

# LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES COMO INSTRUMENTO PARA LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN

**Modesto Fabra Valls**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universitat Jaume I*

---

## EXTRACTO

En el trabajo se analizan los informes motivados vinculantes expedidos para dotar de seguridad a los contribuyentes en la calificación de las actividades que dan derecho a los incentivos fiscales a la innovación, así como para clarificar otros aspectos como la adscripción en exclusiva de los investigadores a las citadas actividades. Al igual que ocurre con carácter general (mediante instrumentos como las consultas o los acuerdos previos de valoración) el sistema tributario español permite obtener pronunciamientos previos vinculantes. Sin embargo, en relación con la deducción en la cuota por I+D+i los citados pronunciamientos no se expiden por la Agencia Tributaria o por la Dirección General de Tributos sino que su emisión corresponde al ministerio con competencias en ciencia y tecnología (actualmente el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad).

Estos informes motivados, vinculantes respecto a la calificación de las actividades, han permitido que la deducción en la cuota por actividades de I+D+i se consolide como un importante instrumento de financiación de la innovación empresarial. Sin embargo, presentan diversos aspectos susceptibles de mejora. El principal de ellos, las dudas que se suscitan respecto a los efectos que despliegan los distintos tipos de informes y la relación entre ellos. Además, utilizan con carácter general un procedimiento que implica la revisión en cada una de las anualidades de los gastos ejecutados, cuando el informe únicamente va a ser vinculante en cuanto a la calificación de las actividades, aspecto que puede introducir costes y dilaciones innecesarias. También se analizan los acuerdos previos de valoración que se utilizan en relación con el *patent box*, que son expedidos por la Dirección General de Tributos, así como las diferencias y relaciones entre los distintos instrumentos.

**Palabras clave:** incentivos fiscales, innovación, deducción I+D+i, *patent box* e informes motivados vinculantes.

---

*Fecha de entrada: 29-12-2016 / Fecha de aceptación: 02-02-2017 / Fecha de revisión: 08-06-2017*

## BINDING RULINGS AS AN INSTRUMENT FOR THE INTERPRETATION AND APPLICATION OF FISCAL INCENTIVES FOR INNOVATION

Modesto Fabra Valls

---

### ABSTRACT

The paper analyzes the binding rulings issued to provide certainty for taxpayers with regard to the qualification of activities that entitle fiscal incentives to innovation, as well as to clarify other aspects such as the exclusive secondment of researchers to these activities. As in general, the Spanish tax system allows obtaining advanced rulings. However, as far as the R+D and innovation tax credit is concerned, the aforementioned rulings are not issued by the Tax Agency or by the General Directorate of taxes, but by the Department with competencies in Science and Technology (currently Ministry of Economy, Industry and Competitiveness).

These rulings, which are binding on the qualification of the activities, have allowed the R & D and innovation tax credit in Spain to be consolidated as an important financing instrument for business innovation. However, they have some drawbacks that can be improved. Key among these, the doubts that arise regarding the effects of different types of rulings and the relationship between them. In addition, they generally use a procedure which involves reviewing the expenditure incurred yearly, when the report is only binding on the qualification of the activities, which may introduce unnecessary costs and delays. The paper also analyzes the advance agreements that are used in relation to the patent box, issued by the General Directorate of taxation, as well as the differences and relationships between the different instruments.

**Keywords:** tax incentives, innovation, R+D tax credits, patent box and binding rulings.

---

---

## Sumario

1. Las dificultades interpretativas en los incentivos fiscales a la innovación
2. Los tipos de informes motivados vinculantes según el artículo 35.4 de la LIS y su relación con las consultas y con los acuerdos previos de valoración
3. Los informes motivados vinculantes y el control de las bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social
4. Los tipos de informes motivados vinculantes en la regulación reglamentaria
  - 4.1. Los informes motivados vinculantes de contenido y ejecución o de seguimiento
  - 4.2. Los informes motivados vinculantes *ex ante*
5. Los informes motivados vinculantes del CDTI y los demás informes expedidos *ex ante* sin informe técnico
6. El informe motivado vinculante para la deducción sin límite y el abono (*cash back*)
7. La interpretación y aplicación en el *patent box*
8. Consideraciones finales

**NOTA:** Trabajo realizado en el seno del proyecto «Innovación y sector público: retos y contexto» financiado por la Generalitat Valenciana (AICO/2015/023).

## 1. LAS DIFICULTADES INTERPRETATIVAS EN LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN

El artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), regula una deducción en cuota por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en adelante I+D+i). En relación con las primeras se permite una deducción del 25% de los gastos imputados por proyectos en que se haya incurrido en el ejercicio, que se eleva al 42% en aquellos supuestos en que los gastos en que se incurre en el ejercicio superan la media de los dos años anteriores. Se permite, además, una deducción adicional del 17% del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a la realización de las actividades de investigación y desarrollo; y un 8% de deducción en relación con las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las citadas actividades. Por su parte, el apartado 2 de este artículo permite la deducción del 12% de los gastos de innovación tecnológica en que se incurre en el ejercicio.

Se trata de un incentivo indirecto a la innovación que, junto con otras medidas también previstas por la LIS como la libertad de amortización aplicable a los gastos de investigación y desarrollo regulada en el artículo 12.3 b) de la LIS o el *patent box* regulado en el artículo 23 de la LIS, sitúa a España entre los países de nuestro entorno con un régimen más favorable<sup>1</sup>.

La deducción por I+D resultó poco utilizada durante los primeros años tras su introducción a partir del año 1992<sup>2</sup> debido, en buena medida, a la incertidumbre que generaba su aplicación. Incluso a partir de que la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modificó sustancialmente el régimen aplicable a partir del 1 de enero de 2000, hiciera una referencia expresa a la posible utilización de los tradicionales instrumentos para eliminar dudas interpretativas en la aplicación de los tributos (las consultas vinculantes y los acuerdos previos de valoración) aunque remitiéndose a la regulación genérica de los mismos, prevista en la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes.

<sup>1</sup> Ministerio de Ciencia e Innovación, *Análisis comparativo sobre el diseño, configuración y aplicabilidad de Incentivos Fiscales a la Innovación empresarial*, 2011, pág. 8.

<sup>2</sup> Concretamente mediante la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1992.

La referida incertidumbre está relacionada con la dificultad para calificar las actividades elegibles y, en particular, para determinar si encajan en los conceptos de investigación, desarrollo o investigación, que exige una valoración del grado de novedad en un determinado campo científico. Novedad que debe ser objetiva, es decir, implicar un cambio respecto al conjunto del sector o actividad, en el caso de la investigación y el desarrollo. Y subjetiva en el supuesto de la innovación tecnológica, en la medida en que únicamente se requiere que se produzca una mejora respecto a los productos o procesos previamente utilizados por la propia empresa. En ambos casos, se trata de pronunciarse sobre aspectos que exigen conocimientos técnicos de los que carecen los funcionarios de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), que evacúan las consultas, o los funcionarios de la inspección tributaria, bien cuando se pronuncian respecto a las solicitudes de acuerdos previos de valoración o cuando interpretan el ordenamiento comprobando la aplicación de la deducción efectuada por los contribuyentes. Por último, tampoco los asesores fiscales cuando interpretan las normas van a poder valorar adecuadamente el grado de novedad científica o tecnológica que un proyecto persigue respecto a un campo o sector.

Cierto es que tanto en los procedimientos de gestión y comprobación como en la posterior revisión administrativa o judicial puede recurrirse a la prueba pericial, incorporando a los respectivos procedimientos la competencia técnica de técnicos con conocimientos adecuados, quienes emiten su criterio que es objeto de valoración libre por los órganos encargados de la aplicación de la norma o por los órganos, administrativos o judiciales que conocen del recurso. Sin embargo, y aunque en diversos supuestos en los que se trataba de determinar si un proyecto del ámbito de las tecnologías de la información suponía una novedad científica o tecnológica, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) justificó su decisión en informes del equipo de auditoría informática de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes al respecto<sup>3</sup>, es más habitual que se cuestione la aplicación de la deducción sin ninguna referencia técnica externa<sup>4</sup>.

Como solución al problema la LIS, a partir de 2003<sup>5</sup>, introdujo la posibilidad de que interviniesen terceros en la determinación de las actividades elegibles para los incentivos fiscales por I+D+i de modo previo y vinculante. Concretamente mediante los denominados «informes motivados vinculantes» (IMV) que se expiden, con carácter general, por el ministerio que tiene competencias en ciencia y tecnología (actualmente el Ministerio de Economía, Industria y Com-

<sup>3</sup> Véanse en este sentido las Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (rec. núm. 137/2010 [NFJ050464]) y de 18 de septiembre de 2014 (rec. núm. 435/2011 [NFJ056399]).

<sup>4</sup> Puede verse, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2013 (rec. núm. 221/2010 [NFJ051746]) en la que se estima el recurso contra la regularización practicada en virtud de la ausencia de motivación debida a que no «hay constancia, porque no se ha practicado específica prueba sobre ello, de que el inspector interviniente en el procedimiento inspector poseyera una titulación académica adecuada, en materia de ingeniería informática, que le facultase para valorar fundadamente, con plena solvencia científica, el proyecto» (FJ 4.º). Por el contrario, la entidad contribuyente sí que aportaba un certificado de calificación del proyecto como I+D+i expedido por una entidad certificadora.

<sup>5</sup> En virtud de la modificación introducida por la Ley 7/2003, de 1 de abril.

La referida incertidumbre está relacionada con la dificultad para calificar las actividades elegibles y, en particular, para determinar si encajan en los conceptos de investigación, desarrollo o investigación, que exige una valoración del grado de novedad en un determinado campo científico. Novedad que debe ser objetiva, es decir, implicar un cambio respecto al conjunto del sector o actividad, en el caso de la investigación y el desarrollo. Y subjetiva en el supuesto de la innovación tecnológica, en la medida en que únicamente se requiere que se produzca una mejora respecto a los productos o procesos previamente utilizados por la propia empresa. En ambos casos, se trata de pronunciarse sobre aspectos que exigen conocimientos técnicos de los que carecen los funcionarios de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), que evacúan las consultas, o los funcionarios de la inspección tributaria, bien cuando se pronuncian respecto a las solicitudes de acuerdos previos de valoración o cuando interpretan el ordenamiento comprobando la aplicación de la deducción efectuada por los contribuyentes. Por último, tampoco los asesores fiscales cuando interpretan las normas van a poder valorar adecuadamente el grado de novedad científica o tecnológica que un proyecto persigue respecto a un campo o sector.

Cierto es que tanto en los procedimientos de gestión y comprobación como en la posterior revisión administrativa o judicial puede recurrirse a la prueba pericial, incorporando a los respectivos procedimientos la competencia técnica de técnicos con conocimientos adecuados, quienes emiten su criterio que es objeto de valoración libre por los órganos encargados de la aplicación de la norma o por los órganos, administrativos o judiciales que conocen del recurso. Sin embargo, y aunque en diversos supuestos en los que se trataba de determinar si un proyecto del ámbito de las tecnologías de la información suponía una novedad científica o tecnológica, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) justificó su decisión en informes del equipo de auditoría informática de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes al respecto<sup>3</sup>, es más habitual que se cuestione la aplicación de la deducción sin ninguna referencia técnica externa<sup>4</sup>.

Como solución al problema la LIS, a partir de 2003<sup>5</sup>, introdujo la posibilidad de que interviniesen terceros en la determinación de las actividades elegibles para los incentivos fiscales por I+D+i de modo previo y vinculante. Concretamente mediante los denominados «informes motivados vinculantes» (IMV) que se expiden, con carácter general, por el ministerio que tiene competencias en ciencia y tecnología (actualmente el Ministerio de Economía, Industria y Com-

<sup>3</sup> Véanse en este sentido las Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (rec. núm. 137/2010 [NFJ050464]) y de 18 de septiembre de 2014 (rec. núm. 435/2011 [NFJ056399]).

<sup>4</sup> Puede verse, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2013 (rec. núm. 221/2010 [NFJ051746]) en la que se estima el recurso contra la regularización practicada en virtud de la ausencia de motivación debida a que no «hay constancia, porque no se ha practicado específica prueba sobre ello, de que el inspector interviniente en el procedimiento inspector poseyera una titulación académica adecuada, en materia de ingeniería informática, que le facultase para valorar fundadamente, con plena solvencia científica, el proyecto» (FJ 4.º). Por el contrario, la entidad contribuyente sí que aportaba un certificado de calificación del proyecto como I+D+i expedido por una entidad certificadora.

<sup>5</sup> En virtud de la modificación introducida por la Ley 7/2003, de 1 de abril.

petitividad), aunque el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI) también los expide respecto a proyectos subvencionados por ese organismo. Además de incluir una obvia exigencia de motivación, predicable a cualquier informe o acto administrativo, la denominación de los mismos alude a su carácter vinculante para la Administración tributaria en cuanto a la calificación del proyecto.

Desde la perspectiva de la aplicación de los tributos, los informes motivados vinculantes constituyen un supuesto de anticipación de la interpretación, al igual que ocurre con las consultas tributarias o con los acuerdos previos de valoración, en los que la competencia para esta interpretación se atribuye a un tercero con conocimientos técnicos en la materia. Por otra parte, tal como ha entendido el Tribunal Supremo en la Sentencia de fecha 12 de enero de 2014 (rec. núm. 843/2012 [NFJ053472]) «la participación de los centros directivos de otros Departamentos Ministeriales viene a alcanzar [...] una importancia especial» al tratarse de una norma que tiene un fin extrafiscal<sup>6</sup>.

En realidad, en el procedimiento utilizado habitualmente para la expedición de los informes motivados vinculantes no interviene únicamente el Ministerio con competencia en Ciencia y Tecnología sino que el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (en adelante REIMV), que desarrolla reglamentariamente la expedición de estos informes, exige que se aporte a la solicitud un informe técnico expedido por una entidad acreditada por Entidad Nacional de Acreditación (en adelante ENAC) a estos efectos. Estas entidades certificadoras tienen que justificar que cuentan con expertos de los distintos campos tecnológicos para los que están acreditadas, con procedimientos adecuados para revisar que se cumplen con los requisitos legales para la calificación de las actividades como I+D o como innovación tecnológica y con auditores contables que revisan los gastos imputados en las distintas actividades, en los informes de ejecución. De este modo, aunque la competencia para expedir el IMV corresponde al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, los funcionarios del citado ministerio disponen para la preparación de la propuesta de la información y valoraciones que se contienen en este informe técnico.

Los IMV y la introducción de actores distintos a los contribuyentes y a la Administración tributaria en la interpretación y aplicación de las deducciones por I+D+i han resultado esenciales para que se incrementara su utilización y, en consecuencia, para que la deducción tuviese el efecto incentivador deseado. El número de IMV ha ido creciendo significativamente y ha pasado

<sup>6</sup> Aunque no se trata del modelo general, la participación de organismos o agencias ministeriales con competencias en promoción de la innovación en la aplicación de las deducciones fiscales también se utiliza en otros ordenamientos. En este sentido en los Países Bajos las solicitudes de deducción por I+D+i se evalúan por *Senternovem*, agencia estatal encargada de la promoción de la innovación. En Portugal la elegibilidad para los incentivos fiscales se realiza por la *Agência Nacional de Inovação*. Por su parte, en Australia la aplicación del incentivo se realiza mediante la gestión conjunta entre el Ministerio de Industria, Innovación y Ciencia (a través del programa *AusIndustry*) y la ATO (*Australian Taxation Office*). Puede verse al respecto MARGARET MCKERCHAR, M. y HANSFORD, A.: «Achieving innovation and global competitiveness through research and development tax incentives: lessons for Australia from the UK», *Australian tax forum*, núm. 27, 2012, págs. 3-23.

de 298 en el ejercicio 2004 a 6.785 en el ejercicio 2015, habiéndose producido un salto significativo a partir del año 2014<sup>7</sup>, en el que en virtud de la reforma introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, es posible optar por la aplicación de la deducción sin el límite previsto en el artículo 39.1 de la LIS<sup>8</sup> y, en caso de insuficiencia de cuota, por solicitar el abono, en ambos casos con una reducción del 20% y con el cumplimiento de determinados requisitos entre los que destaca la necesidad de haber obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

## 2. LOS TIPOS DE INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES SEGÚN EL ARTÍCULO 35.4 DE LA LIS Y SU RELACIÓN CON LAS CONSULTAS Y CON LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Los IMV se regulan en el artículo 35.4 de la LIS de modo conjunto a otros instrumentos que tienen la misma finalidad de facilitar la aplicación e interpretación de la deducción por I+D+i.

En primer lugar, según la letra a) del citado artículo, para la aplicación de la deducción por I+D+i los contribuyentes pueden aportar informe motivado relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el artículo 35 de la LIS, para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o para calificarlas como innovación. Dicho informe, según se añade en el citado artículo 35.4 a) de la LIS, tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

En esta letra se regula el principal tipo de IMV, que se emite con la finalidad de acreditar, de modo autónomo, que las actividades realizadas encajan en los conceptos legales de I+D+i. Repárese que el informe es vinculante en cuanto a la calificación de las actividades.

En segundo lugar, de conformidad con el artículo 35.4 b) de la LIS, en la tramitación de las consultas vinculantes sobre la interpretación y aplicación de la deducción los contribuyentes podrán aportar informe motivado relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y

---

<sup>7</sup> En concreto se solicitaron 3.928 informes en el año 2013, 5.233 en el año 2014 y 6.785 en el año 2015. Conviene tener en cuenta que los informes no son obligatorios y no se solicitan en todas las deducciones. Por poner un ejemplo, en 2007 se declararon deducciones por I+D en 6.006 declaraciones. Se aplicaron deducciones en 3.621 declaraciones. Y se solicitaron 1.237 IMV.

<sup>8</sup> Del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones o del 50% cuando el importe de la deducción por I+D+i que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo exceda del 10% de la citada cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.



tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o para calificarlas como innovación, que resulta asimismo vinculante para la Administración tributaria.

Si el propio IMV permite, por sí mismo, obtener una calificación de dichas actividades de modo vinculante, no parece que la tramitación de la consulta vaya a añadir una excesiva utilidad al respecto. Por otra parte, el tiempo de tramitación necesario para obtener el IMV va a retrasar la posibilidad de solicitar la consulta, teniendo en cuenta que los IMV pueden instarse, como veremos con posterioridad, hasta la finalización del plazo para la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se genera el derecho a la deducción<sup>9</sup>. Sin embargo, el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad permite que se efectúe la solicitud sin aportar documentación adicional, que puede ser presentada hasta un plazo inicialmente indeterminado pero extenso que actualmente se está reduciendo pero que comprende varios meses adicionales. Y, aunque un contribuyente no agote el plazo y presente la solicitud pocos días después del cierre del ejercicio al que se refiere, las solicitudes son analizadas conjuntamente una vez cerrado el plazo concedido a todos los solicitantes para la aportación de la documentación adicional, por lo que el pronunciamiento se obtiene, con carácter general, transcurrido un año y medio desde la finalización del ejercicio al que se refiere la solicitud.

Nada impediría solicitar una consulta con posterioridad dado que, aunque las consultas deban plantearse antes de que finalice el plazo para presentar la declaración o ejercer los derechos, la deducción por I+D+i puede aplicarse en el ejercicio en que se generó el derecho a la deducción o en cualquiera de los 18 ejercicios siguientes. Aunque, como ya se ha mencionado, no tiene mucho sentido que una vez obtenida una calificación vinculante a través de un IMV, se inicie un nuevo procedimiento en el que la DGT no tendría otra opción que ratificar la calificación ofrecida por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. De hecho, una de las causas por las que una entidad puede tener interés en solicitar una consulta en lugar de un informe motivado vinculante puede ser el plazo más reducido de obtención de las primeras a pesar de que, como diremos, en la regulación reglamentaria de los plazos de tramitación para los segundos se establece un periodo más breve de resolución (tres meses que son ampliamente superados) que para aquellas (seis meses que no suelen diferir en exceso del plazo real de tramitación). Y, habiéndose decidido optar por la vía de las consultas, una posible opción puede ser la de aportar a la consulta un informe técnico expedido por una entidad certificadora que sirva para justificar, con informes de expertos externos en el ámbito científico del proyecto, la calificación que pretende aplicar el contribuyente. Este certificado, al igual que la consulta, se expedirá con anterioridad a la ejecución del proyecto aunque en un plazo mucho más breve que el requerido para la obtención del IMV (que dependerá de la entidad de certificación pero que suele ser de dos meses) y se referirá, únicamente, a la calificación del mismo.

---

<sup>9</sup> Es decir, para ejercicios que coinciden con el año natural el plazo para la solicitud del IMV finalizará el 25 de julio siguiente.

Conviene tener en cuenta, por otra parte, que la emisión de la consulta impide al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad emitir el informe motivado vinculante, dado que según el artículo 8.4 del REIMV «No se emitirá informe respecto de aquellas actividades o proyectos sobre los que se haya resuelto por la Administración tributaria consulta vinculante». Según entiendo, la consulta debe referirse a la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o como innovación, que es el objeto del IMV, de modo que la emisión de una consulta en relación con cualquier otro aspecto de la aplicación de la deducción no impediría la emisión del IMV. Por tanto, si lo que se desea es plantear una consulta sobre aspectos relacionados con la aplicación de la deducción por I+D+i adicionales a la propia calificación de la actividad conviene tramitar el IMV que, por sí mismo, será vinculante, en relación con la calificación de las actividades y, adicionalmente, solicitar la consulta respecto a las restantes dudas interpretativas.

En tercer lugar, según el artículo 35.4 c) de la LIS, el contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) y también, a estos efectos, los contribuyentes pueden aportar informe motivado.

Frente a los dos apartados anteriores en los que el contenido del informe se refiere exclusivamente al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o como innovación tecnológica, en relación con los IMV que se aportan en una solicitud de un acuerdo previo de valoración, el informe motivado se debe referir tanto a calificación de las actividades como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. No obstante, el citado informe tiene carácter vinculante para la Administración tributaria pero exclusivamente en relación con la calificación de las actividades. Es decir, en ningún caso vincula la identificación de gastos e inversiones imputados a cada actividad. Además, dicho informe deberá ser emitido necesariamente con anterioridad a la realización de la actividad, dado que los acuerdos previos de valoración deben solicitarse, según el artículo 38.2 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades (en adelante RIS), antes de efectuar los gastos correspondientes.

Un aspecto de interés en relación con los acuerdos previos de valoración es el de los efectos del silencio. De acuerdo con el artículo 91 de la LGT y 38.7 del RIS, el plazo máximo del procedimiento es de seis meses y la falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente. Sin embargo, en el supuesto de los informes motivados vinculantes y al igual que ocurre con las consultas, la falta de contestación en el plazo máximo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de petición de informe ni determinará efectos vinculantes para el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

La utilización de un IMV para la obtención de un acuerdo previo de valoración puede resultar útil dado que el primero permite calificar la actividad mientras que el segundo permite obte-

ner seguridad en cuanto a la valoración de los gastos en que se incurrirá. Sin embargo, de nuevo el tiempo necesario para obtener el IMV va a resultar un importante obstáculo para la aportación de los informes motivados vinculantes en las solicitudes de acuerdos previos de valoración, al retrasar la solicitud de un acuerdo que, como se ha indicado, debe iniciarse con anterioridad a la ejecución del proyecto. Además, no será posible tramitar ambos simultáneamente dado que el segundo se resolverá muy probablemente con mayor celeridad que el primero y según el artículo 8.4 del REIMV, no puede emitirse el IMV una vez se haya resuelto un acuerdo previo de valoración. De nuevo, la aportación de un informe técnico expedido por una entidad certificadora puede ser una alternativa que, sin ser vinculante para la Administración tributaria, puede contribuir para justificar la calificación que el contribuyente concede al proyecto.

Por último, conviene considerar que tanto los acuerdos previos de valoración como los informes motivados que se obtengan para su aportación a los mismos se expedirán con carácter previo al inicio de la ejecución del proyecto, de modo que se podrán pronunciar sobre la calificación y sobre la valoración de los gastos e inversiones presupuestados para las actividades calificadas como investigación y para las que se califiquen como innovación tecnológica. Pero, en ningún caso, se comprueba, tras la ejecución de la anualidad, si los gastos ejecutados se corresponden con los presupuestados o si ha habido desviaciones. Aspectos cuya valoración corresponde siempre a la Administración tributaria, en el seno de los eventuales procedimientos de comprobación e inspección.

### 3. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES Y EL CONTROL DE LAS BONIFICACIONES EN LA COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

Aunque analizaremos principalmente los informes motivados regulados por la normativa tributaria, en España se aplican también incentivos públicos indirectos a la realización de actividades de I+D+i articulados mediante bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social. En relación con las mismas también se prevé la utilización de informes motivados vinculantes.

Las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social de investigadores han tenido una compleja existencia, vinculada a la propia evolución del régimen de la deducción por I+D+i en el impuesto sobre sociedades, teniendo en cuenta que ambas medidas han sido tradicionalmente incompatibles, siendo la deducción más generosa<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> En concreto, las bonificaciones se crearon mediante la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, ley que derogó aunque de modo gradual y diferido la deducción por I+D+i. Consistían en una bonificación equivalente al 40% de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario del personal investigador dedicado, exclusivamente, a actividades de I+D+i y eran incompatibles con la aplicación de la deducción. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, suprimió las bonificaciones una vez que la Ley de economía sostenible, en 2011, mantuviese de forma indefinida la deducción por I+D. Sin embargo, poco después, la Ley de presupuestos generales del Estado para 2013 volvió a recuperar una medida que permite una reducción inmediata en los gastos empresariales y favorece la contratación de personal investigador en un contexto de crisis.

Actualmente se regulan por la disposición adicional septuagésima novena de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2013, que autoriza al gobierno a que regule una bonificación del 40% de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario del personal investigador que se dedique, exclusivamente, a actividades de I+D+i. Y establece además que la medida será compatible, en los términos que reglamentariamente se señalen, con la deducción por I+D+i regulada en el artículo 35 de la LIS. Compatibilidad que justifica la utilidad de la bonificación.

La regulación de la bonificación en las cotizaciones a la Seguridad Social, y de su compatibilidad con la deducción por I+D+i, se ha efectuado por el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, que se refiere en diversos preceptos a los informes motivados vinculantes.

En primer lugar, el artículo 6.2.2.º del citado Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, califica a una pequeña y mediana empresa como «PYME innovadora», entre otras circunstancias, cuando haya obtenido, en los tres años anteriores al ejercicio del derecho de bonificación, un informe motivado vinculante positivo a efectos de aplicación de la deducción en la cuota por I+D+i<sup>11</sup>.

A estos efectos, se consideran como pymes las empresas que cumplen los criterios establecidos en la recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo. Y su calificación como «PYMES innovadoras» y su inscripción en el registro que, a tal efecto, gestiona el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad permiten la compatibilidad entre la bonificación y la deducción fiscal<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Se trata de uno de los siete medios distintos englobados en tres vías distintas para obtener este reconocimiento, a que se refiere el citado artículo 6 del Real Decreto 475/2014, de 14 de junio. La primera de ellas, cuando haya recibido financiación pública en los últimos tres años, sin haber sufrido revocación por incorrecta o insuficiente ejecución de la actividad financiada, a través de:

- 1.º Convocatorias públicas en el marco del VI Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica o del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación.
- 2.º Ayudas para la realización de proyectos de I+D+i, del Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial.
- 3.º Convocatorias del 7.º Programa Marco de I+D+i o del Programa Horizonte 2020, de la Unión Europea.

En segundo lugar, también se considerarán pymes innovadoras cuando hayan demostrado su carácter innovador por su propia actividad. Circunstancia que puede acreditarse por la referida obtención en los tres años anteriores al ejercicio del derecho de bonificación, de un informe motivado vinculante positivo a efectos de la aplicación de la deducción del artículo 35 de la LIS. Y, también, por disponer de una patente propia en explotación en un periodo no superior a cinco años anterior al ejercicio del derecho de bonificación.

Por último, las entidades pueden obtener el reconocimiento como pyme innovadora cuando hayan demostrado su capacidad de innovación, mediante alguna de las siguientes certificaciones oficiales reconocidas por el Ministerio de Economía y Competitividad:

- 1.º Joven Empresa Innovadora (JEI), según la Especificación AENOR EA0043.
- 2.º Pequeña o microempresa innovadora, según la Especificación AENOR EA0047.
- 3.º Certificación conforme a la norma UNE 166.002 «Sistemas de gestión de la I+D+i».

<sup>12</sup> Para las empresas que no son pymes innovadoras se establece una incompatibilidad que alcanza únicamente al trabajador respecto al que la empresa, en relación con el mismo proyecto, puede optar por aplicar la bonificación en

Los informes motivados vinculantes se regulan también en el artículo 8 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, como instrumento para controlar el adecuado control de las bonificaciones efectuadas por las empresas. En concreto, su apartado 1 establece que:

«Para el adecuado control de las bonificaciones efectuadas, las entidades o empresas que apliquen bonificación en las cuotas de diez o más investigadores a lo largo de tres meses o más en un ejercicio, deberán aportar ante la Tesorería General de la Seguridad Social en un plazo máximo de seis meses desde la finalización del ejercicio fiscal en el que se han aplicado las bonificaciones, un informe motivado vinculante emitido por la Dirección General de Innovación y Competitividad, del Ministerio de Economía y Competitividad relativo al cumplimiento en dicho periodo de la condición de personal investigador con dedicación exclusiva a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica».

En este supuesto, el objetivo del IMV tiene un doble alcance. Debe referirse, con carácter esencial, a la dedicación exclusiva del personal investigador a las citadas actividades y, para ello, también es necesario efectuar una calificación de las mismas. Con esta finalidad, el segundo párrafo de este artículo 8.1 establece que la entidad deberá, con la finalidad de obtener el IMV, presentar ante la citada Dirección General de Innovación y Competitividad (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación) un informe técnico de calificación de tales actividades y dedicación, de acuerdo con las definiciones de estos conceptos y los requisitos científicos y tecnológicos que se prevén en el artículo 35 de la LIS.

En este caso, la obtención y aportación del IMV es un requisito para que las empresas puedan aplicar el incentivo (al igual que ocurre, como veremos, en aquellos supuestos en los que las empresas optan por la aplicación de la deducción sin límite y, en su caso, el abono *–cash back–* de la deducción fiscal no aplicada). Y se trata de un supuesto en el que la aportación del informe está sujeta a un plazo breve, concretamente de seis meses desde la finalización del ejercicio, muy inferior como veremos al necesario para obtener un IMV para acreditar el cumplimiento de los requisitos fiscales. Por tanto, las empresas solicitantes, las entidades certificadoras y la Dirección General de Innovación y Competitividad (actualmente Secretaría General de Ciencia e Innovación) deben prestar una especial diligencia en la solicitud, tramitación y expedición. Debe tenerse en cuenta, además, respecto a la intervención de la entidad certificadora, que el informe en este supuesto exige no únicamente certificar la calificación de las actividades, que pueden consistir en distintos proyectos, sino también la dedicación en exclusiva de los investigadores a las actividades de I+D+i, lo que implica exigencias adicionales en el proceso de cer-

---

la Seguridad Social o podrá considerar su coste en la base de la deducción del artículo 35 de la LIS. Es decir, puede que sobre el mismo proyecto se apliquen ambas medidas, bonificación y deducción en el impuesto sobre sociedades, siempre que los costes del investigador o investigadores sobre los que se aplica la deducción no se incluyan en la base de la deducción del impuesto sobre sociedades.

tificación y, más concretamente, una auditoría en la propia empresa que incluye una entrevista personal con los investigadores.

Tal como se desprende del artículo 7 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, en relación con las bonificaciones a la cotización empresarial, el IMV se aplica *a posteriori* de la aplicación de la bonificación, como medida de control del cumplimiento de los requisitos, de modo que no es posible tramitar el IMV relativo al mismo y, una vez obtenido, aplicar las bonificaciones bien sobre futuras cotizaciones o mediante la solicitud de devolución de las ya practicadas. Este procedimiento añade riesgos a la práctica de la bonificación, dado que es posible que una vez aplicada la misma no se obtenga un IMV positivo, supuesto en el que, según se indica en el artículo 9 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, procederá a la devolución de las cantidades dejadas de ingresar por bonificación en la cotización a la Seguridad Social con el recargo y los intereses de demora correspondientes, según lo establecido en las normas recaudatorias en materia de Seguridad Social y sin perjuicio de la posible exigencia de sanciones<sup>13</sup>.

Conviene reparar que, en relación con las deducciones por I+D+i, los IMV permiten alcanzar dos objetivos relacionados. El primero, que la calificación sobre un aspecto técnico como la naturaleza del proyecto o, en su caso, la dedicación exclusiva de los investigadores a dichas actividades se efectúe por un tercero, con conocimientos técnicos en la materia. El segundo, anticipar este pronunciamiento, de modo que la aplicación de la deducción se efectúe cuando la empresa ya dispone de una calificación vinculante para la Administración tributaria, de dichas actividades. En el procedimiento que se ha regulado en relación con las bonificaciones fiscales, se consigue la primera finalidad pero se renuncia a la segunda y, con ella, a uno de los efectos más relevantes de los IMV.

Teniendo en cuenta la compatibilidad entre deducciones y bonificaciones, se pueden suscitar dudas respecto a si el IMV que se obtiene para la aplicación de las bonificaciones sirve también a efectos de la aplicación de la deducción por I+D+i, en el supuesto de que se vayan a aplicar ambas. Tanto por razón del contenido (en ambos casos se trata de que un tercero califique las actividades) como por razones de eficiencia, la respuesta debiera ser afirmativa. Y a esta conclusión llegamos también a la luz del tercer párrafo del artículo 8.1 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, en el que se indica que:

«Este informe tendrá carácter vinculante ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social. En caso de resultar negativo con relación a la bonificación ya practicada pero siendo tales gastos susceptibles de deducción fiscal, al margen de la devolución de las mismas como establece el artículo siguiente, las empresas podrán aplicar el gasto a la deducción fiscal correspondiente».

<sup>13</sup> De acuerdo con lo establecido en el texto refundido de la Ley sobre infracciones y sanciones en el orden social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

Sin embargo, la distinción que efectúa el REIMV entre tipos de IMV a la que nos referimos a continuación y el distinto plazo de expedición en uno y otro tipo de informes y, especialmente, la circunstancia de que para la deducción por I+D+i los gastos deben estar individualizados por proyectos, pueden introducir dificultades. Entendemos, a pesar de ello, que una vez calificadas las actividades como I+D+i a efectos de la bonificación en las cotizaciones de la Seguridad Social, en el eventual IMV que se solicite a efectos de la aplicación de las deducciones fiscales o en la aplicación de la deducción por I+D+i no procederá cuestionar la calificación de las actividades sino únicamente aquellos aspectos como la identificación de los gastos referidos al proyecto no analizados en el primer informe.

Por otra parte, todavía relacionada con la adecuada aplicación de la bonificación por cotizaciones a la Seguridad Social, de modo coordinado con la deducción por I+D+i, aunque sin que presente una necesaria relación con los IMV, conviene conocer que a efectos de facilitar el control se establecen varias medidas adicionales. En primer lugar, en virtud del artículo 8.2 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, cuando se apliquen conjuntamente ambas medidas los contribuyentes deberán aportar ante la AEAT una memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por la bonificación junto con la declaración del impuesto sobre sociedades. Además, el artículo 8.3 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, que estamos comentando, establece que la Tesorería General de la Seguridad Social remitirá a la AEAT una relación de los investigadores cuya cotización se haya bonificado, al final de cada ejercicio, para su cruce con las deducciones fiscales que se soliciten. Por último, en el apartado 4 del citado artículo 8 se establecen las competencias respecto al control de la aplicación conjunta de las medidas, de modo que a la AEAT le corresponde comprobar que se cumplen las condiciones para compatibilizar ambos incentivos, mientras que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y la Tesorería General de la Seguridad Social controlarán la correcta aplicación de las bonificaciones sobre las cotizaciones. En el seno de estas actividades de control los IMV serán vinculantes en cuanto la calificación de las actividades y la dedicación en exclusiva del personal investigador a las mismas. Además, deberá comprobarse si se ha obtenido el IMV cuando tiene carácter obligatorio.

#### **4. LOS TIPOS DE INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES EN LA REGULACIÓN REGLAMENTARIA**

Los IMV se desarrollan reglamentariamente en el REIMV, cuyo artículo 2 relaciona cuatro tipos. Los tres primeros coinciden con los que se mencionan expresamente en el artículo 35.4 de la LIS. El tipo a), para la aplicación autónoma de la deducción de I+D+i. El tipo b), para su aportación en la solicitud de consultas vinculantes. Y el tipo c), para ser utilizado en la tramitación de acuerdos previos de valoración. Por su parte, la letra d) regula el IMV relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos del personal investigador, a los efectos de aplicar las correspondientes bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social.

Según hemos tenido ocasión de señalar en el apartado 2 del presente trabajo, la LIS no exige que el informe motivado vinculante autónomo, previsto en el artículo 35.4 a) de la LIS, se pro-

nuncie sobre la identificación de gastos e inversiones y su imputación a las actividades calificadas como I+D+i, al contrario de lo que ocurre con los IMV que se solicitan para aportar a los procedimientos para la adopción de acuerdos previos de valoración, regulados en el artículo 35.4 c) de la LIS, en los que sí se requiere. Sin embargo, en el desarrollo reglamentario se exige que así sea en ambos casos. Concretamente, el artículo 8 del REIMV señala que en el caso de los informes motivados a que se refieren los párrafos a) y c) del artículo 2 de la citada norma, se detallará la identificación de los gastos e inversiones asociados con cada contenido que merezcan tales calificaciones. Más aún, del artículo 9 del REIMV también parece desprenderse, en cuanto a sus efectos, que el momento de emisión de los informes motivados es distinto en los informes autónomos tipo a) expedidos de acuerdo con los artículos 35.4 a) de la LIS y 2 a) del REIMV y en los que se emiten para su aportación a las consultas tributarias o a los acuerdos previos de valoración, regulados en los artículos 35.4 b) y c) de la LIS y 2 b) y c) del REIMV, respectivamente. En concreto, el artículo 9.1 del REIMV indica que en los informes a que se refiere el artículo 2 a) el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, aunque corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos. Por tanto, estos informes se emiten *a posteriori*, una vez ejecutados los gastos. Y aunque el importe de los mismos debe estar documentado y justificarse con carácter previo a la expedición del IMV, la inspección y control de su adecuación a la normativa tributaria corresponde a la Administración tributaria. Es decir, las evidencias y pruebas que pueda requerir la entidad certificadora o el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad no eximen de la necesidad de acreditarlo ante una inspección. No podía ser de otro modo, dado que según el artículo 35 a) de la LIS los IMV únicamente vinculan en cuanto a la calificación.

Respecto a los informes tipos b) y c), que se emiten para su aportación a las consultas tributarias o a los acuerdos previos de valoración, el artículo 92 del REIMV establece que:

«[...] el importe de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción estará 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 o de innovación y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto, y deberán practicarse, en su caso, los ajustes correspondientes en la base de deducción».

De este precepto se extrae, por una parte, que incluso en el supuesto de IMV solicitados para la aportación a una consulta tributaria, se va a hacer referencia a las cantidades presupuestadas como gastos y a su asociación con las actividades de investigación y desarrollo o innovación. Y, por otra, que en ambos casos los IMV que se solicitan para su aportación a una consulta tributaria o a un acuerdo previo de valoración se emiten *a priori* o *ex ante* por lo que su validez está condicionada a que los gastos ejecutados sean los mismos que se han considerado en el informe, debiendo practicarse los correspondientes ajustes en caso de que haya desviaciones. Resulta obvio que, también en este caso, los gastos que finalmente se ejecuten deben estar documentados y ajus-



tados a la normativa fiscal y que la Administración tributaria puede efectuar las correspondientes comprobaciones al respecto.

#### 4.1. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES DE CONTENIDO Y EJECUCIÓN O DE SEGUIMIENTO

De acuerdo con la regulación legal y reglamentaria mencionada, el principal tipo de informe motivado vinculante está constituido por los informes tipo a), también denominados de «contenido y primera ejecución» o «informes de seguimiento», según se efectúen en el primer ejercicio del proyecto o en los sucesivos en los procedimientos de certificación desarrollados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. Se corresponden con los IMV autónomos, emitidos para ser vinculantes por sí mismos, sin que sean complementarios o auxiliares en la decisión adoptada en otros procedimientos tendentes a la clarificación de la interpretación.

Con independencia de que se trate de la primera anualidad, de una intermedia o de la final, se solicitan una vez finalizado el ejercicio en que se ha generado el derecho a la deducción y antes de que finalice el plazo para la presentación del impuesto sobre sociedades del mismo. Conviene tener en cuenta que en el supuesto de la primera anualidad el certificado no se refiere únicamente a la calificación de las actividades como investigación sino que también se revisan los gastos incurridos en la misma. En las sucesivas anualidades, además de efectuarse un seguimiento de los gastos ejecutados, y de las desviaciones producidas respecto al presupuesto inicial, también se revisa el proyecto global y la planificación y presupuesto de las tareas pendientes.

Para la tramitación de los informes motivados vinculantes el artículo 5.3 del REIMV exige, salvo acotadas excepciones, un informe técnico respecto a la calificación de las actividades e identificación de los gastos e inversiones asociadas a investigación y desarrollo o innovación por una entidad acreditada por ENAC (las entidades de certificación).

Respecto a los proyectos que hayan dado lugar a una patente o modelo de utilidad o en los que se haya obtenido un informe tecnológico, se debe convenir la realización de una parte del mismo por la OEPM y el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad debe comprobar que se ha producido la colaboración en la elaboración del informe técnico (art. 5.4 REIMV). La exigencia de colaboración de la OEPM en la emisión del informe técnico, que igual se requiere sea expedido por una entidad certificadora, puede plantear algunas dudas. En primer lugar, se encontrará con dificultades temporales para su aplicación dado que la patente o el modelo de utilidad se solicitarán habitualmente a la finalización del proyecto, en función de sus resultados, por lo que probablemente no se habrá obtenido cuando se solicite el informe técnico. Además, las patentes o los modelos de utilidad pueden verse referidos únicamente a aspectos parciales, incluso accesorios o indirectamente relacionados con el proyecto, y la exigencia de que la OEPM convenga con la entidad certificadora la realización de una parte del informe puede resultar justificada cuando la patente o el modelo de utilidad se refiera a los resultados esenciales del proyecto pero no tanto cuando afecte a un aspecto circunstancial; supuesto en el

que la necesaria colaboración entre OEPM y la entidad certificadora puede limitarse a implicar un retraso en el plazo en el que habitualmente se obligan las entidades certificadoras a expedir los informes. Además, las entidades certificadoras deben contar con colaboradores expertos en los distintos campos científicos y tecnológicos en cuyo criterio se apoyan para calificar las actividades. ¿Qué ocurre si el criterio del experto contratado por la entidad certificadora para expedir el informe no coincide con el de la OEPM? ¿Se reflejan los criterios de los dos en el informe o debe consensuarse un criterio común que será el que recogerá el informe y que, finalmente, puede no ser aceptado por el criterio definitivo del órgano competente para emitir el informe motivado vinculante?

La opción de permitir solicitar el informe motivado vinculante sin aportar el informe técnico en aquellos supuestos en que se hubiese obtenido una patente o un informe tecnológico seguramente se descartó teniendo en cuenta que el informe técnico también analiza los gastos ejecutados y se pronuncia en relación con la adecuación de los mismos y su relación con las actividades calificadas como investigación y desarrollo o como innovación. Y aunque es cierto que la adecuación de los gastos al proyecto va a constituir un elemento de juicio relevante para la propia calificación de la actividad, en función de la naturaleza y cuantía de los gastos efectuados para su ejecución, conviene insistir en que el IMV únicamente será vinculante en cuanto a la calificación de las actividades y no alcanzará al importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos, que debe estar ajustado a la normativa fiscal, aspecto cuya comprobación corresponde a la Administración tributaria. De hecho, dichos gastos son siempre comprobados y certificados por la entidad que emite el informe técnico pero habitualmente no se revisan en el momento de expedir el IMV, que refleja el importe considerado correcto por la entidad certificadora con la indicación de que dicho importe no ha sido revisado por la Dirección General de Innovación y Competitividad (actualmente Secretaría General de Ciencia e Innovación) que emite los IMV.

Pese a todo ello, si se estima que el certificado sobre la calificación del proyecto debe ser expedido previa valoración de los gastos en que se ha incurrido, aspecto que únicamente puede ser apreciado tras la ejecución del proyecto, sobre el que además no va a poder pronunciarse la OEPM, podría simplemente permitirse o incluso exigirse que se aportara el informe tecnológico o la concesión de la patente o el modelo de utilidad en el momento de solicitar el informe técnico para que tanto el experto de la entidad certificadora como el órgano competente para la emisión del informe motivado pudieran considerarlo como un elemento de juicio en su decisión.

El plazo máximo previsto para la expedición del IMV es de tres meses (art. 8.2 REIMV), inferior al de seis meses que habitualmente se prevé para otros procedimientos tributarios que permiten pronunciamientos vinculantes para la Administración tributaria, como el que se establece para la obtención de las consultas tributarias (art. 88.6 LGT), el procedimiento de acuerdos previos de valoración en materia de operaciones vinculadas (art. 25.4 RIS), el procedimiento de valoración previa de los gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica (art. 38 RIS) o los acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 41.6 RIS). Este plazo inferior se fijó, con toda seguridad, para permitir que las empresas pudieran obtener el IMV con

anterioridad a la finalización del plazo para presentar la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio en que se generan los gastos.

Sin embargo, los plazos reales difieren mucho de esta previsión reglamentaria. La solicitud se debe registrar, como se ha indicado, antes de que finalice el plazo de presentación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se ha generado el derecho a la deducción, aunque en no pocas ocasiones se tramita sin aportar los anexos exigidos por el REIMV y sin necesidad de haber contratado siquiera la elaboración del informe técnico<sup>14</sup>. Además, aunque se aporte toda la documentación exigida, las solicitudes quedan pendientes de revisión en un dilatado plazo en el que es posible aportar la documentación restante. Durante el mismo plazo, que llegó a ser superior al año<sup>15</sup>, las empresas reciben diversas comunicaciones sin plazo a través del sistema electrónico de tramitación recordándoles, de modo genérico, la información necesaria que deben completar si no lo han hecho ya. Finalmente reciben un requerimiento sujeto al plazo de 10 días previsto en el artículo 6 del REIMV y, actualmente, en el artículo 68.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas. Tras el transcurso del citado plazo el conjunto de solicitudes pasan a una fase de evaluación tras la cual se expiden los informes motivados vinculantes que se notifican electrónicamente a través de la aplicación de tramitación. Estos IMV pueden aceptar y reflejar la calificación de los gastos efectuada en el informe técnico de la entidad certificadora o modificarla. Y suelen reflejar el presupuesto reflejado por la entidad de certificación aunque indicando que no ha sido revisado. Aunque, como ya se ha insistido, respecto a los gastos, el IMV no va a tener, en ningún caso, carácter vinculante para la Administración tributaria.

Los referidos plazos de tramitación, aunque permitan a las empresas disponer de un mayor tiempo para la preparación de las memorias y anexos justificativos que acompañan a la solicitud, acaban traduciéndose en un importante perjuicio. En primer lugar, porque en el ejercicio en que se incurre en los gastos que generan la deducción las entidades no disponen del IMV y es posible que ni siquiera hayan obtenido el informe técnico de la entidad de certificación cuando presentan la declaración del impuesto sobre sociedades, con lo que deben optar entre aplicar la deducción sin contar con garantías de que la calificación que ellos atribuyen al proyecto vaya a ser la finalmente aceptada por el IMV, o esperar al primer ejercicio en que dispongan del IMV para aplicarla. Circunstancia que se ha agravado a partir del ejercicio 2013<sup>16</sup> en el que es posible, en casos de insuficiencia de cuota, aplicar la deducción sin el límite en la cuota previsto con carácter general por el artículo 39.1 de la LIS, con una reducción del 20% de su importe

<sup>14</sup> La aplicación electrónica de solicitud exige que se seleccione una de las diversas entidades de certificación, aunque permite modificar la elección de la misma posteriormente.

<sup>15</sup> Aunque está reduciéndose desde el ejercicio 2013, de modo que para los gastos del ejercicio 2014 el plazo se centró en abril de 2016 y para el ejercicio 2015 el plazo se cerró en enero de 2017.

<sup>16</sup> En concreto, en virtud del cambio introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, con efectos para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

o la solicitud de su abono, en el supuesto de que la cuota completa tampoco permita aplicar la deducción generada. Como veremos, para la aplicación sin límites o abono se exigen diversos requisitos de entre los que resultan relevantes, a los efectos que estamos analizando, en primer lugar, que transcurra, al menos, un año desde la finalización del periodo impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación. Y, en segundo lugar, que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

En el supuesto de la aplicación de la deducción sujeta al régimen general, la entidad puede aplicar igualmente la deducción dado que el IMV no es un requisito. Puede tener incluso la relativa seguridad de la calificación que le ofrece el informe técnico de la entidad certificadora si ya dispone de él que, en todo caso, excluiría la aplicación de sanciones en el supuesto de una futura comprobación por parte de la Administración. O puede optar por aplicar la deducción considerando todo el gasto como innovación tecnológica, teniendo en cuenta que la mayor parte de las modificaciones que se efectúan en los IMV en relación con los informes técnicos previos consisten en cambios de calificación entre los gastos de investigación y desarrollo y los de innovación tecnológica. Y deducirse la diferencia una vez obtenga el IMV con la calificación de investigación y desarrollo.

Sin embargo, en el supuesto de la aplicación de la deducción sin límites y de la eventual solicitud del abono, el IMV es un requisito por lo que el retraso en la expedición, cuando se supera el plazo de presentación de la declaración del ejercicio siguiente a aquel en que se haya generado el derecho a la deducción, impide el ejercicio del derecho concedido por el artículo 39.2 de la LIS de optar por aplicar la deducción sin límite o pedir la devolución con la reducción del 20% de su importe, al menos en el primer ejercicio en que ello es posible. De ser así, no únicamente se generarán perjuicios consistentes en la dilación durante un año en la obtención de la devolución sino que, además, se retrasará en idéntico periodo de tiempo la obligación de mantenimiento de la plantilla media de la empresa o, alternativamente, de la plantilla adscrita a actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a la que está condicionada la aplicación de la deducción sin límite o la solicitud del abono, según el artículo 39.2 b) de la LIS. Obligación que se extiende desde la finalización del plazo del ejercicio en que se genere el derecho a la deducción hasta la conclusión del plazo de los 24 meses siguientes al ejercicio en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o solicitud de abono<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Una alternativa para que no se produjeran estos perjuicios sería la de solicitar una rectificación de la declaración del primer ejercicio en el que pueda solicitarse la aplicación sin límites o, en su caso, el abono (el ejercicio siguiente a aquel en que se han generado los gastos) una vez obtenido el informe, si cuando se obtiene el mismo el plazo para presentar la declaración ya ha finalizado. Frente a las dudas que pudieran suscitarse respecto a la aplicación en este caso del artículo 119 de la LGT en virtud del cual «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración», la Consulta V3281/2016, de 13 de julio (NFC061473), ha entendido que sí que es posible solicitar la rectificación de la autoliquidación.

Puede pensarse que en el plazo de un año desde la presentación de la solicitud se habrá podido expedir sin dificultad el IMV e incluso que el establecimiento del plazo de carencia hasta cuya finalización no puede solicitarse el abono puede estar relacionada con la exigencia del citado informe y con la necesidad de establecer un régimen para la aplicación de la deducción sin límites y, en su caso, el abono en el que los requisitos exigidos sean de posible cumplimiento. Sin embargo, en el primer ejercicio en el que entró en vigor la modificación efectuada al entonces vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la LIS (TRLIS) por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, los IMV no pudieron ser expedidos a tiempo para todas las empresas solicitantes, a pesar de que la Dirección General de Innovación del Ministerio de Economía y Competitividad pidió a los solicitantes que presentasen una declaración responsable en el supuesto de que fuesen a optar por la imputación sin límite o la devolución, a los efectos de priorizar la tramitación de los expedientes en los que así se indicase, como se desprende del supuesto a que se refiere la consulta vinculante (V3281/2016, de 13 de julio [NFC061473]). También se solicitó la declaración jurada en relación con los IMV relativos al ejercicio 2014, respecto al que, como se ha indicado, la posibilidad de presentar la documentación requerida se cerró en abril de 2016. Y en relación con el ejercicio 2015, la reducción del plazo para presentar la documentación obligatoria exigida en enero de 2017 concede a la Secretaría General de Ciencia e Innovación un plazo de cinco meses para poder revisar, evaluar los expedientes y emitir los IMV antes de julio de 2017<sup>18</sup>.

En todo caso, se trata de un plazo excesivo, muy superior al previsto reglamentariamente de tres meses que, en caso de cumplirse, permitiría incrementar la utilidad de los IMV, dado que sería posible obtenerlos con anterioridad a la finalización del plazo para la presentación de la declaración del impuesto. En relación con los informes motivados para la aplicación de las bonificaciones en las cuotas de la Seguridad Social los plazos son mucho más reducidos y, aunque el número de informes de este tipo es considerablemente inferior, la experiencia en ese ámbito avala que el plazo de expedición puede ser reducido de forma considerable para ajustarse al previsto reglamentariamente.

#### 4.2. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES *EX ANTE*

Dentro de esta categoría están comprendidos los tipos de informes motivados definidos en los modelos de solicitud electrónica del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad como tipo b) y tipo c).

En concreto, los IMV tipo b) se definen como «informes motivados *ex ante* (contenido), de calificación científico-tecnológica de las actividades de I+D y/o iT». Admite dos modalidades.

<sup>18</sup> De hecho, los informes correspondientes al ejercicio 2015 se están emitiendo en mayo/junio de 2017.

Los tipo b1), que se solicitan cuando el proyecto todavía no está iniciado, y los tipo b2), que se solicitan cuando el proyecto ya está iniciado.

En el primer caso pueden solicitarse hasta el inicio del proyecto y, en el segundo, desde la fecha del inicio del mismo hasta que finaliza el plazo reglamentario de presentación de la declaración del ejercicio en que se generan los gastos. Por tanto, aunque se trate de informes *ex ante* pueden ser solicitados una vez finalizado el ejercicio aunque siempre con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la declaración, en aplicación del artículo 8.4 del REIMV.

Deben corresponderse con aquellos a los que se refieren los artículos 35.4 b) de la LIS y 2 b) del REIMV, requeridos para su aportación a las consultas. Sin embargo, la referencia a su finalidad ha desaparecido en la identificación del tipo de informe que se refleja en el modelo de solicitud que se facilita por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, mediante la aplicación informática que debe utilizarse para su tramitación.

En cuanto al plazo, según artículo 8.4 del REIMV, los informes motivados no pueden expedirse respecto a proyectos sobre los que se haya resuelto una consulta por lo que puede plantearse si tiene sentido su solicitud una vez finalizado el ejercicio, teniendo en cuenta que el plazo para resolver las consultas se extiende, según el artículo 88 de la LGT, hasta la finalización del plazo para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. Conviene considerar a estos efectos que las deducciones fiscales por I+D+i pueden aplicarse no solo en el ejercicio en el que se genera el derecho a la deducción sino también en los 18 ejercicios siguientes, por lo que el plazo para el ejercicio de los derechos concluye en ese momento y los IMV podrían ser solicitados incluso una vez finalizado el ejercicio para la aportación a una consulta, que podría plantearse o resolverse con posterioridad, aunque siempre respetando en relación con el IMV el límite consistente en la finalización del plazo voluntario del periodo impositivo a que afecten las actividades desarrolladas establecido en el mismo artículo 8.4 del REIMV.

Estos informes se emiten con la finalidad de ser aportados a una consulta por lo que pueden suscitarse dudas respecto a si son vinculantes de modo autónomo, para el órgano de gestión, o únicamente lo serán para el centro directivo que expide las consultas. La respuesta debiera ser la primera, dado que si pueden vincular en la calificación de las actividades ante la DGT, con competencia para interpretar con carácter vinculante, también debieran hacerlo ante los órganos de gestión. Sin embargo, las dudas se suscitan porque para los informes motivados autónomos el procedimiento de obtención de los informes motivados prevé un procedimiento distinto, que necesariamente debe iniciarse tras la realización de los gastos.

El artículo 35.4 de la LIS no exige que los informes motivados vinculantes autónomos y los destinados a ser aportados en las consultas vinculantes tuvieran un contenido distinto, dado que ambos se refieren únicamente a la calificación de las actividades. Sin embargo, como se ha indicado, el desarrollo reglamentario ha ampliado el contenido de los primeros, que no se limita a identificar los gastos relacionados con cada actividad sino que se expiden tras su ejecución, efec-

tuándose una verificación en el informe técnico de su adecuación y efectiva realización. Y también se ha acabado confundiendo la finalidad del informe con el momento de solicitud (*ex ante*), de modo que los IMV tipo b), que debieran ser aquellos relacionados con las consultas, se han acabado identificando con aquellos expedidos con carácter previo. La confusión se incrementa teniendo en cuenta que, por una parte, los IMV *ex ante* tipo b2) se pueden solicitar una vez iniciado el proyecto e, incluso, tras la finalización del ejercicio. Y, por otra, el propio Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, para aquellos proyectos en los que ha concedido subvenciones, expide informes motivados vinculantes *ex ante* tipo b) que no se utilizan para consultas sino para la interpretación y aplicación de la deducción de modo autónomo. Por tanto, entendemos que nada impide la obtención de un informe de contenido aportando un informe técnico de una entidad certificadora emitido antes de la completa ejecución de la primera anualidad, que permita calificar las actividades de un proyecto como investigación, desarrollo o innovación y que sea vinculante para el conjunto de las anualidades del proyecto, sin necesidad de obtener un pronunciamiento sobre los gastos en que se ha incurrido en la ejecución de cada anualidad, que no va a resultar vinculante para la Administración tributaria.

Relacionada con esta cuestión se plantea una segunda duda respecto a si en los informes tipo b) se hace referencia a la identificación de los gastos presupuestados y su imputación a las actividades calificadas como investigación, desarrollo e innovación. Para los informes que se obtienen para su aportación a consultas no resulta necesaria esta identificación e imputación. Sin embargo, el propio artículo 9 del REIMV hace referencia a la mención de las cuantías presupuestadas consideradas en el informe como asociadas a las actividades de investigación y desarrollo o de innovación en los informes *ex ante*, tanto tipo b) como tipo c).

También tienen la consideración de informes *ex ante* los calificados como tipo c). Según el artículo 2 del REIMV se trata de informes relativos tanto al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o innovación tecnológica, así como para identificar los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades, con el objeto de ser aportados para la adopción de los acuerdos previos de valoración. La referencia a la finalidad también ha desaparecido en este supuesto en los modelos de solicitud facilitados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, que se limita a calificarlos como informes *ex ante* tipo c).

Según el artículo 8.4 del REIMV no pueden expedirse IMV respecto a proyectos sobre los que se haya resuelto el acuerdo previo de valoración. Los citados acuerdos deben solicitarse, según exige el artículo 30 del RIS, antes de efectuar los gastos, por lo que el IMV deberá necesariamente solicitarse y obtenerse antes de iniciar el proyecto. El tiempo necesario para obtener el informe y la referida restricción temporal va a reducir considerablemente la utilidad de este tipo de informes.

Por otra parte, y de nuevo por la exigencia de que el acuerdo previo de valoración se solicite antes de efectuar los gastos, sorprende que en los modelos de solicitud facilitados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad se distinga entre los informes tipo c1), que se tramitan cuando el proyecto aún no ha comenzado; y los informes tipo c2), que se tramitan cuando

el proyecto está iniciado. Si se trata de informes que se solicitan para su aportación a un acuerdo previo de valoración no tiene excesivo sentido solicitarlo cuando el proyecto ya está iniciado, salvo que se pretenda alcanzar un acuerdo únicamente en relación con los gastos que todavía no hayan sido ejecutados en el momento de la solicitud.

De nuevo se plantea la duda de si un informe de este tipo vincula únicamente en caso de que se aporte a un acuerdo previo de valoración o también sería susceptible de vincular autónomamente en unas actuaciones de comprobación o inspección. Teniendo en cuenta que se expiden siguiendo un procedimiento similar en el que la única diferencia es el momento en que se emiten y considerando que el artículo 35.4 c) de la LIS señala expresamente que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades», dicho informe debiera tener también eficacia vinculante autónoma.

## 5. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES DEL CDTI Y LOS DEMÁS INFORMES EXPEDIDOS *EX ANTE* SIN INFORME TÉCNICO

El artículo 4.2 del REIMV establece que la competencia para emitir informes motivados corresponderá al director general del CDTI, cuando se trate de proyectos que previamente hayan sido financiados como consecuencia de su presentación a cualquiera de las líneas de apoyo financiero a proyectos empresariales que gestiona dicho Centro<sup>19</sup>.

Por su parte, el artículo 4.3 del REIMV establece que cuando se trate de proyectos sobre eficiencia energética y el uso racional de la energía, así como de apoyo a la diversificación de las fuentes de abastecimiento y el impulso de la utilización de las energías renovables, la competencia para emitir tales informes motivados corresponderá al director general del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE). Sin embargo, no se ha hecho uso que sepamos de esta posibilidad y los informes respecto a estas materias los continúa expidiendo la Dirección General de Innovación y Competitividad del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación).

Conviene reparar que hay significativas diferencias entre los informes motivados vinculantes que expide el director general del CDTI y los que pueda expedir en el futuro el director general del

<sup>19</sup> Esta competencia ya se le atribuía en la redacción inicial del REIMV aunque no se establecía ninguna excepción al procedimiento a seguir, es decir, se requería igualmente en estos casos la aportación de un informe técnico expedido por una entidad acreditada por ENAC. El Real Decreto 1554/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolló la estructura orgánica básica del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, estableció en su artículo 13.1 ñ) que correspondía a la Dirección General de Desarrollo Industrial el ejercicio de las funciones derivadas del REIMV, constituyéndose en el único órgano competente para la emisión de los informes motivados vinculantes para la Administración tributaria a partir de ese momento. Sin embargo, Real Decreto 2/2007, de 12 de enero, según se señala en su exposición de motivos «con el fin de incrementar la calidad de los mismos» reguló la participación de otros organismos en el proceso, estableciendo también modificaciones procedimentales a las que se hace referencia a continuación.



IDAE. En primer lugar, el CDTI únicamente emite IMV en relación con aquellos proyectos que financia mientras que al director general del IDAE se atribuye la competencia para expedir cualquier informe relativo a la eficiencia energética y el uso racional de la energía, así como de apoyo a la diversificación de las fuentes de abastecimiento y el impulso de la utilización de las energías renovables. Además, en segundo lugar, en relación con los informes del CDTI, el artículo 4.2 del REIMV exceptúa la necesidad de aportar un informe técnico por parte de una entidad acreditada por ENAC. Sin embargo en el supuesto del IDAE, al igual que ocurre con los que expide la Dirección General de Innovación y Competitividad (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación) del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, el informe técnico únicamente estará exceptuado cuando se trate de proyectos financiados por los citados órganos o entidades en programas cuya convocatoria así se prevea en los términos establecidos en la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, a la que nos referimos con posterioridad.

Por otra parte, recuérdese que también se prevé la participación de la Oficina Española de Patentes y Marcas, en colaboración con la Dirección General de Desarrollo Industrial (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación) y a través de las entidades acreditadas para emitir informes técnicos.

Como se acaba de señalar, el propio artículo 4.2 del REIMV establece una importante excepción procedimental en los supuestos de IMV emitidos por el CDTI. En estos casos, no será necesaria la aportación del informe técnico a que se refiere el apartado 3 del artículo 5 de este real decreto. Es lógico, dado que los técnicos del CDTI han tenido que evaluar y calificar el proyecto como investigación y desarrollo para la concesión del apoyo financiero en relación con el cual va a emitirse el informe motivado.

Sin embargo, no es la única excepción procedimental. Resulta destacable, en este sentido, que el CDTI no distinga entre informes motivados a), b) y c), cuya diferenciación debiera radicar en su distinta finalidad de entre las previstas en el artículo 35.4 de la LIS, según se trate de IMV autónomos –los del art. 35.4 a)–, para aportación a consultas –los del art. 35.4 b)– y para aportación a acuerdos previos de valoración –los del art. 35.4 c)– sino que emite un único informe motivado vinculante para todo el proyecto. Informe que, en cuanto a su contenido, y así se señala por el propio CDTI, puede ser asimilado a los informes de contenido o *ex ante*, dado que se certifica la calificación del proyecto como investigación o desarrollo y la coherencia del presupuesto presentado, pero no se verifica la ejecución de los gastos. Recuérdese que del artículo 9 del real decreto se desprende que los informes tipo a) se emiten por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (actualmente Ministerio de Industria, Economía y Competitividad y dentro de este Secretaría General de Ciencia e Innovación) tras la realización del gasto, mientras que los tipos b) y c) se expiden con anterioridad. Sin embargo, el CDTI decidió utilizar un procedimiento distinto, emitiendo todos los informes (tipos a), b) y c) con anterioridad a la ejecución del proyecto.

Circunstancia que ha suscitado no pocas dudas en relación con la eficacia de los informes del CDTI. La DGT ha entendido en diversas ocasiones (Consultas V1835/2012, de 20 de septiembre [NFC045423] o V3156/2013, de 24 de octubre [NFC049394]) que los informes del CDTI

son vinculantes en cuanto a la calificación de las actividades como investigación y desarrollo. E incluso en otra consulta posterior V1293/2014, de 14 de mayo [NFC051312], ha entendido que un informe motivado vinculante del CDTI es suficiente a los efectos de la aplicación del artículo 39.2 de la LIS que, como analizamos con posterioridad, permite la deducción sin límites en la cuota y, en su caso, el abono, con una reducción del 20%.

Al mismo tiempo, la DGT también ha aclarado que la realización de los gastos en que se ha incurrido en el proyecto deberá acreditarse por cualquier medio de prueba (Consulta V3156/2013, de 24 de octubre [NFC049394]). Concretamente señala la DGT que la cuantificación de la base de la deducción por actividades de investigación, desarrollo deberá realizarse con arreglo a lo dispuesto en la LIS «sin que, en ningún caso, la cuantificación de la base de la deducción que conste en el informe emitido por el CDTI tenga carácter vinculante para la Administración tributaria».

Aunque se trata de una consulta emitida en relación con un informe del CDTI las conclusiones son generales y predicables respecto a cualquier informe motivado dado que no se apoya en que se trate de un informe *ex ante* sino en la dicción literal del artículo 35.4 a) de la LIS. En concreto, señala la DGT que «[...] en virtud de lo dispuesto en el artículo 35.4 a) del TRLIS, previamente transcrito, cualquier referencia a la delimitación de la base de deducción o a su cuantificación no constituye el objeto propio del informe motivado, por lo que no se extenderán a las mismas el carácter vinculante de tales informes».

Más aún, conviene considerar a estos efectos que el artículo 35.4 c) de la LIS, en relación con el único informe en el que pide que se identifiquen los gastos que puedan ser imputados a las actividades de I+D o de innovación tecnológica (el que se expide para su aportación a los acuerdos previos de valoración), señala expresamente que «tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades». Y que el artículo 9 del REIMV, en relación con los informes tipo a) de ejecución y contenido, que se expiden tras la ejecución de cada anualidad y previo informe técnico en el que se verifican la ejecución del gasto, las desviaciones presupuestarias y se efectúa una auditoría económica al respecto, señala que «el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o 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». En definitiva, la validación de la imputación y justificación del gasto en que se ha incurrido en la ejecución del proyecto corresponde siempre a la Administración tributaria y el informe motivado no resulta vinculante a este respecto.

Llegados a este punto puede entenderse que la DGT haya señalado reiteradamente que los informes del CDTI tienen efectos vinculantes y cabe incluso preguntarse si, atendiendo a las escasas diferencias en cuanto a sus efectos, está justificada la complejidad y los costes del procedimiento utilizado para emitir los informes de seguimiento tras cada anualidad, que implican obtener un informe técnico de una entidad de certificación y tramitar una solicitud distinta ante el Minis-

terio de Economía, Industria y Competitividad por cada uno de los años del proyecto. Todo ello para que la AEAT se vea vinculada únicamente en cuanto a la calificación de las actividades con investigación, desarrollo e innovación, que se ofrece en la primera anualidad.

Hay que reconocer que entre los informes emitidos *ex ante* y los emitidos con posterioridad existe una importante diferencia en cuanto a su posible utilización como elemento probatorio de la realización de los gastos. La propia DGT, en la contestación a la consulta que estamos comentando, V2698/2013, de 10 de septiembre (NFC045423), indica que «la cuantificación de la base de la deducción es una cuestión de hecho que deberá ser probada, por cualquiera de los medio de prueba generalmente admitidos en Derecho, ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria».

Puede resultar ilustrativa a este respecto la jurisprudencia dictada en relación con proyectos en los que no se había emitido un IMV, pero sí se habían concedido subvenciones en las que se calificaban dichos proyectos como I+D. Entre ellas, en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2014, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina (rec. núm. 843/2012 [NFJ053472]), se entendió que la «concesión de una subvención no determina con carácter vinculante la calificación pero se invierte la carga de la prueba y debe ser la Administración la que acredite que no se trata de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. Además, esta prueba debe necesariamente requerir de expertos que desvirtúen la calificación de I+D otorgada en el expediente de concesión de subvenciones. Por tanto, la regularización solo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido». En definitiva sin ese informe técnico, ni la inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2013 (rec. núm. 221/2016 [NFJ051746]) también ha entendido que un informe de una entidad certificadora tiene la misma virtualidad y exige que la Administración tributaria desvirtúe dicha calificación con un informe de adverso, que puede ser emitido por técnicos informáticos de la propia Administración tributaria, cuando se trata de proyectos en este campo científico.

Citamos estas sentencias porque en los supuestos a que se refieren se ha entendido reiteradamente por la jurisprudencia Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2015 (rec. núm. 473/2012 [NFJ062191]) o Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2012 (rec. núm. 4724/2009 [NFJ049246]) que una vez se ha aceptado la calificación del proyecto como I+D o como innovación tecnológica, la carga de la prueba de los gastos incurridos corresponde a la empresa, no bastando la «mera contabilidad del gasto», siendo necesario que la empresa acredite la realidad del gasto efectuado en relación con cada proyecto.

Lo mismo ocurrirá cuando se disponga de un IMV aunque con una diferencia a efectos probatorios. Cuando se trata de una subvención, será de utilidad la cuenta justificativa y la documentación presentada para justificar la correcta ejecución del proyecto financiado. Existe un control *a posteriori* tras la ejecución del proyecto que, aunque efectuado a otros efectos (la justificación

de la subvención) puede resultar útil al permitir que la empresa disponga de elementos probatorios. Por su parte, cuando se trata de informes tipo a) expedidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, una vez ejecutada una anualidad y tras la auditoría económica y la revisión sobre las evidencias de la ejecución y sobre los gastos que se han imputado a cada una de las actividades, resultará muy útil a efectos probatorios tanto el informe motivado como el informe técnico expedido por la entidad acreditada en el que expertos externos se pronuncian sobre la imputación de los gastos a cada actividad y de un auditor que revisa económicamente la ejecución. Este control de seguimiento exige al solicitante preparar la documentación acreditativa al tiempo que le permiten disponer de una opinión de terceros respecto a la justificación de la necesidad del gasto para el proyecto, a las evidencias de realización de las actividades y a su adecuada justificación. Puede incluso resultar más útil a los referidos efectos probatorios el informe técnico de seguimiento que la cuenta justificativa de la subvención, en el caso de informes del CDTI o de los informes *ex ante* que, como veremos a continuación, expide el propio Ministerio de Economía, Industria y Competitividad en expedientes de subvenciones, dado que en los informes motivados vinculantes de ejecución la valoración del proyecto se efectúa de acuerdo con la norma fiscal, mientras que en el informe final que se emite tras la presentación de una cuenta justificativa, la valoración se efectúa en relación con la adecuación a las bases y convocatoria de la subvención y a la Ley general de subvenciones y normativa de desarrollo. Pero, conviene insistir en que en relación con los gastos imputados y las inversiones realizadas, la interpretación de la normativa tributaria y la valoración de la adecuación de los justificantes presentados corresponde a la Administración tributaria, por lo que la referencia respecto a los gastos ejecutados que se contiene en los informes motivados no va a vincular a la AEAT<sup>20</sup>.

El asunto resulta todavía un poco más complejo dado que tras la modificación del artículo 5.3 del REIMV se permite que por orden del ministerio competente para expedir los IMV se pueda excepcionar la exigencia de informe técnico emitido por entidad acreditada. Hubo que esperar a la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, cuyo artículo 2 establece que los beneficiarios de ayudas y proyectos de investigación convocados por el Ministerio de Ciencia e Innovación (actualmente Ministerio de Economía, Industria y Competitividad) o por otros ministerios u organismos con los que se haya firmado un convenio al respecto, cuando así lo prevean las convocatorias o las resoluciones de concesión, podrán solicitar la emisión de los informes motivados previstos en el artículo 2 del REIMV, sin necesidad de recabar el informe técnico emitido por una entidad acreditada por la ENAC. Y el artículo 3 de esta orden establece que el procedimiento consiste en que, «a instancias del solicitante que haya obtenido finalmente ayuda y sin coste alguno para él, el órgano competente para resolver la convocatoria remitirá al órgano competente para emitir, con carácter general, los informes motivados su calificación del proyecto evalua-

<sup>20</sup> No únicamente no resulta vinculante sino que, en ocasiones, pueden producirse interpretaciones dispares en la valoración de los gastos que se efectúa por parte del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad respecto a los que estima la Administración tributaria. Un ejemplo lo tenemos en las dietas por gastos de desplazamientos que según la Consulta V1892/2013, de 7 de junio (NFC048057), son deducibles mientras que no es inusual que en los informes técnicos de las entidades certificadoras y en los IMV sean excluidos del importe certificado.

do o la acreditación referida respecto al personal investigador. En este caso, el beneficiario de la ayuda no tendrá que solicitar el informe motivado al órgano competente para su emisión». Estos informes se emiten sin comprobar la ejecución del proyecto, basándose en la calificación de las actividades efectuada en el expediente de concesión de la subvención, e indica el artículo 3.2 de la orden que comentamos que «el órgano competente para la emisión, con carácter general, de los informes motivados emitirá el que corresponda de los previstos el artículo 2 del REIMV, aportando una calificación global o detallada, dependiendo de cada caso». Es decir, que se emitirá un informe tipo a) (autónomo), tipo b) (para su aportación a consultas) o tipo c) para su aportación a un acuerdo previo de valoración.

El artículo 5 de esta orden también establece que los «impresos y la documentación necesaria para solicitar los informes motivados serán los que en el momento de la solicitud se encuentren publicados en la sede electrónica del Ministerio de Ciencia e Innovación (<<https://sede.micinn.gob.es>>»). Inicialmente los impresos se fijaron como anexo en el REIMV y en el tipo de solicitud se debía indicar si el informe que se solicitaba era de los del artículo 35.4 a), b) o c) de la LIS. La disposición final primera habilitaba al ministro de Ciencia y Tecnología para modificar por orden el contenido de los anexos y así se hizo mediante Orden ITC/1469/2007, de 18 de mayo, en la que, entre otros cambios, añadió la referencia al tipo de IMV d) para la práctica de bonificaciones sociales. Pero la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, ha ido mucho más lejos; excesivamente lejos a mi juicio, y permite que los impresos se modifiquen publicando unos nuevos en la sede electrónica del ministerio<sup>21</sup>. La publicación de una orden ministerial exigida por la disposición final primera del REIMV requiere de unos trámites diferentes a la publicación de un impreso en una sede electrónica, que creemos no pueden ser obviados mediante esta remisión a la sede electrónica.

Entre las modificaciones efectuadas la más destacada ha consistido en la eliminación de la vinculación entre los tipos de informes a), b) y c) y las finalidades del artículo 35.4 de la LIS. Y, además, en las instrucciones que se ofrecen para la obtención de los IMV en programas de subvenciones del propio Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, como INNPACTO o Retos Colaboración, en los que no se requiere aportar informe técnico, se indica expresamente que el informe que debe solicitarse en estos casos es siempre el de tipo b).

Entendemos que no se está limitando la posibilidad de obtener un IMV sin informe técnico única y exclusivamente para su aportación a una solicitud de consulta tributaria sino que se califica como un informe tipo b) por la exclusiva razón de que se expide *ex ante*. De lo contrario, se incumpliría con el artículo 3.2 de la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, que permite al solicitante obtener, en estos supuestos de IMV que se tramitan sin informe técnico, un informe de cualquiera de los tipos del artículo 2 del REIMV.

<sup>21</sup> Actualmente estos impresos son las pantallas de la propia aplicación informática que necesariamente debe utilizarse para su gestión.

También resulta desconcertante el artículo 4 de la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, cuando regula la relación entre informes motivados vinculantes y establece que:

«Puesto que el informe motivado previsto en el párrafo a) del artículo 2 del REIMV, se emite después de haberse realizado la actividad de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, los informes motivados previstos en sus párrafos b) o c) emitidos respecto a un determinado proyecto no serán vinculantes a efectos de la emisión del informe motivado del párrafo a) sobre el mismo proyecto».

Conviene recordar que el artículo 2 del REIMV relaciona cada tipo de informe con la finalidad para la que se solicitan, en coherencia con los apartados del artículo 35.4 de la LIS. En consecuencia, el artículo 4 de la Orden CIN/2212/2011, que estamos comentando, literalmente interpretado, significa que si un sujeto solicita un informe para aportarlo a una consulta o a un acuerdo previo de valoración y solicita uno nuevo autónomo, tras la ejecución del proyecto, la calificación de la actividad como I+D o como iT otorgada en el primero no vincularía en el momento de concesión del segundo. Lo normal es que si el informe es favorable, se haya aportado a la consulta o al procedimiento para la obtención del acuerdo previo de valoración. Y si no lo es, parece lógico permitir al contribuyente que, tras la ejecución del proyecto y a la vista de tareas realizadas y descritas, pueda tratar de obtener una nueva calificación tipo a) con eficacia vinculante autónoma.

Sin embargo, creo que este artículo pretende ir más allá y ofrecer una solución al problema planteado en los supuestos en que, ante las dudas acerca de si los informes motivados del CDTI expedidos *ex ante* tienen distinta eficacia que los informes motivados tipo a) expedidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, mediante la aportación de un informe técnico de seguimiento relativo a cada una de las anualidades del proyecto, algunos contribuyentes solicitaron un IMV tipo a) al ministerio, en los que no únicamente se efectuó un seguimiento del proyecto sino que se concedió una calificación distinta a la ofrecida por el CDTI. Normalmente, mediante una recalificación de las actividades, que para el CDTI recibían la consideración de desarrollo mientras que para el Ministerio de Economía, Industria y Comercio debían ser consideradas como innovación tecnológica.

Entendemos que si los informes motivados únicamente son vinculantes a los efectos de la calificación de la actividad como I+D o como iT, salvo que las actividades ejecutadas sean distintas a las presupuestadas hasta el punto de alterar el contenido del proyecto, no debiera resultar admisible esta especie de *reformatio in peius* en la calificación en el supuesto de que se solicite un informe de ejecución, una vez se dispone de un informe de contenido. Es más, por la misma lógica también podría ocurrir que, como consecuencia del sistema articulado para la expedición de IMV tipo a), en el que primero se obtiene un informe inicial de contenido y primera ejecución y sucesivos informes de ejecución, en el informe de la segunda o sucesivas anualidades se rectificase la calificación otorgada respecto a las actividades a ejecutar en esa anualidad, en el informe de contenido emitido en la primera anualidad lo que, a mi juicio, tampoco resultaría razonable, salvo que las actividades ejecutadas fuesen de distinta naturaleza a las previstas inicialmente. Lo

que no resulta, en suma, admisible, es que como consecuencia del cambio de experto que emite el informe técnico o el informe motivado, se considere que la calificación inicial era correcta y se rectifique en perjuicio del contribuyente, sin que la modificación en la calificación esté justificada en que el proyecto ejecutado sea de distinta naturaleza al inicialmente proyectado y presupuestado. O, dicho en otros términos, si la LIS, para conseguir seguridad en la aplicación de las deducciones por IMV, concede a un organismo que cuenta con expertos adecuados la posibilidad de calificar las actividades de modo que la AEAT no puede cuestionar dicha calificación, tampoco debería poder hacerlo otro organismo con expertos técnicos distintos con ocasión de un seguimiento de control de la ejecución.

En realidad lo que está haciendo el precepto es regular una jerarquía entre informes vinculantes. La preferencia por los informes motivados tipo a) también se refleja en la disposición adicional única de la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, en la que señala que:

«El Ministerio de Ciencia e Innovación promoverá la colaboración entre los órganos competentes para la emisión de informes motivados y las entidades de certificación, en lo que respecta al informe técnico, en los casos en los que los solicitantes, habiendo recibido un informe motivado de los previstos en los párrafos b) o c) del artículo 2 del REIMV, quisieran posteriormente solicitar un informe motivado de los previstos en su párrafo a)».

De nuevo, teniendo en cuenta el reducido número de IMV que se solicitan para su aportación a consultas o a acuerdos previos vinculantes, el precepto parece orientado a promover que se obtengan IMV de seguimiento cuando se dispone de informes *ex ante*, cualquiera que sea su finalidad.

En definitiva, la Orden CIN/2212/2011, de 29 de diciembre, parece clasificar los IMV en función del momento de su expedición, prescindiendo de su finalidad. Y, además, parece aceptar con resignación la expedición de informes motivados de contenido o *ex ante*, considerándolos como informes «menores» al tiempo que muestra preferencia por el sistema tradicional de informes emitidos tras la ejecución de cada anualidad.

Y llegado a este punto podemos cuestionarnos de nuevo acerca de la conveniencia de un sistema en el que, con carácter general, se emite el IMV para cada anualidad tras la verificación de los gastos en que se ha incurrido si, finalmente, el IMV únicamente va a ser vinculante en cuanto a la calificación de la actividad como investigación, desarrollo o investigación. Se trata de un modelo muy meticuloso o minucioso pero también muy costoso. Para los contribuyentes, porque cada año han de obtener el informe de seguimiento y reiterar la solicitud del IMV. Y para el propio ministerio, que cada año debe revisar y expedir un IMV en el que, a pesar de pronunciarse sobre eventuales desviaciones respecto al presupuesto inicial, se efectúa o se puede efectuar una revisión de los distintos tipos de gastos que no van a vincular a la Administración tributaria.

El sistema tiene una importante virtud, consistente en el valor probatorio que, en relación con los gastos, aportan los informes técnicos de las entidades acreditadas, emitidos en cada

anualidad. Las citadas entidades, unas más que otras, sí que expiden estos informes técnicos con rapidez o diligencia. Y el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad no siempre se pronuncia respecto a los gastos sino que en la mayor parte de las ocasiones se limita a aceptar la revisión de gastos efectuada por la entidad certificadora. Por tanto, un modelo que podría resultar suficiente consistiría en que el Ministerio de Economía y Competitividad revisase la calificación concedida a los proyectos en la primera anualidad del proyecto, sin perjuicio de que los contribuyentes pudiesen certificar, a efectos probatorios, cada una de las anualidades, a través de las entidades certificadoras.

## 6. EL INFORME MOTIVADO VINCULANTE PARA LA DEDUCCIÓN SIN LÍMITE Y EL ABONO (CASH BACK)

Como es sabido, desde el año 2013<sup>22</sup> y en la línea de otros países de la OCDE como Francia, Reino Unido, Irlanda y Canadá, en España es posible practicar la deducción sin sujeción al límite general establecido en el artículo 39.1 de la LIS<sup>23</sup> y, en su caso, cuando no sea posible su aplicación, obtener el abono de su importe; en ambos casos, con una reducción del 20% del importe de la deducción aplicable.

Para la aplicación de esta deducción sin límite y, en su caso, la solicitud del abono, se exige el cumplimiento de determinados requisitos adicionales. Entre ellos, la entidad debe haber obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

A este respecto, el artículo 39.2 de la LIS indica que se debe contar con un informe motivado vinculante, sin concretar el tipo de este informe, por lo que se suscita la duda de si cualquier informe motivado vinculante es adecuado a estos efectos. La Consulta de la DGT V0999/2015, de 27 de marzo (NFC054290), que ya hemos citado con anterioridad, considera que un informe *ex ante* expedido por el CDTI, sin verificar el seguimiento de cada anualidad, es suficiente. También deberían serlo, en coherencia, los informes motivados vinculantes *ex ante* que expida el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad en relación con las convocatorias de subvenciones gestionadas por este organismo, en las que se reconoce esta posibilidad. Y, en coherencia con lo anterior, en los proyectos plurianuales, el informe motivado que expida el Ministerio de Economía, Industria y

<sup>22</sup> En concreto, en virtud del cambio introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, con efectos para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

<sup>23</sup> Del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, cantidad que se eleva al 50% cuando el importe de la deducción por I+D+i exceda del 10% de la citada cuota íntegra, minorada.



Competitividad con ocasión de la primera anualidad, que califica las actividades de I+D+i para el conjunto del proyecto, debiera ser adecuado y suficiente a estos efectos.

Sin embargo, la Consulta V3281/2016, de 13 de julio (NFC061473), entiende que el requisito establecido en la letra d) del artículo 39.2 de la LIS se entenderá cumplido mediante la obtención de un «informe motivado que califique la actividad realizada como una actividad de I+D, siempre que el proyecto no sufra desviaciones técnicas en su desarrollo y se certifique dicha ausencia de desviación» aspectos que, según la citada consulta deben acreditarse «mediante los informes motivados de seguimiento». La DGT establece también en esta resolución una diferencia entre los efectos de los distintos IMV en función del procedimiento de concesión, exigiendo que para la aplicación de la deducción sin límites y la solicitud de abono, se aporte un informe de seguimiento; exigencia que supone a mi juicio una extralimitación en relación con los requisitos expresamente previstos en la LIS, que únicamente requieren un informe motivado vinculante. Además, se plantea la duda de si el informe de seguimiento únicamente será necesario cuando se trate de las sucesivas anualidades de un informe tipo a) expedido por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, o también lo será respecto a los informes motivados *ex ante* expedidos por el CDTI o por el propio ministerio en los programas de subvención de los que conocen. Vemos, por tanto, que la diferencia en cuanto a los efectos jurídicos de los informes en función del procedimiento de concesión y de que para su emisión se hayan revisado los gastos incurridos se está consolidando, a pesar de que no se encuentra justificada en atención al régimen previsto en la ley, según el cual los informes únicamente vinculan respecto a la calificación de las actividades pero no lo hacen en cuanto a los gastos ejecutados.

## 7. LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN EN EL *PATENT BOX*

Aunque la principal medida para incentivar la innovación consiste en la deducción en la cuota que recae sobre los gastos e inversiones de las empresas, desde 2008 nuestro ordenamiento también cuenta con una medida de *output* que incentiva los ingresos obtenidos mediante la explotación indirecta de la tecnología general. En concreto, el conocido como *patent box*, consistente en una exención parcial de los ingresos obtenidos mediante la cesión del uso y actualmente también mediante la venta de la propiedad industrial generada por la empresa en forma de patentes, modelos de utilidad, *know how* u otros activos inmateriales similares.

La aplicación del régimen del *patent box* fue, al igual que ocurrió con la aplicación de la deducción por I+D+i, muy tímida los primeros años de su existencia, en buena medida debido a la inseguridad interpretativa que implicaba. Para remediarlo, la Ley de fomento de los emprendedores introdujo en 2013 medidas para favorecer la seguridad jurídica que continúan reflejadas en los apartados 6 y 7 del actual artículo 23 de la LIS.

En concreto, el apartado 6 prevé la posibilidad de formular un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como

de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado aunque podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Por su parte, el apartado 7 permite que, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente solicite a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías que permiten la reducción y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión; solicitud que se acompañará también de una propuesta de valoración. En este caso, no únicamente se solicita la valoración de las rentas sino también la calificación, aunque en lugar de la vía de las consultas, se utiliza la fórmula del acuerdo previo de calificación y se vincula la calificación con la valoración de ingresos y gastos.

Los efectos del silencio son desestimatorios, con lo que se sigue la pauta común para las consultas y para los acuerdos previos de valoración previstos en la LGT, al contrario de lo que ocurre con los acuerdos previos para la aplicación de la deducción por I+D+i, en los que el silencio tiene efectos positivos.

La principal diferencia entre el acuerdo previo de valoración y el de calificación y valoración consiste en que para el primero el órgano competente debe solicitar informe vinculante emitido por la DGT, en relación con la calificación de los activos. El órgano centralizado de la AEAT encargado de la interpretación administrativa es quien califica, también de forma centralizada, los activos sobre los que puede aplicarse el *patent box*. Y, al igual que ocurre respecto a la deducción por I+D, se prevé una colaboración con el ministerio competente en materia de ciencia y tecnología (actualmente Ministerio de Economía, Industria y Competitividad) aunque en el *patent box* únicamente en caso de estimarlo procedente, en forma de opinión no vinculante al respecto.

¿Implica este cambio una desconfianza o una marcha atrás respecto al régimen de los informes motivados vinculantes? Personalmente creo que las diferencias encuentran justificación en que, en relación con la calificación de un proyecto como investigación, desarrollo o innovación tecnológica, hace falta un conocimiento del estado del arte sobre un determinado campo científico, a los efectos de valorar la novedad del conocimiento, proceso o producto, que no se requiere para calificar un activo como uno de los inmovilizados intangibles que dan derecho a la reducción; sin perjuicio de que en ocasiones, la valoración de estos activos, cuando no estén documentados en forma de patentes (como ocurre con el *know how*) puede exigir de valoraciones técnicas que son accesorias y no esenciales.

Por otra parte, los contribuyentes pueden aportar la documentación que estimen conveniente tanto a la propuesta de acuerdo previo de valoración como a la propuesta de acuerdo previo de calificación. Entre esta documentación puede encontrarse un certificado expedido por una entidad como las acreditadas por ENAC para expedir los informes técnicos a los efectos de la obtención de informes motivados vinculantes que, con la participación de expertos técnicos y contables, informen sobre aspectos relacionados con la calificación o valoración de los activos.

## 8. CONSIDERACIONES FINALES

El sistema español de incentivos fiscales a las actividades de I+D+i se apoya en dos pilares fundamentales: la deducción en la cuota, que incentiva los gastos e inversiones, complementada por otros instrumentos como la bonificación en la cuota de la aportación empresarial a la Seguridad Social de los investigadores en exclusiva; y el *patent box*, que incentiva los ingresos generados mediante su explotación. Un aspecto destacable del diseño de los incentivos consiste en que se ha dado participación en la aplicación de los incentivos fiscales al ministerio responsable en ciencia y tecnología (en la actualidad Ministerio de Economía, Industria y Competitividad), que cuenta con competencia técnica para la calificación de las actividades como investigación, desarrollo e innovación, mediante la emisión de informes motivados vinculantes. Esta participación de departamentos ministeriales distintos al implicado en la aplicación de los tributos, que también se utiliza en otros ordenamientos, unida a las distintas mejoras que se han añadido sobre la regulación de las deducciones (como la ampliación de la deducción a las actividades de innovación tecnológica o el *cash back*, que permite obtener el abono del crédito fiscal por I+D+i que no puede aplicarse por insuficiencia de cuota, por citar las dos más destacadas), ha resultado esencial para que la deducción en la cuota por la realización de estas actividades se haya convertido en una fórmula de financiación habitual y estable de las empresas que las realizan, hasta el punto de convertirla en la principal partida del presupuesto de beneficios fiscales en el impuesto sobre sociedades<sup>24</sup>.

Sin desconocer, por tanto, la importancia de los informes motivados vinculantes, el presente estudio ha pretendido poner de relieve aspectos susceptibles de mejora. El principal de ellos consiste en la necesidad de clasificar las dudas que se suscitan en cuanto a los efectos de los distintos tipos de informes motivados vinculantes.

Según el régimen que se desprende de la LIS los informes motivados vinculantes debieran tener el mismo valor, vinculante exclusivamente en cuanto a la calificación de las actividades como investigación y desarrollo e innovación, pero no respecto a los gastos incurridos. La alusión a los informes motivados en los apartados a), b) y c) del artículo 35.4 de la LIS está exclusivamente conectada con la utilización que se hace de los informes, de modo que los del tipo a) se utilizan autónomamente, los tipo b) se aportan a una consulta y los tipo c) se utilizan en relación con un acuerdo previo de valoración. Estos últimos son los únicos que según la LIS deben identificar los gastos a los efectos de asociar cada uno de ellos con la correspondiente actividad y su respectiva calificación, aunque son, igual que los otros dos, exclusivamente vinculantes a efectos de la calificación de las actividades.

Sin embargo, en la regulación reglamentaria y en los procedimientos desarrollados para su expedición, se ha distinguido entre los informes de contenido y primera ejecución y los informes

<sup>24</sup> En la Memoria de beneficios fiscales que acompaña al presupuesto de 2016 supone, con un importe estimado en la recaudación de 2016 de 693,65 M euros, el 18,1 % de todos los incentivos fiscales relacionados con el impuesto sobre sociedades considerados en el presupuesto de beneficios fiscales.

de seguimiento, tipo a), que se expiden tras la verificación de los gastos incurridos en cada una de las anualidades y de las eventuales desviaciones. También se han previsto los informes *ex ante* que pueden ser expedidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad mediante aportación de un informe técnico cuando se solicitan antes de que esté finalizada la ejecución del proyecto. O por el CDTI, por el propio ministerio, en los expedientes de concesión de subvenciones en cuya convocatoria así se prevé, que se conceden *ex ante*, sin necesidad de aportar informe técnico y sin efectuar un seguimiento de la ejecución del proyecto. Informes que pueden ser utilizados para cualquiera de las tres finalidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LIS.

Además, el desarrollo reglamentario también ha establecido una cierta jerarquía entre los informes motivados, permitiendo que un informe emitido tras la ejecución de los gastos pueda reconsiderar y modificar la calificación ofrecida en un informe *ex ante*, con lo que se generan incertidumbres en la calificación a través de un procedimiento cuya finalidad esencial es dirimir las. Se concede a expertos externos la posibilidad de calificar las actividades de modo indiscutible para la Administración tributaria, que es quien tiene la competencia para aplicar los tributos. Sin embargo, esta calificación no vincula a otros expertos externos, que pueden rectificar el criterio cuando revisan la ejecución de los gastos. Incertidumbres respecto al carácter vinculante de los informes emitidos *ex ante* que no están justificadas en la regulación legal, que atribuye idéntica naturaleza vinculante en cuanto a las actividades a todos ellos, que no exige que los informes tipo a) se pronuncien respecto a los gastos y que únicamente estará justificada si los gastos ejecutados difieren sustancialmente de los presupuestados, hasta el punto de modificar la naturaleza de las actividades proyectadas.

Por otra parte, y partiendo de que los informes motivados vinculantes únicamente lo son respecto a la calificación de las actividades y, en ningún caso, respecto a los gastos ejecutados, se ha diseñado un procedimiento costoso y complejo, que exige en los informes tipo a) expedidos por el ministerio mediante aportación de un informe técnico de una entidad certificadora, presentar un nuevo IMV para cada anualidad. Y aconseja, respecto a los IMV expedidos *ex ante*, reiterar la solicitud una vez ejecutada la anualidad, a pesar de que se corre el riesgo de que sea recalificada la actividad, en aras a obtener una opinión externa del seguimiento de los gastos que tendrá, como exclusivo efecto, la posibilidad de ser utilizada como elemento probatorio en la determinación de los gastos que pueden considerarse en la base de la deducción, cuya verificación es competencia exclusiva de la Agencia Tributaria. Este procedimiento tiene un coste económico para los contribuyentes y para la propia Administración y se traduce en un periodo de tiempo excesivo para la obtención del IMV relativo a cada una de las anualidades, restando eficacia a un sistema cuyo diseño pretendía permitir que los contribuyentes obtuviesen un pronunciamiento previo a la declaración del impuesto sobre sociedades.

Por último, los costes (de gestión y económicos) del sistema serán más difícilmente soportables por las pequeñas empresas innovadoras que, por su tamaño, realizarán proyectos de inferior importe. Nuestro ordenamiento ha regulado las Jóvenes Empresas Innovadoras así como las pequeñas o microempresas innovadoras y ha establecido unos requisitos para obtener este reconocimiento y un registro en el que se incluyen las empresas que los cumplen, tras el control efec-

tuado a este respecto por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. Sin embargo, los efectos de su reconocimiento como tales tiene de momento un alcance muy reducido, consistente en permitir la compatibilidad de la bonificación en la cuota de investigadores en exclusiva con la deducción por actividades de I+D+i. Medida que va acompañada, por otra parte, de instrumentos de control para su adecuada aplicación que pueden resultar disuasorios. Aunque todavía no se conocen los pormenores de la propuesta, el anunciado informe motivado exprés en el que está actualmente trabajando el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, dirigido a las pymes previamente calificadas como innovadoras, está dirigido a suponer una mejora en este sentido.

petitividad), aunque el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI) también los expide respecto a proyectos subvencionados por ese organismo. Además de incluir una obvia exigencia de motivación, predicable a cualquier informe o acto administrativo, la denominación de los mismos alude a su carácter vinculante para la Administración tributaria en cuanto a la calificación del proyecto.

Desde la perspectiva de la aplicación de los tributos, los informes motivados vinculantes constituyen un supuesto de anticipación de la interpretación, al igual que ocurre con las consultas tributarias o con los acuerdos previos de valoración, en los que la competencia para esta interpretación se atribuye a un tercero con conocimientos técnicos en la materia. Por otra parte, tal como ha entendido el Tribunal Supremo en la Sentencia de fecha 12 de enero de 2014 (rec. núm. 843/2012 [NFJ053472]) «la participación de los centros directivos de otros Departamentos Ministeriales viene a alcanzar [...] una importancia especial» al tratarse de una norma que tiene un fin extrafiscal<sup>6</sup>.

En realidad, en el procedimiento utilizado habitualmente para la expedición de los informes motivados vinculantes no interviene únicamente el Ministerio con competencia en Ciencia y Tecnología sino que el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (en adelante REIMV), que desarrolla reglamentariamente la expedición de estos informes, exige que se aporte a la solicitud un informe técnico expedido por una entidad acreditada por Entidad Nacional de Acreditación (en adelante ENAC) a estos efectos. Estas entidades certificadoras tienen que justificar que cuentan con expertos de los distintos campos tecnológicos para los que están acreditadas, con procedimientos adecuados para revisar que se cumplen con los requisitos legales para la calificación de las actividades como I+D o como innovación tecnológica y con auditores contables que revisan los gastos imputados en las distintas actividades, en los informes de ejecución. De este modo, aunque la competencia para expedir el IMV corresponde al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, los funcionarios del citado ministerio disponen para la preparación de la propuesta de la información y valoraciones que se contienen en este informe técnico.

Los IMV y la introducción de actores distintos a los contribuyentes y a la Administración tributaria en la interpretación y aplicación de las deducciones por I+D+i han resultado esenciales para que se incrementara su utilización y, en consecuencia, para que la deducción tuviese el efecto incentivador deseado. El número de IMV ha ido creciendo significativamente y ha pasado

<sup>6</sup> Aunque no se trata del modelo general, la participación de organismos o agencias ministeriales con competencias en promoción de la innovación en la aplicación de las deducciones fiscales también se utiliza en otros ordenamientos. En este sentido en los Países Bajos las solicitudes de deducción por I+D+i se evalúan por *Senternovem*, agencia estatal encargada de la promoción de la innovación. En Portugal la elegibilidad para los incentivos fiscales se realiza por la *Agência Nacional de Inovação*. Por su parte, en Australia la aplicación del incentivo se realiza mediante la gestión conjunta entre el Ministerio de Industria, Innovación y Ciencia (a través del programa *AusIndustry*) y la ATO (*Australian Taxation Office*). Puede verse al respecto MARGARET MCKERCHAR, M. y HANSFORD, A.: «Achieving innovation and global competitiveness through research and development tax incentives: lessons for Australia from the UK», *Australian tax forum*, núm. 27, 2012, págs. 3-23.

de 298 en el ejercicio 2004 a 6.785 en el ejercicio 2015, habiéndose producido un salto significativo a partir del año 2014<sup>7</sup>, en el que en virtud de la reforma introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, es posible optar por la aplicación de la deducción sin el límite previsto en el artículo 39.1 de la LIS<sup>8</sup> y, en caso de insuficiencia de cuota, por solicitar el abono, en ambos casos con una reducción del 20% y con el cumplimiento de determinados requisitos entre los que destaca la necesidad de haber obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

## 2. LOS TIPOS DE INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES SEGÚN EL ARTÍCULO 35.4 DE LA LIS Y SU RELACIÓN CON LAS CONSULTAS Y CON LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Los IMV se regulan en el artículo 35.4 de la LIS de modo conjunto a otros instrumentos que tienen la misma finalidad de facilitar la aplicación e interpretación de la deducción por I+D+i.

En primer lugar, según la letra a) del citado artículo, para la aplicación de la deducción por I+D+i los contribuyentes pueden aportar informe motivado relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el artículo 35 de la LIS, para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o para calificarlas como innovación. Dicho informe, según se añade en el citado artículo 35.4 a) de la LIS, tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

En esta letra se regula el principal tipo de IMV, que se emite con la finalidad de acreditar, de modo autónomo, que las actividades realizadas encajan en los conceptos legales de I+D+i. Repárese que el informe es vinculante en cuanto a la calificación de las actividades.

En segundo lugar, de conformidad con el artículo 35.4 b) de la LIS, en la tramitación de las consultas vinculantes sobre la interpretación y aplicación de la deducción los contribuyentes podrán aportar informe motivado relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y

---

<sup>7</sup> En concreto se solicitaron 3.928 informes en el año 2013, 5.233 en el año 2014 y 6.785 en el año 2015. Conviene tener en cuenta que los informes no son obligatorios y no se solicitan en todas las deducciones. Por poner un ejemplo, en 2007 se declararon deducciones por I+D en 6.006 declaraciones. Se aplicaron deducciones en 3.621 declaraciones. Y se solicitaron 1.237 IMV.

<sup>8</sup> Del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones o del 50% cuando el importe de la deducción por I+D+i que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo exceda del 10% de la citada cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o para calificarlas como innovación, que resulta asimismo vinculante para la Administración tributaria.

Si el propio IMV permite, por sí mismo, obtener una calificación de dichas actividades de modo vinculante, no parece que la tramitación de la consulta vaya a añadir una excesiva utilidad al respecto. Por otra parte, el tiempo de tramitación necesario para obtener el IMV va a retrasar la posibilidad de solicitar la consulta, teniendo en cuenta que los IMV pueden instarse, como veremos con posterioridad, hasta la finalización del plazo para la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se genera el derecho a la deducción<sup>9</sup>. Sin embargo, el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad permite que se efectúe la solicitud sin aportar documentación adicional, que puede ser presentada hasta un plazo inicialmente indeterminado pero extenso que actualmente se está reduciendo pero que comprende varios meses adicionales. Y, aunque un contribuyente no agote el plazo y presente la solicitud pocos días después del cierre del ejercicio al que se refiere, las solicitudes son analizadas conjuntamente una vez cerrado el plazo concedido a todos los solicitantes para la aportación de la documentación adicional, por lo que el pronunciamiento se obtiene, con carácter general, transcurrido un año y medio desde la finalización del ejercicio al que se refiere la solicitud.

Nada impediría solicitar una consulta con posterioridad dado que, aunque las consultas deban plantearse antes de que finalice el plazo para presentar la declaración o ejercer los derechos, la deducción por I+D+i puede aplicarse en el ejercicio en que se generó el derecho a la deducción o en cualquiera de los 18 ejercicios siguientes. Aunque, como ya se ha mencionado, no tiene mucho sentido que una vez obtenida una calificación vinculante a través de un IMV, se inicie un nuevo procedimiento en el que la DGT no tendría otra opción que ratificar la calificación ofrecida por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. De hecho, una de las causas por las que una entidad puede tener interés en solicitar una consulta en lugar de un informe motivado vinculante puede ser el plazo más reducido de obtención de las primeras a pesar de que, como diremos, en la regulación reglamentaria de los plazos de tramitación para los segundos se establece un periodo más breve de resolución (tres meses que son ampliamente superados) que para aquellas (seis meses que no suelen diferir en exceso del plazo real de tramitación). Y, habiéndose decidido optar por la vía de las consultas, una posible opción puede ser la de aportar a la consulta un informe técnico expedido por una entidad certificadora que sirva para justificar, con informes de expertos externos en el ámbito científico del proyecto, la calificación que pretende aplicar el contribuyente. Este certificado, al igual que la consulta, se expedirá con anterioridad a la ejecución del proyecto aunque en un plazo mucho más breve que el requerido para la obtención del IMV (que dependerá de la entidad de certificación pero que suele ser de dos meses) y se referirá, únicamente, a la calificación del mismo.

<sup>9</sup> Es decir, para ejercicios que coinciden con el año natural el plazo para la solicitud del IMV finalizará el 25 de julio siguiente.



Conviene tener en cuenta, por otra parte, que la emisión de la consulta impide al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad emitir el informe motivado vinculante, dado que según el artículo 8.4 del REIMV «No se emitirá informe respecto de aquellas actividades o proyectos sobre los que se haya resuelto por la Administración tributaria consulta vinculante». Según entiendo, la consulta debe referirse a la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o como innovación, que es el objeto del IMV, de modo que la emisión de una consulta en relación con cualquier otro aspecto de la aplicación de la deducción no impediría la emisión del IMV. Por tanto, si lo que se desea es plantear una consulta sobre aspectos relacionados con la aplicación de la deducción por I+D+i adicionales a la propia calificación de la actividad conviene tramitar el IMV que, por sí mismo, será vinculante, en relación con la calificación de las actividades y, adicionalmente, solicitar la consulta respecto a las restantes dudas interpretativas.

En tercer lugar, según el artículo 35.4 c) de la LIS, el contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) y también, a estos efectos, los contribuyentes pueden aportar informe motivado.

Frente a los dos apartados anteriores en los que el contenido del informe se refiere exclusivamente al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o como innovación tecnológica, en relación con los IMV que se aportan en una solicitud de un acuerdo previo de valoración, el informe motivado se debe referir tanto a calificación de las actividades como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. No obstante, el citado informe tiene carácter vinculante para la Administración tributaria pero exclusivamente en relación con la calificación de las actividades. Es decir, en ningún caso vincula la identificación de gastos e inversiones imputados a cada actividad. Además, dicho informe deberá ser emitido necesariamente con anterioridad a la realización de la actividad, dado que los acuerdos previos de valoración deben solicitarse, según el artículo 38.2 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades (en adelante RIS), antes de efectuar los gastos correspondientes.

Un aspecto de interés en relación con los acuerdos previos de valoración es el de los efectos del silencio. De acuerdo con el artículo 91 de la LGT y 38.7 del RIS, el plazo máximo del procedimiento es de seis meses y la falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente. Sin embargo, en el supuesto de los informes motivados vinculantes y al igual que ocurre con las consultas, la falta de contestación en el plazo máximo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de petición de informe ni determinará efectos vinculantes para el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

La utilización de un IMV para la obtención de un acuerdo previo de valoración puede resultar útil dado que el primero permite calificar la actividad mientras que el segundo permite obte-

ner seguridad en cuanto a la valoración de los gastos en que se incurrirá. Sin embargo, de nuevo el tiempo necesario para obtener el IMV va a resultar un importante obstáculo para la aportación de los informes motivados vinculantes en las solicitudes de acuerdos previos de valoración, al retrasar la solicitud de un acuerdo que, como se ha indicado, debe iniciarse con anterioridad a la ejecución del proyecto. Además, no será posible tramitar ambos simultáneamente dado que el segundo se resolverá muy probablemente con mayor celeridad que el primero y según el artículo 8.4 del REIMV, no puede emitirse el IMV una vez se haya resuelto un acuerdo previo de valoración. De nuevo, la aportación de un informe técnico expedido por una entidad certificadora puede ser una alternativa que, sin ser vinculante para la Administración tributaria, puede contribuir para justificar la calificación que el contribuyente concede al proyecto.

Por último, conviene considerar que tanto los acuerdos previos de valoración como los informes motivados que se obtengan para su aportación a los mismos se expedirán con carácter previo al inicio de la ejecución del proyecto, de modo que se podrán pronunciar sobre la calificación y sobre la valoración de los gastos e inversiones presupuestados para las actividades calificadas como investigación y para las que se califiquen como innovación tecnológica. Pero, en ningún caso, se comprueba, tras la ejecución de la anualidad, si los gastos ejecutados se corresponden con los presupuestados o si ha habido desviaciones. Aspectos cuya valoración corresponde siempre a la Administración tributaria, en el seno de los eventuales procedimientos de comprobación e inspección.

### 3. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES Y EL CONTROL DE LAS BONIFICACIONES EN LA COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

Aunque analizaremos principalmente los informes motivados regulados por la normativa tributaria, en España se aplican también incentivos públicos indirectos a la realización de actividades de I+D+i articulados mediante bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social. En relación con las mismas también se prevé la utilización de informes motivados vinculantes.

Las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social de investigadores han tenido una compleja existencia, vinculada a la propia evolución del régimen de la deducción por I+D+i en el impuesto sobre sociedades, teniendo en cuenta que ambas medidas han sido tradicionalmente incompatibles, siendo la deducción más generosa<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> En concreto, las bonificaciones se crearon mediante la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, ley que derogó aunque de modo gradual y diferido la deducción por I+D+i. Consistían en una bonificación equivalente al 40% de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario del personal investigador dedicado, exclusivamente, a actividades de I+D+i y eran incompatibles con la aplicación de la deducción. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, suprimió las bonificaciones una vez que la Ley de economía sostenible, en 2011, mantuviese de forma indefinida la deducción por I+D. Sin embargo, poco después, la Ley de presupuestos generales del Estado para 2013 volvió a recuperar una medida que permite una reducción inmediata en los gastos empresariales y favorece la contratación de personal investigador en un contexto de crisis.

Actualmente se regulan por la disposición adicional septuagésima novena de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2013, que autoriza al gobierno a que regule una bonificación del 40% de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario del personal investigador que se dedique, exclusivamente, a actividades de I+D+i. Y establece además que la medida será compatible, en los términos que reglamentariamente se señalen, con la deducción por I+D+i regulada en el artículo 35 de la LIS. Compatibilidad que justifica la utilidad de la bonificación.

La regulación de la bonificación en las cotizaciones a la Seguridad Social, y de su compatibilidad con la deducción por I+D+i, se ha efectuado por el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, que se refiere en diversos preceptos a los informes motivados vinculantes.

En primer lugar, el artículo 6.2.2.º del citado Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, califica a una pequeña y mediana empresa como «PYME innovadora», entre otras circunstancias, cuando haya obtenido, en los tres años anteriores al ejercicio del derecho de bonificación, un informe motivado vinculante positivo a efectos de aplicación de la deducción en la cuota por I+D+i<sup>11</sup>.

A estos efectos, se consideran como pymes las empresas que cumplen los criterios establecidos en la recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo. Y su calificación como «PYMES innovadoras» y su inscripción en el registro que, a tal efecto, gestiona el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad permiten la compatibilidad entre la bonificación y la deducción fiscal<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Se trata de uno de los siete medios distintos englobados en tres vías distintas para obtener este reconocimiento, a que se refiere el citado artículo 6 del Real Decreto 475/2014, de 14 de junio. La primera de ellas, cuando haya recibido financiación pública en los últimos tres años, sin haber sufrido revocación por incorrecta o insuficiente ejecución de la actividad financiada, a través de:

- 1.º Convocatorias públicas en el marco del VI Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica o del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación.
- 2.º Ayudas para la realización de proyectos de I+D+i, del Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial.
- 3.º Convocatorias del 7.º Programa Marco de I+D+i o del Programa Horizonte 2020, de la Unión Europea.

En segundo lugar, también se considerarán pymes innovadoras cuando hayan demostrado su carácter innovador por su propia actividad. Circunstancia que puede acreditarse por la referida obtención en los tres años anteriores al ejercicio del derecho de bonificación, de un informe motivado vinculante positivo a efectos de la aplicación de la deducción del artículo 35 de la LIS. Y, también, por disponer de una patente propia en explotación en un periodo no superior a cinco años anterior al ejercicio del derecho de bonificación.

Por último, las entidades pueden obtener el reconocimiento como pyme innovadora cuando hayan demostrado su capacidad de innovación, mediante alguna de las siguientes certificaciones oficiales reconocidas por el Ministerio de Economía y Competitividad:

- 1.º Joven Empresa Innovadora (JEI), según la Especificación AENOR EA0043.
- 2.º Pequeña o microempresa innovadora, según la Especificación AENOR EA0047.
- 3.º Certificación conforme a la norma UNE 166.002 «Sistemas de gestión de la I+D+i».

<sup>12</sup> Para las empresas que no son pymes innovadoras se establece una incompatibilidad que alcanza únicamente al trabajador respecto al que la empresa, en relación con el mismo proyecto, puede optar por aplicar la bonificación en

Los informes motivados vinculantes se regulan también en el artículo 8 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, como instrumento para controlar el adecuado control de las bonificaciones efectuadas por las empresas. En concreto, su apartado 1 establece que:

«Para el adecuado control de las bonificaciones efectuadas, las entidades o empresas que apliquen bonificación en las cuotas de diez o más investigadores a lo largo de tres meses o más en un ejercicio, deberán aportar ante la Tesorería General de la Seguridad Social en un plazo máximo de seis meses desde la finalización del ejercicio fiscal en el que se han aplicado las bonificaciones, un informe motivado vinculante emitido por la Dirección General de Innovación y Competitividad, del Ministerio de Economía y Competitividad relativo al cumplimiento en dicho periodo de la condición de personal investigador con dedicación exclusiva a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica».

En este supuesto, el objetivo del IMV tiene un doble alcance. Debe referirse, con carácter esencial, a la dedicación exclusiva del personal investigador a las citadas actividades y, para ello, también es necesario efectuar una calificación de las mismas. Con esta finalidad, el segundo párrafo de este artículo 8.1 establece que la entidad deberá, con la finalidad de obtener el IMV, presentar ante la citada Dirección General de Innovación y Competitividad (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación) un informe técnico de calificación de tales actividades y dedicación, de acuerdo con las definiciones de estos conceptos y los requisitos científicos y tecnológicos que se prevén en el artículo 35 de la LIS.

En este caso, la obtención y aportación del IMV es un requisito para que las empresas puedan aplicar el incentivo (al igual que ocurre, como veremos, en aquellos supuestos en los que las empresas optan por la aplicación de la deducción sin límite y, en su caso, el abono *–cash back–* de la deducción fiscal no aplicada). Y se trata de un supuesto en el que la aportación del informe está sujeta a un plazo breve, concretamente de seis meses desde la finalización del ejercicio, muy inferior como veremos al necesario para obtener un IMV para acreditar el cumplimiento de los requisitos fiscales. Por tanto, las empresas solicitantes, las entidades certificadoras y la Dirección General de Innovación y Competitividad (actualmente Secretaría General de Ciencia e Innovación) deben prestar una especial diligencia en la solicitud, tramitación y expedición. Debe tenerse en cuenta, además, respecto a la intervención de la entidad certificadora, que el informe en este supuesto exige no únicamente certificar la calificación de las actividades, que pueden consistir en distintos proyectos, sino también la dedicación en exclusiva de los investigadores a las actividades de I+D+i, lo que implica exigencias adicionales en el proceso de cer-

---

la Seguridad Social o podrá considerar su coste en la base de la deducción del artículo 35 de la LIS. Es decir, puede que sobre el mismo proyecto se apliquen ambas medidas, bonificación y deducción en el impuesto sobre sociedades, siempre que los costes del investigador o investigadores sobre los que se aplica la deducción no se incluyan en la base de la deducción del impuesto sobre sociedades.

tificación y, más concretamente, una auditoría en la propia empresa que incluye una entrevista personal con los investigadores.

Tal como se desprende del artículo 7 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, en relación con las bonificaciones a la cotización empresarial, el IMV se aplica *a posteriori* de la aplicación de la bonificación, como medida de control del cumplimiento de los requisitos, de modo que no es posible tramitar el IMV relativo al mismo y, una vez obtenido, aplicar las bonificaciones bien sobre futuras cotizaciones o mediante la solicitud de devolución de las ya practicadas. Este procedimiento añade riesgos a la práctica de la bonificación, dado que es posible que una vez aplicada la misma no se obtenga un IMV positivo, supuesto en el que, según se indica en el artículo 9 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, procederá a la devolución de las cantidades dejadas de ingresar por bonificación en la cotización a la Seguridad Social con el recargo y los intereses de demora correspondientes, según lo establecido en las normas recaudatorias en materia de Seguridad Social y sin perjuicio de la posible exigencia de sanciones<sup>13</sup>.

Conviene reparar que, en relación con las deducciones por I+D+i, los IMV permiten alcanzar dos objetivos relacionados. El primero, que la calificación sobre un aspecto técnico como la naturaleza del proyecto o, en su caso, la dedicación exclusiva de los investigadores a dichas actividades se efectúe por un tercero, con conocimientos técnicos en la materia. El segundo, anticipar este pronunciamiento, de modo que la aplicación de la deducción se efectúe cuando la empresa ya dispone de una calificación vinculante para la Administración tributaria, de dichas actividades. En el procedimiento que se ha regulado en relación con las bonificaciones fiscales, se consigue la primera finalidad pero se renuncia a la segunda y, con ella, a uno de los efectos más relevantes de los IMV.

Teniendo en cuenta la compatibilidad entre deducciones y bonificaciones, se pueden suscitar dudas respecto a si el IMV que se obtiene para la aplicación de las bonificaciones sirve también a efectos de la aplicación de la deducción por I+D+i, en el supuesto de que se vayan a aplicar ambas. Tanto por razón del contenido (en ambos casos se trata de que un tercero califique las actividades) como por razones de eficiencia, la respuesta debiera ser afirmativa. Y a esta conclusión llegamos también a la luz del tercer párrafo del artículo 8.1 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, en el que se indica que:

«Este informe tendrá carácter vinculante ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social. En caso de resultar negativo con relación a la bonificación ya practicada pero siendo tales gastos susceptibles de deducción fiscal, al margen de la devolución de las mismas como establece el artículo siguiente, las empresas podrán aplicar el gasto a la deducción fiscal correspondiente».

<sup>13</sup> De acuerdo con lo establecido en el texto refundido de la Ley sobre infracciones y sanciones en el orden social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

Sin embargo, la distinción que efectúa el REIMV entre tipos de IMV a la que nos referimos a continuación y el distinto plazo de expedición en uno y otro tipo de informes y, especialmente, la circunstancia de que para la deducción por I+D+i los gastos deben estar individualizados por proyectos, pueden introducir dificultades. Entendemos, a pesar de ello, que una vez calificadas las actividades como I+D+i a efectos de la bonificación en las cotizaciones de la Seguridad Social, en el eventual IMV que se solicite a efectos de la aplicación de las deducciones fiscales o en la aplicación de la deducción por I+D+i no procederá cuestionar la calificación de las actividades sino únicamente aquellos aspectos como la identificación de los gastos referidos al proyecto no analizados en el primer informe.

Por otra parte, todavía relacionada con la adecuada aplicación de la bonificación por cotizaciones a la Seguridad Social, de modo coordinado con la deducción por I+D+i, aunque sin que presente una necesaria relación con los IMV, conviene conocer que a efectos de facilitar el control se establecen varias medidas adicionales. En primer lugar, en virtud del artículo 8.2 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, cuando se apliquen conjuntamente ambas medidas los contribuyentes deberán aportar ante la AEAT una memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por la bonificación junto con la declaración del impuesto sobre sociedades. Además, el artículo 8.3 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, que estamos comentando, establece que la Tesorería General de la Seguridad Social remitirá a la AEAT una relación de los investigadores cuya cotización se haya bonificado, al final de cada ejercicio, para su cruce con las deducciones fiscales que se soliciten. Por último, en el apartado 4 del citado artículo 8 se establecen las competencias respecto al control de la aplicación conjunta de las medidas, de modo que a la AEAT le corresponde comprobar que se cumplen las condiciones para compatibilizar ambos incentivos, mientras que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y la Tesorería General de la Seguridad Social controlarán la correcta aplicación de las bonificaciones sobre las cotizaciones. En el seno de estas actividades de control los IMV serán vinculantes en cuanto la calificación de las actividades y la dedicación en exclusiva del personal investigador a las mismas. Además, deberá comprobarse si se ha obtenido el IMV cuando tiene carácter obligatorio.

#### **4. LOS TIPOS DE INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES EN LA REGULACIÓN REGLAMENTARIA**

Los IMV se desarrollan reglamentariamente en el REIMV, cuyo artículo 2 relaciona cuatro tipos. Los tres primeros coinciden con los que se mencionan expresamente en el artículo 35.4 de la LIS. El tipo a), para la aplicación autónoma de la deducción de I+D+i. El tipo b), para su aportación en la solicitud de consultas vinculantes. Y el tipo c), para ser utilizado en la tramitación de acuerdos previos de valoración. Por su parte, la letra d) regula el IMV relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos del personal investigador, a los efectos de aplicar las correspondientes bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social.

Según hemos tenido ocasión de señalar en el apartado 2 del presente trabajo, la LIS no exige que el informe motivado vinculante autónomo, previsto en el artículo 35.4 a) de la LIS, se pro-

nuncie sobre la identificación de gastos e inversiones y su imputación a las actividades calificadas como I+D+i, al contrario de lo que ocurre con los IMV que se solicitan para aportar a los procedimientos para la adopción de acuerdos previos de valoración, regulados en el artículo 35.4 c) de la LIS, en los que sí se requiere. Sin embargo, en el desarrollo reglamentario se exige que así sea en ambos casos. Concretamente, el artículo 8 del REIMV señala que en el caso de los informes motivados a que se refieren los párrafos a) y c) del artículo 2 de la citada norma, se detallará la identificación de los gastos e inversiones asociados con cada contenido que merezcan tales calificaciones. Más aún, del artículo 9 del REIMV también parece desprenderse, en cuanto a sus efectos, que el momento de emisión de los informes motivados es distinto en los informes autónomos tipo a) expedidos de acuerdo con los artículos 35.4 a) de la LIS y 2 a) del REIMV y en los que se emiten para su aportación a las consultas tributarias o a los acuerdos previos de valoración, regulados en los artículos 35.4 b) y c) de la LIS y 2 b) y c) del REIMV, respectivamente. En concreto, el artículo 9.1 del REIMV indica que en los informes a que se refiere el artículo 2 a) el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, aunque corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos. Por tanto, estos informes se emiten *a posteriori*, una vez ejecutados los gastos. Y aunque el importe de los mismos debe estar documentado y justificarse con carácter previo a la expedición del IMV, la inspección y control de su adecuación a la normativa tributaria corresponde a la Administración tributaria. Es decir, las evidencias y pruebas que pueda requerir la entidad certificadora o el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad no eximen de la necesidad de acreditarlo ante una inspección. No podía ser de otro modo, dado que según el artículo 35 a) de la LIS los IMV únicamente vinculan en cuanto a la calificación.

Respecto a los informes tipos b) y c), que se emiten para su aportación a las consultas tributarias o a los acuerdos previos de valoración, el artículo 92 del REIMV establece que:

«[...] el importe de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción estará 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 o de innovación y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto, y deberán practicarse, en su caso, los ajustes correspondientes en la base de deducción».

De este precepto se extrae, por una parte, que incluso en el supuesto de IMV solicitados para la aportación a una consulta tributaria, se va a hacer referencia a las cantidades presupuestadas como gastos y a su asociación con las actividades de investigación y desarrollo o innovación. Y, por otra, que en ambos casos los IMV que se solicitan para su aportación a una consulta tributaria o a un acuerdo previo de valoración se emiten *a priori* o *ex ante* por lo que su validez está condicionada a que los gastos ejecutados sean los mismos que se han considerado en el informe, debiendo practicarse los correspondientes ajustes en caso de que haya desviaciones. Resulta obvio que, también en este caso, los gastos que finalmente se ejecuten deben estar documentados y ajus-

tados a la normativa fiscal y que la Administración tributaria puede efectuar las correspondientes comprobaciones al respecto.

#### 4.1. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES DE CONTENIDO Y EJECUCIÓN O DE SEGUIMIENTO

De acuerdo con la regulación legal y reglamentaria mencionada, el principal tipo de informe motivado vinculante está constituido por los informes tipo a), también denominados de «contenido y primera ejecución» o «informes de seguimiento», según se efectúen en el primer ejercicio del proyecto o en los sucesivos en los procedimientos de certificación desarrollados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. Se corresponden con los IMV autónomos, emitidos para ser vinculantes por sí mismos, sin que sean complementarios o auxiliares en la decisión adoptada en otros procedimientos tendentes a la clarificación de la interpretación.

Con independencia de que se trate de la primera anualidad, de una intermedia o de la final, se solicitan una vez finalizado el ejercicio en que se ha generado el derecho a la deducción y antes de que finalice el plazo para la presentación del impuesto sobre sociedades del mismo. Conviene tener en cuenta que en el supuesto de la primera anualidad el certificado no se refiere únicamente a la calificación de las actividades como investigación sino que también se revisan los gastos incurridos en la misma. En las sucesivas anualidades, además de efectuarse un seguimiento de los gastos ejecutados, y de las desviaciones producidas respecto al presupuesto inicial, también se revisa el proyecto global y la planificación y presupuesto de las tareas pendientes.

Para la tramitación de los informes motivados vinculantes el artículo 5.3 del REIMV exige, salvo acotadas excepciones, un informe técnico respecto a la calificación de las actividades e identificación de los gastos e inversiones asociadas a investigación y desarrollo o innovación por una entidad acreditada por ENAC (las entidades de certificación).

Respecto a los proyectos que hayan dado lugar a una patente o modelo de utilidad o en los que se haya obtenido un informe tecnológico, se debe convenir la realización de una parte del mismo por la OEPM y el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad debe comprobar que se ha producido la colaboración en la elaboración del informe técnico (art. 5.4 REIMV). La exigencia de colaboración de la OEPM en la emisión del informe técnico, que igual se requiere sea expedido por una entidad certificadora, puede plantear algunas dudas. En primer lugar, se encontrará con dificultades temporales para su aplicación dado que la patente o el modelo de utilidad se solicitarán habitualmente a la finalización del proyecto, en función de sus resultados, por lo que probablemente no se habrá obtenido cuando se solicite el informe técnico. Además, las patentes o los modelos de utilidad pueden verse referidos únicamente a aspectos parciales, incluso accesorios o indirectamente relacionados con el proyecto, y la exigencia de que la OEPM convenga con la entidad certificadora la realización de una parte del informe puede resultar justificada cuando la patente o el modelo de utilidad se refiera a los resultados esenciales del proyecto pero no tanto cuando afecte a un aspecto circunstancial; supuesto en el



que la necesaria colaboración entre OEPM y la entidad certificadora puede limitarse a implicar un retraso en el plazo en el que habitualmente se obligan las entidades certificadoras a expedir los informes. Además, las entidades certificadoras deben contar con colaboradores expertos en los distintos campos científicos y tecnológicos en cuyo criterio se apoyan para calificar las actividades. ¿Qué ocurre si el criterio del experto contratado por la entidad certificadora para expedir el informe no coincide con el de la OEPM? ¿Se reflejan los criterios de los dos en el informe o debe consensuarse un criterio común que será el que recogerá el informe y que, finalmente, puede no ser aceptado por el criterio definitivo del órgano competente para emitir el informe motivado vinculante?

La opción de permitir solicitar el informe motivado vinculante sin aportar el informe técnico en aquellos supuestos en que se hubiese obtenido una patente o un informe tecnológico seguramente se descartó teniendo en cuenta que el informe técnico también analiza los gastos ejecutados y se pronuncia en relación con la adecuación de los mismos y su relación con las actividades calificadas como investigación y desarrollo o como innovación. Y aunque es cierto que la adecuación de los gastos al proyecto va a constituir un elemento de juicio relevante para la propia calificación de la actividad, en función de la naturaleza y cuantía de los gastos efectuados para su ejecución, conviene insistir en que el IMV únicamente será vinculante en cuanto a la calificación de las actividades y no alcanzará al importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos, que debe estar ajustado a la normativa fiscal, aspecto cuya comprobación corresponde a la Administración tributaria. De hecho, dichos gastos son siempre comprobados y certificados por la entidad que emite el informe técnico pero habitualmente no se revisan en el momento de expedir el IMV, que refleja el importe considerado correcto por la entidad certificadora con la indicación de que dicho importe no ha sido revisado por la Dirección General de Innovación y Competitividad (actualmente Secretaría General de Ciencia e Innovación) que emite los IMV.

Pese a todo ello, si se estima que el certificado sobre la calificación del proyecto debe ser expedido previa valoración de los gastos en que se ha incurrido, aspecto que únicamente puede ser apreciado tras la ejecución del proyecto, sobre el que además no va a poder pronunciarse la OEPM, podría simplemente permitirse o incluso exigirse que se aportara el informe tecnológico o la concesión de la patente o el modelo de utilidad en el momento de solicitar el informe técnico para que tanto el experto de la entidad certificadora como el órgano competente para la emisión del informe motivado pudieran considerarlo como un elemento de juicio en su decisión.

El plazo máximo previsto para la expedición del IMV es de tres meses (art. 8.2 REIMV), inferior al de seis meses que habitualmente se prevé para otros procedimientos tributarios que permiten pronunciamientos vinculantes para la Administración tributaria, como el que se establece para la obtención de las consultas tributarias (art. 88.6 LGT), el procedimiento de acuerdos previos de valoración en materia de operaciones vinculadas (art. 25.4 RIS), el procedimiento de valoración previa de los gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica (art. 38 RIS) o los acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 41.6 RIS). Este plazo inferior se fijó, con toda seguridad, para permitir que las empresas pudieran obtener el IMV con

anterioridad a la finalización del plazo para presentar la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio en que se generan los gastos.

Sin embargo, los plazos reales difieren mucho de esta previsión reglamentaria. La solicitud se debe registrar, como se ha indicado, antes de que finalice el plazo de presentación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se ha generado el derecho a la deducción, aunque en no pocas ocasiones se tramita sin aportar los anexos exigidos por el REIMV y sin necesidad de haber contratado siquiera la elaboración del informe técnico<sup>14</sup>. Además, aunque se aporte toda la documentación exigida, las solicitudes quedan pendientes de revisión en un dilatado plazo en el que es posible aportar la documentación restante. Durante el mismo plazo, que llegó a ser superior al año<sup>15</sup>, las empresas reciben diversas comunicaciones sin plazo a través del sistema electrónico de tramitación recordándoles, de modo genérico, la información necesaria que deben completar si no lo han hecho ya. Finalmente reciben un requerimiento sujeto al plazo de 10 días previsto en el artículo 6 del REIMV y, actualmente, en el artículo 68.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas. Tras el transcurso del citado plazo el conjunto de solicitudes pasan a una fase de evaluación tras la cual se expiden los informes motivados vinculantes que se notifican electrónicamente a través de la aplicación de tramitación. Estos IMV pueden aceptar y reflejar la calificación de los gastos efectuada en el informe técnico de la entidad certificadora o modificarla. Y suelen reflejar el presupuesto reflejado por la entidad de certificación aunque indicando que no ha sido revisado. Aunque, como ya se ha insistido, respecto a los gastos, el IMV no va a tener, en ningún caso, carácter vinculante para la Administración tributaria.

Los referidos plazos de tramitación, aunque permitan a las empresas disponer de un mayor tiempo para la preparación de las memorias y anexos justificativos que acompañan a la solicitud, acaban traduciéndose en un importante perjuicio. En primer lugar, porque en el ejercicio en que se incurre en los gastos que generan la deducción las entidades no disponen del IMV y es posible que ni siquiera hayan obtenido el informe técnico de la entidad de certificación cuando presentan la declaración del impuesto sobre sociedades, con lo que deben optar entre aplicar la deducción sin contar con garantías de que la calificación que ellos atribuyen al proyecto vaya a ser la finalmente aceptada por el IMV, o esperar al primer ejercicio en que dispongan del IMV para aplicarla. Circunstancia que se ha agravado a partir del ejercicio 2013<sup>16</sup> en el que es posible, en casos de insuficiencia de cuota, aplicar la deducción sin el límite en la cuota previsto con carácter general por el artículo 39.1 de la LIS, con una reducción del 20% de su importe

<sup>14</sup> La aplicación electrónica de solicitud exige que se seleccione una de las diversas entidades de certificación, aunque permite modificar la elección de la misma posteriormente.

<sup>15</sup> Aunque está reduciéndose desde el ejercicio 2013, de modo que para los gastos del ejercicio 2014 el plazo se centró en abril de 2016 y para el ejercicio 2015 el plazo se cerró en enero de 2017.

<sup>16</sup> En concreto, en virtud del cambio introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, con efectos para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

o la solicitud de su abono, en el supuesto de que la cuota completa tampoco permita aplicar la deducción generada. Como veremos, para la aplicación sin límites o abono se exigen diversos requisitos de entre los que resultan relevantes, a los efectos que estamos analizando, en primer lugar, que transcurra, al menos, un año desde la finalización del periodo impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación. Y, en segundo lugar, que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

En el supuesto de la aplicación de la deducción sujeta al régimen general, la entidad puede aplicar igualmente la deducción dado que el IMV no es un requisito. Puede tener incluso la relativa seguridad de la calificación que le ofrece el informe técnico de la entidad certificadora si ya dispone de él que, en todo caso, excluiría la aplicación de sanciones en el supuesto de una futura comprobación por parte de la Administración. O puede optar por aplicar la deducción considerando todo el gasto como innovación tecnológica, teniendo en cuenta que la mayor parte de las modificaciones que se efectúan en los IMV en relación con los informes técnicos previos consisten en cambios de calificación entre los gastos de investigación y desarrollo y los de innovación tecnológica. Y deducirse la diferencia una vez obtenga el IMV con la calificación de investigación y desarrollo.

Sin embargo, en el supuesto de la aplicación de la deducción sin límites y de la eventual solicitud del abono, el IMV es un requisito por lo que el retraso en la expedición, cuando se supera el plazo de presentación de la declaración del ejercicio siguiente a aquel en que se haya generado el derecho a la deducción, impide el ejercicio del derecho concedido por el artículo 39.2 de la LIS de optar por aplicar la deducción sin límite o pedir la devolución con la reducción del 20% de su importe, al menos en el primer ejercicio en que ello es posible. De ser así, no únicamente se generarán perjuicios consistentes en la dilación durante un año en la obtención de la devolución sino que, además, se retrasará en idéntico periodo de tiempo la obligación de mantenimiento de la plantilla media de la empresa o, alternativamente, de la plantilla adscrita a actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a la que está condicionada la aplicación de la deducción sin límite o la solicitud del abono, según el artículo 39.2 b) de la LIS. Obligación que se extiende desde la finalización del plazo del ejercicio en que se genere el derecho a la deducción hasta la conclusión del plazo de los 24 meses siguientes al ejercicio en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o solicitud de abono<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Una alternativa para que no se produjeran estos perjuicios sería la de solicitar una rectificación de la declaración del primer ejercicio en el que pueda solicitarse la aplicación sin límites o, en su caso, el abono (el ejercicio siguiente a aquel en que se han generado los gastos) una vez obtenido el informe, si cuando se obtiene el mismo el plazo para presentar la declaración ya ha finalizado. Frente a las dudas que pudieran suscitarse respecto a la aplicación en este caso del artículo 119 de la LGT en virtud del cual «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración», la Consulta V3281/2016, de 13 de julio (NFC061473), ha entendido que sí que es posible solicitar la rectificación de la autoliquidación.

Puede pensarse que en el plazo de un año desde la presentación de la solicitud se habrá podido expedir sin dificultad el IMV e incluso que el establecimiento del plazo de carencia hasta cuya finalización no puede solicitarse el abono puede estar relacionada con la exigencia del citado informe y con la necesidad de establecer un régimen para la aplicación de la deducción sin límites y, en su caso, el abono en el que los requisitos exigidos sean de posible cumplimiento. Sin embargo, en el primer ejercicio en el que entró en vigor la modificación efectuada al entonces vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la LIS (TRLIS) por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, los IMV no pudieron ser expedidos a tiempo para todas las empresas solicitantes, a pesar de que la Dirección General de Innovación del Ministerio de Economía y Competitividad pidió a los solicitantes que presentasen una declaración responsable en el supuesto de que fuesen a optar por la imputación sin límite o la devolución, a los efectos de priorizar la tramitación de los expedientes en los que así se indicase, como se desprende del supuesto a que se refiere la consulta vinculante (V3281/2016, de 13 de julio [NFC061473]). También se solicitó la declaración jurada en relación con los IMV relativos al ejercicio 2014, respecto al que, como se ha indicado, la posibilidad de presentar la documentación requerida se cerró en abril de 2016. Y en relación con el ejercicio 2015, la reducción del plazo para presentar la documentación obligatoria exigida en enero de 2017 concede a la Secretaría General de Ciencia e Innovación un plazo de cinco meses para poder revisar, evaluar los expedientes y emitir los IMV antes de julio de 2017<sup>18</sup>.

En todo caso, se trata de un plazo excesivo, muy superior al previsto reglamentariamente de tres meses que, en caso de cumplirse, permitiría incrementar la utilidad de los IMV, dado que sería posible obtenerlos con anterioridad a la finalización del plazo para la presentación de la declaración del impuesto. En relación con los informes motivados para la aplicación de las bonificaciones en las cuotas de la Seguridad Social los plazos son mucho más reducidos y, aunque el número de informes de este tipo es considerablemente inferior, la experiencia en ese ámbito avala que el plazo de expedición puede ser reducido de forma considerable para ajustarse al previsto reglamentariamente.

#### 4.2. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES *EX ANTE*

Dentro de esta categoría están comprendidos los tipos de informes motivados definidos en los modelos de solicitud electrónica del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad como tipo b) y tipo c).

En concreto, los IMV tipo b) se definen como «informes motivados *ex ante* (contenido), de calificación científico-tecnológica de las actividades de I+D y/o iT». Admite dos modalidades.

<sup>18</sup> De hecho, los informes correspondientes al ejercicio 2015 se están emitiendo en mayo/junio de 2017.

Los tipo b1), que se solicitan cuando el proyecto todavía no está iniciado, y los tipo b2), que se solicitan cuando el proyecto ya está iniciado.

En el primer caso pueden solicitarse hasta el inicio del proyecto y, en el segundo, desde la fecha del inicio del mismo hasta que finaliza el plazo reglamentario de presentación de la declaración del ejercicio en que se generan los gastos. Por tanto, aunque se trate de informes *ex ante* pueden ser solicitados una vez finalizado el ejercicio aunque siempre con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la declaración, en aplicación del artículo 8.4 del REIMV.

Deben corresponderse con aquellos a los que se refieren los artículos 35.4 b) de la LIS y 2 b) del REIMV, requeridos para su aportación a las consultas. Sin embargo, la referencia a su finalidad ha desaparecido en la identificación del tipo de informe que se refleja en el modelo de solicitud que se facilita por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, mediante la aplicación informática que debe utilizarse para su tramitación.

En cuanto al plazo, según artículo 8.4 del REIMV, los informes motivados no pueden expedirse respecto a proyectos sobre los que se haya resuelto una consulta por lo que puede plantearse si tiene sentido su solicitud una vez finalizado el ejercicio, teniendo en cuenta que el plazo para resolver las consultas se extiende, según el artículo 88 de la LGT, hasta la finalización del plazo para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. Conviene considerar a estos efectos que las deducciones fiscales por I+D+i pueden aplicarse no solo en el ejercicio en el que se genera el derecho a la deducción sino también en los 18 ejercicios siguientes, por lo que el plazo para el ejercicio de los derechos concluye en ese momento y los IMV podrían ser solicitados incluso una vez finalizado el ejercicio para la aportación a una consulta, que podría plantearse o resolverse con posterioridad, aunque siempre respetando en relación con el IMV el límite consistente en la finalización del plazo voluntario del periodo impositivo a que afecten las actividades desarrolladas establecido en el mismo artículo 8.4 del REIMV.

Estos informes se emiten con la finalidad de ser aportados a una consulta por lo que pueden suscitarse dudas respecto a si son vinculantes de modo autónomo, para el órgano de gestión, o únicamente lo serán para el centro directivo que expide las consultas. La respuesta debiera ser la primera, dado que si pueden vincular en la calificación de las actividades ante la DGT, con competencia para interpretar con carácter vinculante, también debieran hacerlo ante los órganos de gestión. Sin embargo, las dudas se suscitan porque para los informes motivados autónomos el procedimiento de obtención de los informes motivados prevé un procedimiento distinto, que necesariamente debe iniciarse tras la realización de los gastos.

El artículo 35.4 de la LIS no exige que los informes motivados vinculantes autónomos y los destinados a ser aportados en las consultas vinculantes tuvieran un contenido distinto, dado que ambos se refieren únicamente a la calificación de las actividades. Sin embargo, como se ha indicado, el desarrollo reglamentario ha ampliado el contenido de los primeros, que no se limita a identificar los gastos relacionados con cada actividad sino que se expiden tras su ejecución, efec-

tuándose una verificación en el informe técnico de su adecuación y efectiva realización. Y también se ha acabado confundiendo la finalidad del informe con el momento de solicitud (*ex ante*), de modo que los IMV tipo b), que debieran ser aquellos relacionados con las consultas, se han acabado identificando con aquellos expedidos con carácter previo. La confusión se incrementa teniendo en cuenta que, por una parte, los IMV *ex ante* tipo b2) se pueden solicitar una vez iniciado el proyecto e, incluso, tras la finalización del ejercicio. Y, por otra, el propio Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, para aquellos proyectos en los que ha concedido subvenciones, expide informes motivados vinculantes *ex ante* tipo b) que no se utilizan para consultas sino para la interpretación y aplicación de la deducción de modo autónomo. Por tanto, entendemos que nada impide la obtención de un informe de contenido aportando un informe técnico de una entidad certificadora emitido antes de la completa ejecución de la primera anualidad, que permita calificar las actividades de un proyecto como investigación, desarrollo o innovación y que sea vinculante para el conjunto de las anualidades del proyecto, sin necesidad de obtener un pronunciamiento sobre los gastos en que se ha incurrido en la ejecución de cada anualidad, que no va a resultar vinculante para la Administración tributaria.

Relacionada con esta cuestión se plantea una segunda duda respecto a si en los informes tipo b) se hace referencia a la identificación de los gastos presupuestados y su imputación a las actividades calificadas como investigación, desarrollo e innovación. Para los informes que se obtienen para su aportación a consultas no resulta necesaria esta identificación e imputación. Sin embargo, el propio artículo 9 del REIMV hace referencia a la mención de las cuantías presupuestadas consideradas en el informe como asociadas a las actividades de investigación y desarrollo o de innovación en los informes *ex ante*, tanto tipo b) como tipo c).

También tienen la consideración de informes *ex ante* los calificados como tipo c). Según el artículo 2 del REIMV se trata de informes relativos tanto al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o innovación tecnológica, así como para identificar los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades, con el objeto de ser aportados para la adopción de los acuerdos previos de valoración. La referencia a la finalidad también ha desaparecido en este supuesto en los modelos de solicitud facilitados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, que se limita a calificarlos como informes *ex ante* tipo c).

Según el artículo 8.4 del REIMV no pueden expedirse IMV respecto a proyectos sobre los que se haya resuelto el acuerdo previo de valoración. Los citados acuerdos deben solicitarse, según exige el artículo 30 del RIS, antes de efectuar los gastos, por lo que el IMV deberá necesariamente solicitarse y obtenerse antes de iniciar el proyecto. El tiempo necesario para obtener el informe y la referida restricción temporal va a reducir considerablemente la utilidad de este tipo de informes.

Por otra parte, y de nuevo por la exigencia de que el acuerdo previo de valoración se solicite antes de efectuar los gastos, sorprende que en los modelos de solicitud facilitados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad se distinga entre los informes tipo c1), que se tramitan cuando el proyecto aún no ha comenzado; y los informes tipo c2), que se tramitan cuando

el proyecto está iniciado. Si se trata de informes que se solicitan para su aportación a un acuerdo previo de valoración no tiene excesivo sentido solicitarlo cuando el proyecto ya está iniciado, salvo que se pretenda alcanzar un acuerdo únicamente en relación con los gastos que todavía no hayan sido ejecutados en el momento de la solicitud.

De nuevo se plantea la duda de si un informe de este tipo vincula únicamente en caso de que se aporte a un acuerdo previo de valoración o también sería susceptible de vincular autónomamente en unas actuaciones de comprobación o inspección. Teniendo en cuenta que se expiden siguiendo un procedimiento similar en el que la única diferencia es el momento en que se emiten y considerando que el artículo 35.4 c) de la LIS señala expresamente que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades», dicho informe debiera tener también eficacia vinculante autónoma.

## 5. LOS INFORMES MOTIVADOS VINCULANTES DEL CDTI Y LOS DEMÁS INFORMES EXPEDIDOS *EX ANTE* SIN INFORME TÉCNICO

El artículo 4.2 del REIMV establece que la competencia para emitir informes motivados corresponderá al director general del CDTI, cuando se trate de proyectos que previamente hayan sido financiados como consecuencia de su presentación a cualquiera de las líneas de apoyo financiero a proyectos empresariales que gestiona dicho Centro<sup>19</sup>.

Por su parte, el artículo 4.3 del REIMV establece que cuando se trate de proyectos sobre eficiencia energética y el uso racional de la energía, así como de apoyo a la diversificación de las fuentes de abastecimiento y el impulso de la utilización de las energías renovables, la competencia para emitir tales informes motivados corresponderá al director general del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE). Sin embargo, no se ha hecho uso que sepamos de esta posibilidad y los informes respecto a estas materias los continúa expidiendo la Dirección General de Innovación y Competitividad del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación).

Conviene reparar que hay significativas diferencias entre los informes motivados vinculantes que expide el director general del CDTI y los que pueda expedir en el futuro el director general del

<sup>19</sup> Esta competencia ya se le atribuía en la redacción inicial del REIMV aunque no se establecía ninguna excepción al procedimiento a seguir, es decir, se requería igualmente en estos casos la aportación de un informe técnico expedido por una entidad acreditada por ENAC. El Real Decreto 1554/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolló la estructura orgánica básica del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, estableció en su artículo 13.1 ñ) que correspondía a la Dirección General de Desarrollo Industrial el ejercicio de las funciones derivadas del REIMV, constituyéndose en el único órgano competente para la emisión de los informes motivados vinculantes para la Administración tributaria a partir de ese momento. Sin embargo, Real Decreto 2/2007, de 12 de enero, según se señala en su exposición de motivos «con el fin de incrementar la calidad de los mismos» reguló la participación de otros organismos en el proceso, estableciendo también modificaciones procedimentales a las que se hace referencia a continuación.

IDAE. En primer lugar, el CDTI únicamente emite IMV en relación con aquellos proyectos que financia mientras que al director general del IDAE se atribuye la competencia para expedir cualquier informe relativo a la eficiencia energética y el uso racional de la energía, así como de apoyo a la diversificación de las fuentes de abastecimiento y el impulso de la utilización de las energías renovables. Además, en segundo lugar, en relación con los informes del CDTI, el artículo 4.2 del REIMV exceptúa la necesidad de aportar un informe técnico por parte de una entidad acreditada por ENAC. Sin embargo en el supuesto del IDAE, al igual que ocurre con los que expide la Dirección General de Innovación y Competitividad (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación) del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, el informe técnico únicamente estará exceptuado cuando se trate de proyectos financiados por los citados órganos o entidades en programas cuya convocatoria así se prevea en los términos establecidos en la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, a la que nos referimos con posterioridad.

Por otra parte, recuérdese que también se prevé la participación de la Oficina Española de Patentes y Marcas, en colaboración con la Dirección General de Desarrollo Industrial (en la actualidad Secretaría General de Ciencia e Innovación) y a través de las entidades acreditadas para emitir informes técnicos.

Como se acaba de señalar, el propio artículo 4.2 del REIMV establece una importante excepción procedimental en los supuestos de IMV emitidos por el CDTI. En estos casos, no será necesaria la aportación del informe técnico a que se refiere el apartado 3 del artículo 5 de este real decreto. Es lógico, dado que los técnicos del CDTI han tenido que evaluar y calificar el proyecto como investigación y desarrollo para la concesión del apoyo financiero en relación con el cual va a emitirse el informe motivado.

Sin embargo, no es la única excepción procedimental. Resulta destacable, en este sentido, que el CDTI no distinga entre informes motivados a), b) y c), cuya diferenciación debiera radicar en su distinta finalidad de entre las previstas en el artículo 35.4 de la LIS, según se trate de IMV autónomos –los del art. 35.4 a)–, para aportación a consultas –los del art. 35.4 b)– y para aportación a acuerdos previos de valoración –los del art. 35.4 c)– sino que emite un único informe motivado vinculante para todo el proyecto. Informe que, en cuanto a su contenido, y así se señala por el propio CDTI, puede ser asimilado a los informes de contenido o *ex ante*, dado que se certifica la calificación del proyecto como investigación o desarrollo y la coherencia del presupuesto presentado, pero no se verifica la ejecución de los gastos. Recuérdese que del artículo 9 del real decreto se desprende que los informes tipo a) se emiten por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (actualmente Ministerio de Industria, Economía y Competitividad y dentro de este Secretaría General de Ciencia e Innovación) tras la realización del gasto, mientras que los tipos b) y c) se expiden con anterioridad. Sin embargo, el CDTI decidió utilizar un procedimiento distinto, emitiendo todos los informes (tipos a), b) y c) con anterioridad a la ejecución del proyecto.

Circunstancia que ha suscitado no pocas dudas en relación con la eficacia de los informes del CDTI. La DGT ha entendido en diversas ocasiones (Consultas V1835/2012, de 20 de septiembre [NFC045423] o V3156/2013, de 24 de octubre [NFC049394]) que los informes del CDTI



son vinculantes en cuanto a la calificación de las actividades como investigación y desarrollo. E incluso en otra consulta posterior V1293/2014, de 14 de mayo [NFC051312], ha entendido que un informe motivado vinculante del CDTI es suficiente a los efectos de la aplicación del artículo 39.2 de la LIS que, como analizamos con posterioridad, permite la deducción sin límites en la cuota y, en su caso, el abono, con una reducción del 20%.

Al mismo tiempo, la DGT también ha aclarado que la realización de los gastos en que se ha incurrido en el proyecto deberá acreditarse por cualquier medio de prueba (Consulta V3156/2013, de 24 de octubre [NFC049394]). Concretamente señala la DGT que la cuantificación de la base de la deducción por actividades de investigación, desarrollo deberá realizarse con arreglo a lo dispuesto en la LIS «sin que, en ningún caso, la cuantificación de la base de la deducción que conste en el informe emitido por el CDTI tenga carácter vinculante para la Administración tributaria».

Aunque se trata de una consulta emitida en relación con un informe del CDTI las conclusiones son generales y predicables respecto a cualquier informe motivado dado que no se apoya en que se trate de un informe *ex ante* sino en la dicción literal del artículo 35.4 a) de la LIS. En concreto, señala la DGT que «[...] en virtud de lo dispuesto en el artículo 35.4 a) del TRLIS, previamente transcrito, cualquier referencia a la delimitación de la base de deducción o a su cuantificación no constituye el objeto propio del informe motivado, por lo que no se extenderán a las mismas el carácter vinculante de tales informes».

Más aún, conviene considerar a estos efectos que el artículo 35.4 c) de la LIS, en relación con el único informe en el que pide que se identifiquen los gastos que puedan ser imputados a las actividades de I+D o de innovación tecnológica (el que se expide para su aportación a los acuerdos previos de valoración), señala expresamente que «tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades». Y que el artículo 9 del REIMV, en relación con los informes tipo a) de ejecución y contenido, que se expiden tras la ejecución de cada anualidad y previo informe técnico en el que se verifican la ejecución del gasto, las desviaciones presupuestarias y se efectúa una auditoría económica al respecto, señala que «el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o 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». En definitiva, la validación de la imputación y justificación del gasto en que se ha incurrido en la ejecución del proyecto corresponde siempre a la Administración tributaria y el informe motivado no resulta vinculante a este respecto.

Llegados a este punto puede entenderse que la DGT haya señalado reiteradamente que los informes del CDTI tienen efectos vinculantes y cabe incluso preguntarse si, atendiendo a las escasas diferencias en cuanto a sus efectos, está justificada la complejidad y los costes del procedimiento utilizado para emitir los informes de seguimiento tras cada anualidad, que implican obtener un informe técnico de una entidad de certificación y tramitar una solicitud distinta ante el Minis-

terio de Economía, Industria y Competitividad por cada uno de los años del proyecto. Todo ello para que la AEAT se vea vinculada únicamente en cuanto a la calificación de las actividades con investigación, desarrollo e innovación, que se ofrece en la primera anualidad.

Hay que reconocer que entre los informes emitidos *ex ante* y los emitidos con posterioridad existe una importante diferencia en cuanto a su posible utilización como elemento probatorio de la realización de los gastos. La propia DGT, en la contestación a la consulta que estamos comentando, V2698/2013, de 10 de septiembre (NFC045423), indica que «la cuantificación de la base de la deducción es una cuestión de hecho que deberá ser probada, por cualquiera de los medio de prueba generalmente admitidos en Derecho, ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria».

Puede resultar ilustrativa a este respecto la jurisprudencia dictada en relación con proyectos en los que no se había emitido un IMV, pero sí se habían concedido subvenciones en las que se calificaban dichos proyectos como I+D. Entre ellas, en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2014, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina (rec. núm. 843/2012 [NFJ053472]), se entendió que la «concesión de una subvención no determina con carácter vinculante la calificación pero se invierte la carga de la prueba y debe ser la Administración la que acredite que no se trata de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. Además, esta prueba debe necesariamente requerir de expertos que desvirtúen la calificación de I+D otorgada en el expediente de concesión de subvenciones. Por tanto, la regularización solo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido». En definitiva sin ese informe técnico, ni la inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2013 (rec. núm. 221/2016 [NFJ051746]) también ha entendido que un informe de una entidad certificadora tiene la misma virtualidad y exige que la Administración tributaria desvirtúe dicha calificación con un informe de adverso, que puede ser emitido por técnicos informáticos de la propia Administración tributaria, cuando se trata de proyectos en este campo científico.

Citamos estas sentencias porque en los supuestos a que se refieren se ha entendido reiteradamente por la jurisprudencia Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2015 (rec. núm. 473/2012 [NFJ062191]) o Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2012 (rec. núm. 4724/2009 [NFJ049246]) que una vez se ha aceptado la calificación del proyecto como I+D o como innovación tecnológica, la carga de la prueba de los gastos incurridos corresponde a la empresa, no bastando la «mera contabilidad del gasto», siendo necesario que la empresa acredite la realidad del gasto efectuado en relación con cada proyecto.

Lo mismo ocurrirá cuando se disponga de un IMV aunque con una diferencia a efectos probatorios. Cuando se trata de una subvención, será de utilidad la cuenta justificativa y la documentación presentada para justificar la correcta ejecución del proyecto financiado. Existe un control *a posteriori* tras la ejecución del proyecto que, aunque efectuado a otros efectos (la justificación

de la subvención) puede resultar útil al permitir que la empresa disponga de elementos probatorios. Por su parte, cuando se trata de informes tipo a) expedidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, una vez ejecutada una anualidad y tras la auditoría económica y la revisión sobre las evidencias de la ejecución y sobre los gastos que se han imputado a cada una de las actividades, resultará muy útil a efectos probatorios tanto el informe motivado como el informe técnico expedido por la entidad acreditada en el que expertos externos se pronuncian sobre la imputación de los gastos a cada actividad y de un auditor que revisa económicamente la ejecución. Este control de seguimiento exige al solicitante preparar la documentación acreditativa al tiempo que le permiten disponer de una opinión de terceros respecto a la justificación de la necesidad del gasto para el proyecto, a las evidencias de realización de las actividades y a su adecuada justificación. Puede incluso resultar más útil a los referidos efectos probatorios el informe técnico de seguimiento que la cuenta justificativa de la subvención, en el caso de informes del CDTI o de los informes *ex ante* que, como veremos a continuación, expide el propio Ministerio de Economía, Industria y Competitividad en expedientes de subvenciones, dado que en los informes motivados vinculantes de ejecución la valoración del proyecto se efectúa de acuerdo con la norma fiscal, mientras que en el informe final que se emite tras la presentación de una cuenta justificativa, la valoración se efectúa en relación con la adecuación a las bases y convocatoria de la subvención y a la Ley general de subvenciones y normativa de desarrollo. Pero, conviene insistir en que en relación con los gastos imputados y las inversiones realizadas, la interpretación de la normativa tributaria y la valoración de la adecuación de los justificantes presentados corresponde a la Administración tributaria, por lo que la referencia respecto a los gastos ejecutados que se contiene en los informes motivados no va a vincular a la AEAT<sup>20</sup>.

El asunto resulta todavía un poco más complejo dado que tras la modificación del artículo 5.3 del REIMV se permite que por orden del ministerio competente para expedir los IMV se pueda excepcionar la exigencia de informe técnico emitido por entidad acreditada. Hubo que esperar a la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, cuyo artículo 2 establece que los beneficiarios de ayudas y proyectos de investigación convocados por el Ministerio de Ciencia e Innovación (actualmente Ministerio de Economía, Industria y Competitividad) o por otros ministerios u organismos con los que se haya firmado un convenio al respecto, cuando así lo prevean las convocatorias o las resoluciones de concesión, podrán solicitar la emisión de los informes motivados previstos en el artículo 2 del REIMV, sin necesidad de recabar el informe técnico emitido por una entidad acreditada por la ENAC. Y el artículo 3 de esta orden establece que el procedimiento consiste en que, «a instancias del solicitante que haya obtenido finalmente ayuda y sin coste alguno para él, el órgano competente para resolver la convocatoria remitirá al órgano competente para emitir, con carácter general, los informes motivados su calificación del proyecto evalua-

<sup>20</sup> No únicamente no resulta vinculante sino que, en ocasiones, pueden producirse interpretaciones dispares en la valoración de los gastos que se efectúa por parte el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad respecto a los que estima la Administración tributaria. Un ejemplo lo tenemos en las dietas por gastos de desplazamientos que según la Consulta V1892/2013, de 7 de junio (NFC048057), son deducibles mientras que no es inusual que en los informes técnicos de las entidades certificadoras y en los IMV sean excluidos del importe certificado.

do o la acreditación referida respecto al personal investigador. En este caso, el beneficiario de la ayuda no tendrá que solicitar el informe motivado al órgano competente para su emisión». Estos informes se emiten sin comprobar la ejecución del proyecto, basándose en la calificación de las actividades efectuada en el expediente de concesión de la subvención, e indica el artículo 3.2 de la orden que comentamos que «el órgano competente para la emisión, con carácter general, de los informes motivados emitirá el que corresponda de los previstos el artículo 2 del REIMV, aportando una calificación global o detallada, dependiendo de cada caso». Es decir, que se emitirá un informe tipo a) (autónomo), tipo b) (para su aportación a consultas) o tipo c) para su aportación a un acuerdo previo de valoración.

El artículo 5 de esta orden también establece que los «impresos y la documentación necesaria para solicitar los informes motivados serán los que en el momento de la solicitud se encuentren publicados en la sede electrónica del Ministerio de Ciencia e Innovación (<<https://sede.micinn.gob.es>>»). Inicialmente los impresos se fijaron como anexo en el REIMV y en el tipo de solicitud se debía indicar si el informe que se solicitaba era de los del artículo 35.4 a), b) o c) de la LIS. La disposición final primera habilitaba al ministro de Ciencia y Tecnología para modificar por orden el contenido de los anexos y así se hizo mediante Orden ITC/1469/2007, de 18 de mayo, en la que, entre otros cambios, añadió la referencia al tipo de IMV d) para la práctica de bonificaciones sociales. Pero la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, ha ido mucho más lejos; excesivamente lejos a mi juicio, y permite que los impresos se modifiquen publicando unos nuevos en la sede electrónica del ministerio<sup>21</sup>. La publicación de una orden ministerial exigida por la disposición final primera del REIMV requiere de unos trámites diferentes a la publicación de un impreso en una sede electrónica, que creemos no pueden ser obviados mediante esta remisión a la sede electrónica.

Entre las modificaciones efectuadas la más destacada ha consistido en la eliminación de la vinculación entre los tipos de informes a), b) y c) y las finalidades del artículo 35.4 de la LIS. Y, además, en las instrucciones que se ofrecen para la obtención de los IMV en programas de subvenciones del propio Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, como INNPACTO o Retos Colaboración, en los que no se requiere aportar informe técnico, se indica expresamente que el informe que debe solicitarse en estos casos es siempre el de tipo b).

Entendemos que no se está limitando la posibilidad de obtener un IMV sin informe técnico única y exclusivamente para su aportación a una solicitud de consulta tributaria sino que se califica como un informe tipo b) por la exclusiva razón de que se expide *ex ante*. De lo contrario, se incumpliría con el artículo 3.2 de la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, que permite al solicitante obtener, en estos supuestos de IMV que se tramitan sin informe técnico, un informe de cualquiera de los tipos del artículo 2 del REIMV.

<sup>21</sup> Actualmente estos impresos son las pantallas de la propia aplicación informática que necesariamente debe utilizarse para su gestión.

También resulta desconcertante el artículo 4 de la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, cuando regula la relación entre informes motivados vinculantes y establece que:

«Puesto que el informe motivado previsto en el párrafo a) del artículo 2 del REIMV, se emite después de haberse realizado la actividad de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, los informes motivados previstos en sus párrafos b) o c) emitidos respecto a un determinado proyecto no serán vinculantes a efectos de la emisión del informe motivado del párrafo a) sobre el mismo proyecto».

Conviene recordar que el artículo 2 del REIMV relaciona cada tipo de informe con la finalidad para la que se solicitan, en coherencia con los apartados del artículo 35.4 de la LIS. En consecuencia, el artículo 4 de la Orden CIN/2212/2011, que estamos comentando, literalmente interpretado, significa que si un sujeto solicita un informe para aportarlo a una consulta o a un acuerdo previo de valoración y solicita uno nuevo autónomo, tras la ejecución del proyecto, la calificación de la actividad como I+D o como iT otorgada en el primero no vincularía en el momento de concesión del segundo. Lo normal es que si el informe es favorable, se haya aportado a la consulta o al procedimiento para la obtención del acuerdo previo de valoración. Y si no lo es, parece lógico permitir al contribuyente que, tras la ejecución del proyecto y a la vista de tareas realizadas y descritas, pueda tratar de obtener una nueva calificación tipo a) con eficacia vinculante autónoma.

Sin embargo, creo que este artículo pretende ir más allá y ofrecer una solución al problema planteado en los supuestos en que, ante las dudas acerca de si los informes motivados del CDTI expedidos *ex ante* tienen distinta eficacia que los informes motivados tipo a) expedidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, mediante la aportación de un informe técnico de seguimiento relativo a cada una de las anualidades del proyecto, algunos contribuyentes solicitaron un IMV tipo a) al ministerio, en los que no únicamente se efectuó un seguimiento del proyecto sino que se concedió una calificación distinta a la ofrecida por el CDTI. Normalmente, mediante una recalificación de las actividades, que para el CDTI recibían la consideración de desarrollo mientras que para el Ministerio de Economía, Industria y Comercio debían ser consideradas como innovación tecnológica.

Entendemos que si los informes motivados únicamente son vinculantes a los efectos de la calificación de la actividad como I+D o como iT, salvo que las actividades ejecutadas sean distintas a las presupuestadas hasta el punto de alterar el contenido del proyecto, no debiera resultar admisible esta especie de *reformatio in peius* en la calificación en el supuesto de que se solicite un informe de ejecución, una vez se dispone de un informe de contenido. Es más, por la misma lógica también podría ocurrir que, como consecuencia del sistema articulado para la expedición de IMV tipo a), en el que primero se obtiene un informe inicial de contenido y primera ejecución y sucesivos informes de ejecución, en el informe de la segunda o sucesivas anualidades se rectificase la calificación otorgada respecto a las actividades a ejecutar en esa anualidad, en el informe de contenido emitido en la primera anualidad lo que, a mi juicio, tampoco resultaría razonable, salvo que las actividades ejecutadas fuesen de distinta naturaleza a las previstas inicialmente. Lo

que no resulta, en suma, admisible, es que como consecuencia del cambio de experto que emite el informe técnico o el informe motivado, se considere que la calificación inicial era correcta y se rectifique en perjuicio del contribuyente, sin que la modificación en la calificación esté justificada en que el proyecto ejecutado sea de distinta naturaleza al inicialmente proyectado y presupuestado. O, dicho en otros términos, si la LIS, para conseguir seguridad en la aplicación de las deducciones por IMV, concede a un organismo que cuenta con expertos adecuados la posibilidad de calificar las actividades de modo que la AEAT no puede cuestionar dicha calificación, tampoco debería poder hacerlo otro organismo con expertos técnicos distintos con ocasión de un seguimiento de control de la ejecución.

En realidad lo que está haciendo el precepto es regular una jerarquía entre informes vinculantes. La preferencia por los informes motivados tipo a) también se refleja en la disposición adicional única de la Orden CIN/2212/2011, de 29 de julio, en la que señala que:

«El Ministerio de Ciencia e Innovación promoverá la colaboración entre los órganos competentes para la emisión de informes motivados y las entidades de certificación, en lo que respecta al informe técnico, en los casos en los que los solicitantes, habiendo recibido un informe motivado de los previstos en los párrafos b) o c) del artículo 2 del REIMV, quisieran posteriormente solicitar un informe motivado de los previstos en su párrafo a)».

De nuevo, teniendo en cuenta el reducido número de IMV que se solicitan para su aportación a consultas o a acuerdos previos vinculantes, el precepto parece orientado a promover que se obtengan IMV de seguimiento cuando se dispone de informes *ex ante*, cualquiera que sea su finalidad.

En definitiva, la Orden CIN/2212/2011, de 29 de diciembre, parece clasificar los IMV en función del momento de su expedición, prescindiendo de su finalidad. Y, además, parece aceptar con resignación la expedición de informes motivados de contenido o *ex ante*, considerándolos como informes «menores» al tiempo que muestra preferencia por el sistema tradicional de informes emitidos tras la ejecución de cada anualidad.

Y llegado a este punto podemos cuestionarnos de nuevo acerca de la conveniencia de un sistema en el que, con carácter general, se emite el IMV para cada anualidad tras la verificación de los gastos en que se ha incurrido si, finalmente, el IMV únicamente va a ser vinculante en cuanto a la calificación de la actividad como investigación, desarrollo o investigación. Se trata de un modelo muy meticuloso o minucioso pero también muy costoso. Para los contribuyentes, porque cada año han de obtener el informe de seguimiento y reiterar la solicitud del IMV. Y para el propio ministerio, que cada año debe revisar y expedir un IMV en el que, a pesar de pronunciarse sobre eventuales desviaciones respecto al presupuesto inicial, se efectúa o se puede efectuar una revisión de los distintos tipos de gastos que no van a vincular a la Administración tributaria.

El sistema tiene una importante virtud, consistente en el valor probatorio que, en relación con los gastos, aportan los informes técnicos de las entidades acreditadas, emitidos en cada

anualidad. Las citadas entidades, unas más que otras, sí que expiden estos informes técnicos con rapidez o diligencia. Y el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad no siempre se pronuncia respecto a los gastos sino que en la mayor parte de las ocasiones se limita a aceptar la revisión de gastos efectuada por la entidad certificadora. Por tanto, un modelo que podría resultar suficiente consistiría en que el Ministerio de Economía y Competitividad revisase la calificación concedida a los proyectos en la primera anualidad del proyecto, sin perjuicio de que los contribuyentes pudiesen certificar, a efectos probatorios, cada una de las anualidades, a través de las entidades certificadoras.

## 6. EL INFORME MOTIVADO VINCULANTE PARA LA DEDUCCIÓN SIN LÍMITE Y EL ABONO (CASH BACK)

Como es sabido, desde el año 2013<sup>22</sup> y en la línea de otros países de la OCDE como Francia, Reino Unido, Irlanda y Canadá, en España es posible practicar la deducción sin sujeción al límite general establecido en el artículo 39.1 de la LIS<sup>23</sup> y, en su caso, cuando no sea posible su aplicación, obtener el abono de su importe; en ambos casos, con una reducción del 20% del importe de la deducción aplicable.

Para la aplicación de esta deducción sin límite y, en su caso, la solicitud del abono, se exige el cumplimiento de determinados requisitos adicionales. Entre ellos, la entidad debe haber obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

A este respecto, el artículo 39.2 de la LIS indica que se debe contar con un informe motivado vinculante, sin concretar el tipo de este informe, por lo que se suscita la duda de si cualquier informe motivado vinculante es adecuado a estos efectos. La Consulta de la DGT V0999/2015, de 27 de marzo (NFC054290), que ya hemos citado con anterioridad, considera que un informe *ex ante* expedido por el CDTI, sin verificar el seguimiento de cada anualidad, es suficiente. También deberían serlo, en coherencia, los informes motivados vinculantes *ex ante* que expida el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad en relación con las convocatorias de subvenciones gestionadas por este organismo, en las que se reconoce esta posibilidad. Y, en coherencia con lo anterior, en los proyectos plurianuales, el informe motivado que expida el Ministerio de Economía, Industria y

<sup>22</sup> En concreto, en virtud del cambio introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización, con efectos para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

<sup>23</sup> Del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, cantidad que se eleva al 50% cuando el importe de la deducción por I+D+i exceda del 10% de la citada cuota íntegra, minorada.

Competitividad con ocasión de la primera anualidad, que califica las actividades de I+D+i para el conjunto del proyecto, debiera ser adecuado y suficiente a estos efectos.

Sin embargo, la Consulta V3281/2016, de 13 de julio (NFC061473), entiende que el requisito establecido en la letra d) del artículo 39.2 de la LIS se entenderá cumplido mediante la obtención de un «informe motivado que califique la actividad realizada como una actividad de I+D, siempre que el proyecto no sufra desviaciones técnicas en su desarrollo y se certifique dicha ausencia de desviación» aspectos que, según la citada consulta deben acreditarse «mediante los informes motivados de seguimiento». La DGT establece también en esta resolución una diferencia entre los efectos de los distintos IMV en función del procedimiento de concesión, exigiendo que para la aplicación de la deducción sin límites y la solicitud de abono, se aporte un informe de seguimiento; exigencia que supone a mi juicio una extralimitación en relación con los requisitos expresamente previstos en la LIS, que únicamente requieren un informe motivado vinculante. Además, se plantea la duda de si el informe de seguimiento únicamente será necesario cuando se trate de las sucesivas anualidades de un informe tipo a) expedido por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, o también lo será respecto a los informes motivados *ex ante* expedidos por el CDTI o por el propio ministerio en los programas de subvención de los que conocen. Vemos, por tanto, que la diferencia en cuanto a los efectos jurídicos de los informes en función del procedimiento de concesión y de que para su emisión se hayan revisado los gastos incurridos se está consolidando, a pesar de que no se encuentra justificada en atención al régimen previsto en la ley, según el cual los informes únicamente vinculan respecto a la calificación de las actividades pero no lo hacen en cuanto a los gastos ejecutados.

## 7. LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN EN EL *PATENT BOX*

Aunque la principal medida para incentivar la innovación consiste en la deducción en la cuota que recae sobre los gastos e inversiones de las empresas, desde 2008 nuestro ordenamiento también cuenta con una medida de *output* que incentiva los ingresos obtenidos mediante la explotación indirecta de la tecnología general. En concreto, el conocido como *patent box*, consistente en una exención parcial de los ingresos obtenidos mediante la cesión del uso y actualmente también mediante la venta de la propiedad industrial generada por la empresa en forma de patentes, modelos de utilidad, *know how* u otros activos inmateriales similares.

La aplicación del régimen del *patent box* fue, al igual que ocurrió con la aplicación de la deducción por I+D+i, muy tímida los primeros años de su existencia, en buena medida debido a la inseguridad interpretativa que implicaba. Para remediarlo, la Ley de fomento de los emprendedores introdujo en 2013 medidas para favorecer la seguridad jurídica que continúan reflejadas en los apartados 6 y 7 del actual artículo 23 de la LIS.

En concreto, el apartado 6 prevé la posibilidad de formular un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como



de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado aunque podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Por su parte, el apartado 7 permite que, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente solicite a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías que permiten la reducción y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión; solicitud que se acompañará también de una propuesta de valoración. En este caso, no únicamente se solicita la valoración de las rentas sino también la calificación, aunque en lugar de la vía de las consultas, se utiliza la fórmula del acuerdo previo de calificación y se vincula la calificación con la valoración de ingresos y gastos.

Los efectos del silencio son desestimatorios, con lo que se sigue la pauta común para las consultas y para los acuerdos previos de valoración previstos en la LGT, al contrario de lo que ocurre con los acuerdos previos para la aplicación de la deducción por I+D+i, en los que el silencio tiene efectos positivos.

La principal diferencia entre el acuerdo previo de valoración y el de calificación y valoración consiste en que para el primero el órgano competente debe solicitar informe vinculante emitido por la DGT, en relación con la calificación de los activos. El órgano centralizado de la AEAT encargado de la interpretación administrativa es quien califica, también de forma centralizada, los activos sobre los que puede aplicarse el *patent box*. Y, al igual que ocurre respecto a la deducción por I+D, se prevé una colaboración con el ministerio competente en materia de ciencia y tecnología (actualmente Ministerio de Economía, Industria y Competitividad) aunque en el *patent box* únicamente en caso de estimarlo procedente, en forma de opinión no vinculante al respecto.

¿Implica este cambio una desconfianza o una marcha atrás respecto al régimen de los informes motivados vinculantes? Personalmente creo que las diferencias encuentran justificación en que, en relación con la calificación de un proyecto como investigación, desarrollo o innovación tecnológica, hace falta un conocimiento del estado del arte sobre un determinado campo científico, a los efectos de valorar la novedad del conocimiento, proceso o producto, que no se requiere para calificar un activo como uno de los inmovilizados intangibles que dan derecho a la reducción; sin perjuicio de que en ocasiones, la valoración de estos activos, cuando no estén documentados en forma de patentes (como ocurre con el *know how*) puede exigir de valoraciones técnicas que son accesorias y no esenciales.

Por otra parte, los contribuyentes pueden aportar la documentación que estimen conveniente tanto a la propuesta de acuerdo previo de valoración como a la propuesta de acuerdo previo de calificación. Entre esta documentación puede encontrarse un certificado expedido por una entidad como las acreditadas por ENAC para expedir los informes técnicos a los efectos de la obtención de informes motivados vinculantes que, con la participación de expertos técnicos y contables, informen sobre aspectos relacionados con la calificación o valoración de los activos.

## 8. CONSIDERACIONES FINALES

El sistema español de incentivos fiscales a las actividades de I+D+i se apoya en dos pilares fundamentales: la deducción en la cuota, que incentiva los gastos e inversiones, complementada por otros instrumentos como la bonificación en la cuota de la aportación empresarial a la Seguridad Social de los investigadores en exclusiva; y el *patent box*, que incentiva los ingresos generados mediante su explotación. Un aspecto destacable del diseño de los incentivos consiste en que se ha dado participación en la aplicación de los incentivos fiscales al ministerio responsable en ciencia y tecnología (en la actualidad Ministerio de Economía, Industria y Competitividad), que cuenta con competencia técnica para la calificación de las actividades como investigación, desarrollo e innovación, mediante la emisión de informes motivados vinculantes. Esta participación de departamentos ministeriales distintos al implicado en la aplicación de los tributos, que también se utiliza en otros ordenamientos, unida a las distintas mejoras que se han añadido sobre la regulación de las deducciones (como la ampliación de la deducción a las actividades de innovación tecnológica o el *cash back*, que permite obtener el abono del crédito fiscal por I+D+i que no puede aplicarse por insuficiencia de cuota, por citar las dos más destacadas), ha resultado esencial para que la deducción en la cuota por la realización de estas actividades se haya convertido en una fórmula de financiación habitual y estable de las empresas que las realizan, hasta el punto de convertirla en la principal partida del presupuesto de beneficios fiscales en el impuesto sobre sociedades<sup>24</sup>.

Sin desconocer, por tanto, la importancia de los informes motivados vinculantes, el presente estudio ha pretendido poner de relieve aspectos susceptibles de mejora. El principal de ellos consiste en la necesidad de clasificar las dudas que se suscitan en cuanto a los efectos de los distintos tipos de informes motivados vinculantes.

Según el régimen que se desprende de la LIS los informes motivados vinculantes debieran tener el mismo valor, vinculante exclusivamente en cuanto a la calificación de las actividades como investigación y desarrollo e innovación, pero no respecto a los gastos incurridos. La alusión a los informes motivados en los apartados a), b) y c) del artículo 35.4 de la LIS está exclusivamente conectada con la utilización que se hace de los informes, de modo que los del tipo a) se utilizan autónomamente, los tipo b) se aportan a una consulta y los tipo c) se utilizan en relación con un acuerdo previo de valoración. Estos últimos son los únicos que según la LIS deben identificar los gastos a los efectos de asociar cada uno de ellos con la correspondiente actividad y su respectiva calificación, aunque son, igual que los otros dos, exclusivamente vinculantes a efectos de la calificación de las actividades.

Sin embargo, en la regulación reglamentaria y en los procedimientos desarrollados para su expedición, se ha distinguido entre los informes de contenido y primera ejecución y los informes

<sup>24</sup> En la Memoria de beneficios fiscales que acompaña al presupuesto de 2016 supone, con un importe estimado en la recaudación de 2016 de 693,65 M euros, el 18,1 % de todos los incentivos fiscales relacionados con el impuesto sobre sociedades considerados en el presupuesto de beneficios fiscales.

de seguimiento, tipo a), que se expiden tras la verificación de los gastos incurridos en cada una de las anualidades y de las eventuales desviaciones. También se han previsto los informes *ex ante* que pueden ser expedidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad mediante aportación de un informe técnico cuando se solicitan antes de que esté finalizada la ejecución del proyecto. O por el CDTI, por el propio ministerio, en los expedientes de concesión de subvenciones en cuya convocatoria así se prevé, que se conceden *ex ante*, sin necesidad de aportar informe técnico y sin efectuar un seguimiento de la ejecución del proyecto. Informes que pueden ser utilizados para cualquiera de las tres finalidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LIS.

Además, el desarrollo reglamentario también ha establecido una cierta jerarquía entre los informes motivados, permitiendo que un informe emitido tras la ejecución de los gastos pueda reconsiderar y modificar la calificación ofrecida en un informe *ex ante*, con lo que se generan incertidumbres en la calificación a través de un procedimiento cuya finalidad esencial es dirimir las. Se concede a expertos externos la posibilidad de calificar las actividades de modo indiscutible para la Administración tributaria, que es quien tiene la competencia para aplicar los tributos. Sin embargo, esta calificación no vincula a otros expertos externos, que pueden rectificar el criterio cuando revisan la ejecución de los gastos. Incertidumbres respecto al carácter vinculante de los informes emitidos *ex ante* que no están justificadas en la regulación legal, que atribuye idéntica naturaleza vinculante en cuanto a las actividades a todos ellos, que no exige que los informes tipo a) se pronuncien respecto a los gastos y que únicamente estará justificada si los gastos ejecutados difieren sustancialmente de los presupuestados, hasta el punto de modificar la naturaleza de las actividades proyectadas.

Por otra parte, y partiendo de que los informes motivados vinculantes únicamente lo son respecto a la calificación de las actividades y, en ningún caso, respecto a los gastos ejecutados, se ha diseñado un procedimiento costoso y complejo, que exige en los informes tipo a) expedidos por el ministerio mediante aportación de un informe técnico de una entidad certificadora, presentar un nuevo IMV para cada anualidad. Y aconseja, respecto a los IMV expedidos *ex ante*, reiterar la solicitud una vez ejecutada la anualidad, a pesar de que se corre el riesgo de que sea recalificada la actividad, en aras a obtener una opinión externa del seguimiento de los gastos que tendrá, como exclusivo efecto, la posibilidad de ser utilizada como elemento probatorio en la determinación de los gastos que pueden considerarse en la base de la deducción, cuya verificación es competencia exclusiva de la Agencia Tributaria. Este procedimiento tiene un coste económico para los contribuyentes y para la propia Administración y se traduce en un periodo de tiempo excesivo para la obtención del IMV relativo a cada una de las anualidades, restando eficacia a un sistema cuyo diseño pretendía permitir que los contribuyentes obtuviesen un pronunciamiento previo a la declaración del impuesto sobre sociedades.

Por último, los costes (de gestión y económicos) del sistema serán más difícilmente soportables por las pequeñas empresas innovadoras que, por su tamaño, realizarán proyectos de inferior importe. Nuestro ordenamiento ha regulado las Jóvenes Empresas Innovadoras así como las pequeñas o microempresas innovadoras y ha establecido unos requisitos para obtener este reconocimiento y un registro en el que se incluyen las empresas que los cumplen, tras el control efec-

tuado a este respecto por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. Sin embargo, los efectos de su reconocimiento como tales tiene de momento un alcance muy reducido, consistente en permitir la compatibilidad de la bonificación en la cuota de investigadores en exclusiva con la deducción por actividades de I+D+i. Medida que va acompañada, por otra parte, de instrumentos de control para su adecuada aplicación que pueden resultar disuasorios. Aunque todavía no se conocen los pormenores de la propuesta, el anunciado informe motivado exprés en el que está actualmente trabajando el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, dirigido a las pymes previamente calificadas como innovadoras, está dirigido a suponer una mejora en este sentido.