

Clara Jiménez, Yi Zhou y Pilar Valero

## Esperados pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante de los informes motivados a efectos de la deducción por innovación tecnológica

En los últimos años, la aplicación de la deducción por actividades de innovación tecnológica en el desarrollo de proyectos de *software* ha sido fuente de constante controversia entre el contribuyente y la Administración tributaria. A pesar de que los contribuyentes estuviesen en posesión de informes motivados vinculantes emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación (“MCI”) calificando los proyectos de *software* como de innovación tecnológica -informe que es vinculante para la Administración tributaria-, la Inspección, con base en los informes emitidos por el Equipo de Apoyo Informático (“EAI”) venía cuestionando la deducción aplicada por el contribuyente.

El motivo de dicho cuestionamiento no era la calificación de los proyectos de *software* como de innovación tecnológica (la existencia del informe motivado vinculante impedía esta posibilidad) o no, sino que se centraba en considerar que parte (la totalidad en algunos casos) de los gastos incurridos en el proyecto de *software* no podía subsumirse en las categorías de gastos previstas en el artículo 35.2.b) 1º y 2º de la LIS, que establece una lista tasada de gastos que pueden formar parte de la base de la deducción por innovación tecnológica.

En este sentido, entendía la Inspección que únicamente los gastos incurridos en la fase preliminar del diseño del *software* cumplían los requisitos para formar parte de la base de la deducción, lo que suponía que los gastos incurridos en el resto de las fases, que en ocasiones eran la mayoría, quedaban excluidos de la misma.

Este criterio de regularización había sido rechazado por la AN a través de diversas sentencias en el pasado, pero dicho tribunal cambió su criterio mediante tres sentencias emitidas en el año 2022, donde la AN se alineaba con el mencionado criterio de la Administración tributaria una vez examinados el criterio y la argumentación realizada por los funcionarios del EAI respecto de los concretos gastos del proyecto de *software* que deben formar parte de la base de la deducción por innovación tecnológica.

Frente a las sentencias de la AN, los contribuyentes interpusieron sendos recursos de casación (nº 948/2023, 1633/2023 y 1635/2023) ante el TS, quien en tres sentencias de fechas 8 y 9 de octubre, los ha estimado íntegramente, anulando las sentencias de la AN, declarando nulas las liquidaciones recurridas y reconociendo a las sociedades recurrentes el derecho a la deducción fiscal por actividades de innovación tecnológica.

En todos los recursos, el TS apreció que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en:

*“1.1 Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático -dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.*

*1.2 Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreto, la unidad informática mencionada.*

1.3 En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso”.

Como indica el TS en las sentencias que resuelven dichos recursos, “tales cuestiones versan, en esencia, sobre diferentes aspectos de la prueba relativa a la realización de actividades que constituyen innovación tecnológica; a la deducción fiscal de los gastos relacionados con tales proyectos y sus consiguientes inversiones; y, en suma, al valor vinculante que la ley otorga a los informes previos emitidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (MINECO), que constituyen un derecho subjetivo para los beneficiarios del informe y una obligación correlativa de abstención por parte de la Administración fiscal”.

Una vez examinado el caso planteado en cada recurso, establece el TS **la siguiente doctrina jurisprudencial**:

- En relación con la primera cuestión planteada, establece el TS que (el subrayado es nuestro):
  - a) “En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal para la deducción por innovación tecnológica **vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos**, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, **sino también en las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva**.
  - b) En particular, tales informes vinculantes no pueden ser rebatidos ni ignorados por los órganos de la Administración tributaria, **ni en la calificación de los proyectos** como merecedores de la deducción fiscal **ni en lo relativo a los gastos incluidos** en el proyecto o proyectos y acompañados a la consulta.
  - c) Basta con la consideración, a este respecto, de que el informe vinculante -para la Administración- a que se refiere el citado artículo 35.4 TRLIS incorpora todos los elementos precisos para que la sociedad a quién beneficia pueda aplicar la deducción en la cuota íntegra del impuesto sin temor a ser corregida por ulteriores opiniones de los órganos internos de la Administración”.

Como comentaremos más adelante, es importante destacar en relación con la resolución a esta cuestión y la jurisprudencia fijada al efecto, que el TS expresamente indica, en los fundamentos de derecho de las sentencias, que la diferencia de redacción entre el TRLIS y la LIS respecto al artículo 35.4 ha sido esencial para el análisis del caso.

Así, por un lado, señala que (el subrayado es nuestro):

“Es preciso, en primer lugar, esclarecer un aspecto crucial que no parece haber sido bien entendido a lo largo del proceso. Pese a que se sostiene como aplicable -con toda la razón- el art. 35 TRLIS de 2004, que regía en el ejercicio 2011, aquí controvertido, la tesis sustentadora de la sentencia asume como propio el contenido y efectos de la LIS de 2014 que, casi idéntica a la anterior, **contiene un matiz esencial que condiciona la decisión**. Así, el artículo aplicable -35.4 TRLIS, in fine-, dice:

“[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria”.

En cambio, el equivalente art. 35.4 LIS 2014, no aplicable aquí, afirma:

“[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria **exclusivamente en relación con la calificación de las actividades**”.

**La diferencia entre una y otra norma es decisiva en este asunto”.**

Y por otro, indica (el subrayado es nuestro) que:

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

- En cuanto a la **segunda cuestión planteada**, indica el TS que *“la respuesta a esta cuestión puede entenderse integrada en la doctrina formulada a la primera, sin perjuicio de considerar que la razón determinante de la improcedencia de la sentencia examinada radica en la aceptación incondicionada en ella de la tesis que sustenta en el proceso la AEAT, teniendo en cuenta que la pregunta incorpora una vertiente del problema examinado a la que nos hemos referido, la de que, partiendo de esa naturaleza vinculante del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología, que la Administración debe respetar, nada puede ser y no ser al mismo tiempo, lo que traducido a las características de este asunto, equivale a decir que **la misma Administración, a través de distintos órganos y dependencias, no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y no lo constituye; que una deducción fiscal es procedente y, a un tiempo, no lo es; que un informe que la ley reputa vinculante, sin límites, no es vinculante porque puede ser privado de su valor y eficacia**”*.
- Finalmente, en cuanto **la tercera cuestión planteada**, entiende el TS que *“el enfoque de esta pregunta atiende primordialmente al modo de haber creado la Administración la prueba, o auto prueba, que elimina el valor vinculante del informe. **También en relación con esta cuestión, aunque podemos remitirnos a la doctrina fijada para la primera de ellas, se puede completar de este modo:***
  - a) *Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho, vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora -en un sentido amplio y omnicompreensivo-, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración.*
  - b) *Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica -que en este caso no son concurrentes- pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo.*
  - c) *En tales condiciones, esto es, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos que es posible tal prueba, no puede revestir la forma de prueba meramente documental ni ser presentada a un Tribunal de justicia entre los documentos que se integran en el expediente administrativo.*
  - d) *En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración demandada en la instancia y recurrida en esta casación, ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones.*
  - e) *Dicho equipo no consta, más bien se infiere lo contrario de la resolución que lo crea -de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT-, que posea conocimientos técnicos y científicos necesarios para opinar sobre la calificación de los proyectos como innovación tecnológica, sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción y, en suma, sobre el acierto o desacierto de un informe especializado de un Ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración”*.

Si bien el TS se pronuncia con claridad – en supuestos a los que aplica el TRLIS - acerca de la vinculación que, a todos los efectos, debe tener el informe motivado del MCI para la AEAT, así como de la imposibilidad de esta última de rebatir dicho informe a través del EAI, la literalidad de las sentencias plantea cuestiones que precisarán aclaración en un futuro.

Así, si se tiene en cuenta que el cambio de redacción al que el TS tanta importancia atribuye, se encuentra solo en el apartado c) del artículo 35.4 de la LIS, que es el referido a la posibilidad que tiene el contribuyente de solicitar un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones de su proyecto, se puede llegar a dos conclusiones:

1. Que tal mención en el citado apartado c) - indicando que el informe tendrá carácter vinculante exclusivamente en relación con la calificación de las actividades- es lógica puesto que el valor del informe motivado por lo que al importe de los gastos y las inversiones se refiere, carece de toda trascendencia cuando el contribuyente decide acudir a un acuerdo previo de valoración.
2. Que la redacción del apartado a) del artículo 35.4 de la LIS, que se refiere al informe motivado vinculante como herramienta para otorgar seguridad jurídica a la aplicación e interpretación de la deducción, tiene idéntica redacción bajo el TRLIS y la LIS.

Por lo expuesto, sería posible considerar que, fuera del supuesto de solicitud de acuerdo previo de valoración, el informe motivado sí será vinculante en materia de gastos, aunque solo en cuanto a su razonabilidad y no respecto de aquellas cuestiones cuyo control el TS sí atribuye a la AEAT como son “la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable o su relación con los proyectos examinados”. Es decir, que de la lectura de estas sentencias se podría concluir que el grado de vinculación de los informes motivados bajo la LIS es el mismo que el TS ha señalado que tenían bajo el TRLIS. ¿Es eso compatible con la trascendencia que el TS quiere dar al cambio de redacción? Habrá que esperar los pronunciamientos que tras estas sentencias recaigan en relación con la LIS.

Por otro lado, la posible habilitación de la AEAT para revisar los gastos incluidos en la base de la deducción de IT se ve seriamente afectada por la falta de valor probatorio que el TS otorga a los informes del EAI con base en su falta de independencia, al estar integrado en la estructura jerárquica de la Administración tributaria -y cualificación técnica específica- de la que sí goza el MCI al que el TRLIS otorga *ex lege* una presunción de calificación técnica, para dar a sus informes un efecto vinculante.

## Contactos



### Clara Jiménez

Socia de Fiscal

[cjimenez@perezllorca.com](mailto:cjimenez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 20 89



### Yi Zhou

Asociado Sénior de Fiscal

[yzhou@perezllorca.com](mailto:yzhou@perezllorca.com)

T. +34 91 436 04 33

## Oficinas

### Europe ↗

Barcelona

Lisbon

Madrid

Brussels

London

### America ↗

New York

Mexico City

Monterrey

### Asia-Pacific ↗

Singapore

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 22 de octubre de 2024 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

©2024 Pérez-Llorca. Todos los derechos reservados.

App Pérez-Llorca  
Todo el contenido jurídico



[perezllorca.com](http://perezllorca.com) ↗

