble filtro, conforme al cual el ministerio competente sí califica la actividad, y su informe es vinculante, pero la base de la deducción es competencia de la AEAT. Todo ello sin perjuicio de la idoneidad del informe del EAI que, como analizaremos posteriormente, puede no ser válido como tal informe pericial en un contencioso-administrativo o valoración de prueba.

Esta precisión que realiza el TS debe ser objeto de matización. En efecto, se produce un cambio normativo en la comparativa entre los artículos 35 del TRLIS y de la LIS, pero dicha matización, la del carácter vinculante exclusivamente a efectos de la calificación que antes no se contenía, afecta exclusivamente a los acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a los proyectos de investigación y desarrollo e innovación conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley 5/2003, general tributaria (LGT). De hecho, el carácter

vinculante del informe del ministerio competente para los supuestos del artículo 33.4 a) y b) sigue exactamente igual.

La modificación de la redacción del artículo 35.4 c) de la LIS afecta exclusivamente a los acuerdos previos, lo cual tiene toda la lógica del mundo por cuanto condiciona el examen de los gastos e inversiones y su valoración en un procedimiento contradictorio en el cual, no teniendo un componente estrictamente transaccional, necesita, por su operatoria, dentro del respeto de la norma, cierta flexibilidad. Estos acuerdos previos, previstos en el artículo 91 de la LGT, nos los encontramos en el IS en el artículo 18.9 de la LIS, en materia de valoración de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, y en la reducción de rentas procedentes de determinados intangibles (art. 23.6 de la LIS), o en el IRPF en la disposición adicional segunda del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el RIRPF, referente a los acuerdos previos de valoración sobre retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de los ingresos a cuenta del IRPF.

De hecho, si analizamos la exposición de motivos de la actual LIS (Ley 27/2014), no se califica como novedad significativa este cambio en el artículo 35.4 c) que, si tuviera unas connotaciones generales, hubiera reducido de forma drástica el mecanismo de seguridad jurídica articulado con los informes vinculantes del ministerio competente.

Aparentemente, pero es una presunción, esta confusión puede venir motivada porque en el escrito de oposición el abogado del Estado señala que la modificación en la LIS del artículo 35.4 alude al último párrafo de dicho apartado, como si afectase a todos los supuestos, cuando solo afecta a los acuerdos previos.

Esta matización en el contenido de la sentencia, dicha con todos los respetos, no invalida en absoluto el contenido de la sentencia, al contrario, valida la misma para la aplicación temporal de la LIS, por cuanto el examen de los diversos preceptos contenidos en el auto de admisión a casación y su interpretación bajo la cobertura de ambas normativas con el contenido de la STS, a nuestro entender, confirma el contenido del fallo no solo para el TRLIS, sino también para la LIS.

Antes de entrar en el desarrollo de la sentencia es preciso tener en cuenta la invocación que se realiza en la exposición de motivos del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión del Ministerio de Ciencia y Tecnología (hoy de Ciencia e Innovación) de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Así, señala que la Ley 7/2003 establece en la disposición adicional primera una modificación del artículo 33.4 de la Ley 43/1995 relativa a la posibilidad de aportar informes motivados relativos a la aplicación de las deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica, o a los efectos de presentar consultas vinculantes o cuando se pretenda solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de gastos

e inversiones, y su carácter vinculante para la AEAT por la necesidad de crear un entorno de seguridad jurídica que permita conocer la calificación de sus actividades. Así, manifiesta que «disponer de una información lo más objetiva posible acerca de la naturaleza y los contenidos en I+D+i así como de los gastos asociados a este tipo de actividades empresariales supondrá un escenario de mayor certidumbre» no solo para la empresa, sino también para otros agentes, entre los que incluye la propia Administración tributaria.

El auto de admisión de casación identifica como normas jurídicas objeto de interpretación, junto al artículo 35 del TRLIS, los artículos 2 y 9 del Real Decreto 1432/2003.

El artículo 2 describe los informes motivados, bien a fin de aplicar la deducción fiscal, bien a efectos de calificar las actividades, al objeto de ser aportados en las consultas a la DGT, bien a los efectos de calificar las actividades, así como para identificar los gastos e inversiones que puedan ser imputados a los efectos de su aportación para los acuerdos previos.

Esta aparente disparidad tiene como elemento común la afirmación contenida en el último párrafo del artículo 2 del Real Decreto 1432/2003: «los informes motivados regulados en este real decreto sólo podrán ser emitidos sobre actividades y los gastos e inversiones asociados a ellas que sean presentadas en el marco de un proyecto individualizado».

Si se examinan los artículos 5 y 8 del real decreto, se dispone, por un lado, que el solicitante del informe motivado acompañará, emitido por una entidad acreditada, informe técnico de calificación tanto de las actividades como de identificación de los gastos e inversiones asociados a las mismas, y en el contenido del informe motivado previsto en el artículo 8, caso de los referidos a los párrafos de la letra a) (aplicación de deducciones) y c), referida a los acuerdos previos, se debe detallar la identificación de los gastos e inversiones asociados con cada contenido que merezcan tales calificaciones. Lógicamente, no se contempla el supuesto de la letra b) del artículo 2 referido a las consultas vinculantes.

El artículo 9 del real decreto, referente a los efectos de los informes, que vinculan a la AEAT, se señala para el supuesto del artículo 2 a) del real decreto que el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo que pudieran constituir la base de la deducción deberá estar en todo caso debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.

Para los supuestos contemplados en las letras b) y c) del artículo 2 del Real Decreto 1432/2003, el importe de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción está condicionado a su realización y la necesaria identidad entre las cuantías presupuestadas consideradas en el informe como asociadas a las actividades de investigación y desarrollo innovación y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto, y deberán practicarse en su caso los ajustes correspondientes, pudiendo la Administración tributaria recabar la realidad de los gastos y su directa afectación al proyecto.

Adicionalmente, el artículo 35.4 (tanto del TRLIS como de la LIS), en la emisión de los informes vinculantes, señala que en los mismos deben tenerse en cuenta en todo caso las exclusiones previstas en el artículo 35.3 de la norma que relacionan una serie de actividades que no tienen la consideración de investigación y desarrollo e innovación.

A la luz de todos estos preceptos, lo que está claro es que en el informe motivado no solo hay una calificación teórica de las actividades de investigación y desarrollo e innovación, sino, adicionalmente, de los gastos conexos a dichas actividades.

La Administración tributaria ha entendido que, aun siendo calificada la actividad y el gasto conexo a la misma, puede desvincularse respecto del último por considerar que dicho aspecto no es vinculante, lo cual, en la práctica, produce un efecto de incertidumbre que no es lo querido aparentemente por el legislador.

Lo que sí queda claro, como no podía ser menos, es que la AEAT sí tiene potestad de comprobación de la realidad del gasto efectivo, su afectación y el control de la correlación del informe motivado con la realidad de lo ocurrido por el contribuyente.

Así se pronuncia el TS al señalar que:

La competencia de inspección y control que la norma concede a la AEAT versa sobre la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable, su relación con los proyectos examinados etc. [...] pero no autoriza en modo alguno a vaciar de contenido la potestad que la misma norma atribuye a un órgano distinto, el actual MCIN, que es lo que de facto ha ocurrido aquí, pues la actuación de la AEAT supone una auténtica recalificación de las actividades, desdeñando los informes vinculantes del citado Ministerio.

Añade que: «siendo ello así, se ha volatilizado por completo el efecto vinculante del informe, sin que la norma de rango legal especifique que tal efecto puede ser desconocido por otro órgano de la Administración fiscal, en todo o en parte».

Teniendo en cuenta esa idea de posible interpretación a futuro de la LIS en la idea del doble filtro que mantiene el criterio administrativo, en la práctica entiende el TS que tanto el criterio administrativo como la SAN en casación:

Han ido mucho más allá de una especie de interpretación retroactiva de la LIS o de una interpretación de la norma derogada basada en la norma nueva –como si sirviera de aclaración de lo antes regulado– pues han recalificado los proyectos y su cuantificación económica prescindiendo total y absolutamente de la vinculación jurídica del informe ministerial [...] donde luce sin problemas la reivindicación de una potestad omnímoda de la AEAT para calificar a su voluntad los proyectos amparados en un informe vinculante, como si tal vinculación obligara a ésta en todos sus aspectos.

Esta manifestación del TS enlaza con la aplicación del principio de seguridad jurídica, fundamento último del mecanismo elegido por el legislador para dar certidumbre al contribuyente, según afirma la exposición de motivos de la Ley 7/2003. Por ello, señala que la Administración tributaria:

en teoría acepta tal calificación, pero, en la práctica, niega la aplicación de la deducción declarada, por lo que está dejando sin efecto de facto el valor y la eficacia de tales informes vinculantes y creando en el contribuyente una situación de grave inseguridad jurídica, provocando, con ese proceder, si se generaliza, una desnaturalización de los fines de estímulo perseguidos por el legislador con la deducción, los de incentivar las actividades de I+D+i y la inversión en proyectos que supongan la actualización de las empresas y su mayor competitividad.

Esta aseveración del TS constituye el núcleo de la casación. El informe del ministerio competente determina la actividad susceptible de la deducción, pero también analiza el importe de los gastos e inversiones que sustentan tal calificación. Si la cuantificación de la deducción es la aplicación de un porcentaje sobre la base de la deducción, y el objeto del informe motivado es dar certidumbre sobre la misma, si la actividad y el proyecto de gasto e inversión que sustenta la calificación de la actividad es objeto de controversia, y en este caso negación, el importe de la deducción se queda vacío de contenido al sustraer de la base de la deducción la mayor parte del importe del incentivo.

En la LGT se fijan, dentro del principio de reserva de ley (art. 8 a), los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, entre los cuales el porcentaje de deducción y la base sobre la que opera son elementos determinantes.

El problema inherente a esta deducción es precisamente el carácter técnico subyacente a la aplicación de la deducción, en la que ni el contribuyente ni los órganos de inspección tienen conocimientos técnicos para ello y deben apoyarse en terceros tanto en la calificación de la actividad como en la base de la deducción.

Es cierto que en la jurisprudencia señalada por el TS se asume, por un lado, que la calificación como innovación y la precisión, si los gastos incurridos son subsumibles en el concepto de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, es una cuestión «eminente probatoria y de carácter técnico» (STS de 13 de febrero de 2015, rec. núm. 918/2013 –NFJ094460–), por lo que abre aparentemente una vía de discusión fáctica y, por otro lado, como hemos visto, está el principio de seguridad jurídica y el carácter vinculante de los informes motivados, en los cuales se examinan los gastos e inversiones vinculados a las actividades y a los que les acompañan informes de una entidad tercera acreditada, que anima la interpretación del órgano jurisdiccional.

En esta tesitura debería predominar la segunda, la primacía de la seguridad jurídica y del órgano competente, sobre todo teniendo en cuenta el aspecto teleológico de la norma

y la eventual desnaturalización si, después de calificar una actividad como generadora de deducción examinando los gastos inherentes a la actividad mediante el mecanismo de la negación fáctica, anula la deducción.

La STS aborda las otras dos cuestiones admitidas en casación: por un lado, dilucidar el alcance del informe del EAI que niega la deducción cuando tal calificación viene dada, con carácter vinculante, por un órgano de la Administración general del Estado en la que se integra la AEAT y, por otro, si cabe, enervar el dictamen vinculante emitido por el ministerio competente mediante un documento interno de sus propios funcionarios (de la AEAT) que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y que no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

Dichas cuestiones, de forma sucinta, se pueden extractar, en la resolución, en las siguientes ideas:

- En la Resolución de 26 de diciembre de la Presidencia de la AEAT que regula la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se establecen las competencias del EAI (coordinación de trabajos informáticos y estructura de sistemas informáticos y de las bases de datos y sus movimientos para el descubrimiento de datos ocultos), por lo que el informe emitido a petición del órgano inspector e incorporado al órgano de inspección carece de valor probatorio que pueda imponerse al contenido calificador del informe vinculante, sin que pueda ser valorado asimismo como una pericia (se apoya en la STS 202/2022, de 17 de febrero –NFJ085357–).
- El EAI no tiene independencia jerárquica o de dependencia en relación con el órgano llamado a decidir. De hecho, ha participado en la génesis misma del acto de liquidación objeto de impugnación jurisdiccional. Sospecha de falta de imparcialidad.
- Los informes de origen funcional, aun habiendo sido elaborados por auténticos expertos, no pueden ser considerados como prueba pericial.
- Queda comprometido el principio de personalidad jurídica única de la Administración con informes contradictorios. El órgano especializado es el órgano que emite el informe vinculante. De hecho, desde el punto de vista técnico científico, no queda acreditada la competencia profesional de los funcionarios del EAI para hacer depender de su opinión la aplicación del incentivo fiscal.
- Como corolario de la última afirmación, en cuanto al órgano especializado o competente por la materia, el convenio entre la AEAT y el Ministerio de Ciencia e Innovación establece un mecanismo para que la AEAT tenga un informe motivado relativo al cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la deducción por investigación, desarrollo e innovación.

Este convenio va a sustentar la prueba pericial para la AEAT cuando el contribuyente aplique la deducción sin informe motivado, generalmente, con una pericia

de terceros justificativa de la misma. Es contradictorio que se acuda al organismo para las periciales y al mismo tiempo se le niegue el carácter vinculante previsto por la normativa fiscal a petición de tercero.

- El informe interno del EAI es una autopregunta creada por la Administración tributaria que elimina el valor vinculante del informe y, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos, no puede revestir la forma de prueba meramente documental y no debe ser presentada a un tribunal de justicia entre los documentos que se integran en un expediente administrativo.

La resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024

La resolución del TEAC afecta a varios acuerdos de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concreto, respecto del concepto tributario IS, a los períodos impositivos 2014, 2015 y 2016.

Respecto del periodo impositivo 2014, bajo el TRLIS, se asumen en su integridad las SSTS de octubre de 2024, por lo que estima parcialmente las alegaciones del contribuyente en lo que se refiere a la aplicación de la deducción por innovación tecnológica por asumir la calificación y la base de la deducción.

Así, señala que:

En lo que respecta a los ejercicios 2015 y 2016, la redacción del artículo 35.4 de la LIS indica que el informe tiene carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades. Por tanto, la norma fiscal reconoce un margen de actuación respecto a la comprobación de los gastos que deben integrar la base de deducción, lo que resulta coherente con la posibilidad de regularización de esta deducción que ya definió el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003 al señalar lo siguiente: en los informes a que se refiere el artículo 2.a) evacuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá en todo caso estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.

Otra cosa es lo que afecta a las liquidaciones de 2015 y 2016, en las que, si bien realiza una (tímida) alusión a que la STS limita a la calificación los efectos del informe vinculante, sin embargo, la desestimación de las alegaciones del contribuyente no es tanto una estricta valoración de si los gastos realizados encajan en la definición de la base de la deducción por innovación tecnológica como que los proyectos objeto de certificación no fueron los proyectos realmente ejecutados por la entidad y que el propio informe vinculante del

Ministerio no entraba en el análisis o supervisión de los gastos e inversiones. Aborda, adicionalmente, elementos de valoración de la prueba de los gastos, caso de los gastos de personal internos, limitados a un Excel, que entiende como no suficientemente acreditativo, y otros supuestos, que los califica como de insuficiencia probatoria.

La falta de conciliación entre las actividades realizadas y las memorias técnico-económicas o las discrepancias entre las denominaciones de los proyectos y las facturas o la falta de acreditación de que los gastos incurridos cumplan los requisitos previstos en el artículo 35.2 b) son otros de los argumentos esgrimidos por el TEAC para negar la aplicación de la deducción por IT.

¿Qué efectos van a tener estas SSTS en los períodos impositivos bajo la vigencia de la LIS teniendo en cuenta la resolución del TEAC?

Si bien no dejan dudas ni el TS ni el TEAC, al asumir el criterio del TS respecto de las deducciones regularizadas al amparo del TRLIS, la mención a la trascendencia del cambio regulatorio de la LIS, que, como hemos señalado, es mínimo y que afectaba en exclusiva a los acuerdos previos, abre la puerta teóricamente al mantenimiento por la AEAT de las regularizaciones con la teoría del doble filtro para las liquidaciones relacionadas con las regularizaciones de la deducción cuya normativa vigente es la LIS, como se deduce de una lectura de la resolución del TEAC, pero teniendo en cuenta la incidencia del fallo del TS en otros aspectos como la prueba pericial.

Si bien se entiende por quien suscribe que el sentido del fallo del TS debería de afectar de igual manera a la redacción vigente, tanto con el TRLIS como con la LIS, si a efectos dialécticos se admitiera la facultad de revisión de la base de la deducción, tal como la ha regularizado la AEAT, sin tener en cuenta el informe vinculante (con la consecuencia de la falta de certidumbre y, por ende, la ineficacia sobrevenida de los informes vinculantes para la aplicación de la deducción), a efectos prácticos se abre un abanico de situaciones:

- En las regularizaciones efectuadas por la AEAT al amparo del TRLIS deben distinguirse aquellas con informe vinculante del ministerio competente de las que no lo tienen. Respecto de las primeras, deberían ser objeto de estimación las alegaciones por el carácter vinculante de los informes. Aquellas deducciones aplicadas sin informe vinculante, aunque normalmente acompañadas de un informe pericial de terceros, en la instancia en la que estén deberá sopesarse la consistencia de este (la valoración de la pericia) y, normalmente, aunque no con el valor de este, del informe que acompañará normalmente del EAI. En el caso del software, debe valorarse si la opinión de los órganos internos de la AEAT respecto de los casos reiterados sobre ingeniería de procesos puede pesar o no, pero, en todo caso, si la AEAT acudiera a una pericial, deberían ser órganos externos a la AEAT, que, si fuera el ministerio competente con los criterios expresados normalmente en

sus informes vinculantes, difícilmente se apartaría de los criterios antes expresado por el mismo.

- Las regularizaciones de la AEAT respecto de la deducción por gastos e inversiones en investigación, desarrollo e innovación que se van generando cada año y que son la base de la deducción, cuya normativa vigente es la LIS. En este punto debe recordarse que estamos ante proyectos individualizados que en ocasiones duran varios ejercicios, que se podían haber iniciado con el TRLIS y continuado en períodos impositivos bajo la LIS, o generados íntegramente bajo la LIS.

Se podrían distinguir:

- Sin informe vinculante, por lo que tanto la calificación como la base de la deducción normalmente deberán dilucidarse con una prueba pericial, sin que el informe del EAI valga como tal.
- Con informe vinculante para el proyecto individualizado iniciado con el TRLIS y continuado en períodos impositivos con la LIS. En este caso, para los períodos impositivos cuya deducción se genere al amparo de la LIS, el efecto vinculante del informe del ministerio debería surtir efectos también, pero, si así no se considerase, tendría el valor de prueba pericial importante que solo podría enfrentarse con otra pericial de la AEAT sin que a estos efectos pudiera ponderarse como tal el informe del EAI. Puede darse el caso curioso de que, para la aplicación de porcentajes incrementados de los gastos con la LIS respecto de la media de los dos años anteriores, si se siguiera el criterio de la AEAT del doble filtro, se deberían tener en cuenta los del TRLIS para el cálculo del porcentaje con la LIS.
- El informe vinculante afecta exclusivamente a los períodos impositivos iniciados después de la entrada en vigor de la LIS. Si se aceptase la teoría del doble filtro, en contraposición al informe vinculante, la AEAT debería confrontar otro de terceros independientes, sin que pueda ser el del EAI o bajo la estructura jerárquica o de dependencia del Ministerio de Hacienda, incluida la AEAT.

A todo este potencial panorama desalentador de conflicto, si se quiere continuar con la aplicación de la teoría del doble filtro con la LIS, debe añadirse el criterio de la consulta de la DGT V1718/2024 (NFC089550) que, en relación con la STS de 24 de octubre de 2023 (NFJ091189), referente a la consignación de las deducciones en períodos impositivos posteriores al gasto o inversión realizada, amparada en la doctrina administrativa emitida por la DGT, restringe los efectos hasta el cambio de criterio de la DGT tras otra jurisprudencia del TS en orden a la generación del derecho a la deducción.

En cuanto que la STS de 24 de octubre de 2023 no fija una doctrina sobre la cuestión de la acreditación tardía de las deducciones, al sopesar el carácter vinculante de las consultas emitidas por la DGT, esta entiende que sigue vigente la doctrina establecida

(consultas de la DGT V1510/2022 –NFC082813– y V1511/2022 –NFC082814–, ambas de 24 de junio de 2022) y exige la declaración rectificativa de los períodos impositivos en los que se generó la deducción.

Se está, por tanto, a la espera de la doctrina legal que a estos efectos establezca el TS.

3.1. Reflexión crítica. *De lege ferenda*

Las deducciones por investigación, desarrollo e innovación, lamentablemente, han sido objeto de controversia continua, en unas ocasiones, sobrevenida, por cuanto se han planteado problemas comunes a todas las deducciones por inversiones y, en otras, específicas de la propia deducción.

Entre las primeras, la más relevante es la de la consignación de las deducciones, que el TS (STS de 24 de octubre de 2023 –NFJ091189–) ha dado por zanjada, por lo menos para las deducciones consignadas bajo el criterio de la DGT, que permitía, dentro del plazo de prescripción, su consignación en ejercicios posteriores a su generación (cuya justificación material era que, normalmente, el informe motivado se obtenía en períodos impositivos posteriores a su generación y no obligaba a realizar rectificativas). A la espera de que se pronuncie el TS en cuanto a la doctrina legal (ya que afectaba su resolución al carácter vinculante de las consultas emitidas por la DGT e implícitamente al principio de confianza legítima), debería habilitarse normativamente que la deducción pudiera aplicarse alternativamente a la generación por el gasto o inversión a la obtención del informe motivado, y articular un mecanismo de comunicación con la AEAT para su información por el contribuyente salvaguardando las facultades de comprobación y los plazos de prescripción de la AEAT, esto es, un ejercicio de transparencia que compatibilizara la aplicación de la deducción y el control de la misma por la AEAT.

Entre las segundas, sin duda el contenido técnico de la citada deducción, de carácter extratributario en su comprensión.

Para un lector de la deducción, el concepto de investigación y desarrollo, su propia distinción con la innovación tecnológica o de las actividades en todo caso excluidas de las mismas, su comprensión, más allá de unos conceptos generales, es muy compleja, por lo que ni jueces ni tribunales de justicia ni los propios funcionarios de la AEAT, con carácter general, pueden abordar de una manera eficiente y justa la aplicación de la deducción, abocada a informes periciales de parte. Esa es la *ratio legis* del informe motivado y su incorporación en el TRLIS y mantenimiento en la LIS, y el carácter vinculante de los mismos para que aquellos contribuyentes que quieran un puerto seguro en la aplicación de sus deducciones (a salvo siempre de no solicitarlo y estar expuesto a la prueba contradictoria), la búsqueda de certidumbre en la aplicación de la deducción, y que normalmente las entidades, en su *compliance fiscal*, al que están obligadas *de facto* y *de iure*, buscarán.

Si se articula la deducción como un sistema de doble filtro en el que las facultades de la AEAT van más allá del control del gasto y de la contabilización, abarcando también el control de la base de la deducción en el que subyace la recalificación (al trocear en la actividad calificada las fases de las mismas, unas con derecho a la deducción y otras no), el sistema no es operativo y en la práctica desemboca en la inseguridad jurídica.

Así, teniendo en cuenta tanto la norma como la praxis en la comprobación de estas deducciones, se solían distinguir fases de los proyectos de investigación, desarrollo e innovación, en la que determinadas fases preparatorias o las revisoras no se entendían comprendidas en las actividades susceptibles de acogimiento al incentivo. Trasladado al *software*, el artículo 35.1 a), relativo a la deducción por investigación y desarrollo, considera como tal la creación, combinación y configuración de *software* avanzado (concepto indeterminado a *priori* lo de «avanzado», por cuanto lo concreta en la creación de nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados «sustancialmente», obviamente esto último de difícil medición). Concreta posteriormente que en dicho concepto, a efectos de calificar la actividad como investigación y desarrollo, no se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del *software* o sus «actualizaciones menores». A ello se unen las exclusiones del artículo 35.3 (esfuerzos rutinarios, etc.).

En la práctica, para un mayor importe de gastos e inversiones se ha entendido que era procedente no esta deducción por investigación y desarrollo, sino la de innovación tecnológica, que, examinando la definición del artículo 35.2 del TRLIS o la LIS, parece que suponen mejoras sustanciales a algo preexistente, sin que haya un precepto específico, como sí ocurre en el *software* para la deducción por investigación y desarrollo, especificando eso sí los conceptos que forman la base de la deducción y cuya discusión –lo calificado por el ministerio y lo calificado, o mejor dicho, excluido de la base de la deducción al interpretar los conceptos que componen el diseño industrial e ingeniería de procesos de producción– ha motivado la existencia de esta controversia por la diferenciación de fases (de definición de procesos o la de creación o mejora de herramientas, o la exclusión de la base de la deducción de conceptos que no se pueden enmarcar en la ingeniería de procesos de producción por ir ligados a procedimientos industriales y no *software*).

En los incentivos al cine, la figura de las AIE productoras dio lugar en su momento a una gran conflictividad por cuanto la Inspección de la AEAT, en función de las características de la producción, entendió que la citada AIE no era la verdadera productora de la película y, por tanto, se excluía a la misma del derecho a la deducción (y por tanto a sus empresas miembros). Para evitar dicha situación, se incorporó en el artículo 39.7 de la LIS un puerto seguro para el financiador de las películas (y también para la AEAT, con sus mecanismos de control e información) en el que la condición de productor lo realiza un órgano exógeno a la AEAT y competente por razón de la materia (art. 6.1 de la LIS, emite el certificado vinculante el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales), o bien el carácter cultural de determinadas producciones, de las previstas en el artículo 36 de la LIS, que

emiten el antedicho Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

El sistema de doble filtro lleva consigo la litigiosidad por aspectos fácticos, con choque de periciales, para un incentivo fiscal por otro lado controlado, por la concesión de subvenciones o por la competencia del ministerio, por un órgano ajeno a la AEAT.

De hecho, la resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 es exponente de la misma. Las alegaciones del contribuyente solo pueden acabar, ante la AN, en un cruce de periciales (en la que el perito de Hacienda, y en esto es indiferente la normativa aplicable, no ostenta tal condición, con lo que la AEAT habrá de acudir a peritos externos) sobre el contenido del informe motivado y los gastos examinados por la certificadora, los gastos reales y la pericial de la Administración.

Si bien en determinados aspectos (patentes, por ejemplo) no se ha planteado litigiosidad, en el software se ha concentrado la discrepancia, en este caso, por el conocimiento técnico de órganos de la propia AEAT (no desmerecidos por el TS, pero sí calificados como dependientes y no pertinentes para cualificarlos como dictamen pericial) y por los del órgano competente, por la disección de las fases de la actividad y su inclusión o no de la base de la deducción, como se ha visto en las sentencias de la AN objeto de casación.

Esta situación no es deseable, si se mantiene la confrontación, porque frena la aplicación del incentivo fiscal, compromete las políticas del compliance fiscal de las compañías, obliga a la AEAT a dirigirse a terceros para motivar los informes periciales con incremento de costes de gestión y no aminora la conflictividad, sino que la incrementa.

Bajo el principio de administración única, competencia y especialidad que señala el TS, parece obvia la solución del mantenimiento del informe motivado del Ministerio de Economía y Competitividad, y que las actuaciones de control, evidentemente en la aplicación de la deducción, son propias de la AEAT. Una modificación legislativa que de forma expresa definiera el carácter vinculante del informe motivado, pero, en caso del software y todas las potenciales novedades propias de la transformación digital, definiera las fases que se incluyen en la actividad, para excluir o no parte de las mismas, manteniéndose la competencia del ministerio y su carácter vinculante tanto para la actividad como para las fases predefinidas que conforman la base de la deducción, despejaría incertidumbres y minoraría la litigiosidad.

Por otro lado, la meticulosidad en la descripción de los proyectos, fases de investigación, control de facturas y de gastos (dificilmente las horas de trabajo, cuando el investigador no está a jornada completa, pueden ir más allá de una carga de horas de trabajo al proyecto, como pasa en consultorías o despachos) y la carga en los proyectos individualizados pueden mejorar la situación de controversia latente.