

El Tribunal Supremo determina que el informe del Ministerio de Ciencia e Innovación para la aplicación de deducciones por la realización de actividades de innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación, que con su solvencia define lo que es y no es innovación tecnológica, así como cuáles son los proyectos que reúnen tal condición, vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, no pudiendo esta última desvirtuar el contenido de aquél sobre la base de las conclusiones alcanzadas en un informe emitido por un equipo que se integra en su estructura jerárquica, puesto que no solo el mismo no goza de imparcialidad, sino que además, con ello, no se respetarían las garantías propias de la prueba pericial.

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

ROCÍO ARIAS PLAZA

Asociada Sénior del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

CARLA FANDIÑO SEIJAS

Asociada del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

El pasado 8 de octubre de 2024, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo resolvió varios recursos de casación para la formación de jurisprudencia pronunciándose a favor del contribuyente en lo que respecta a la aplicación de la deducción por la realización de actividades

de innovación tecnológica en sede del Impuesto sobre Sociedades, anulando las sentencias de la Audiencia Nacional recurridas y declarando nulas las correspondientes liquidaciones tributarias.

En concreto, el Tribunal Supremo ha sentado su criterio en la sentencia que resuelve el recurso

de casación núm. 948/2023, cuya dirección letrada ha sido asumida por el equipo de Derecho Tributario de Gómez-Acebo & Pombo, y lo aplica íntegramente en el recurso de casación núm. 1.633/2023 (también dirigido por esta firma) así como en el núm. 1.635/2023.

En particular, en la sentencia de 8 de octubre, el supuesto analizado por el Tribunal Supremo se refiere a la aplicación por parte del contribuyente en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 de la deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica, que tenían por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas. Atendiendo al momento en el que tuvieron lugar los hechos, la normativa vigente y aplicable *ratione temporis* era el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

En el caso objeto de controversia, el contribuyente contaba con los correspondientes informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación, a los que el artículo 35.4 del TRLIS, relativo a la aplicación e interpretación de la deducción, otorgaba carácter vinculante.

A juicio de la Administración tributaria, tal vinculación solamente alcanzaba a la calificación de la actividad, pero no a la delimitación de la base de la deducción ni a su cuantía. La Administración tributaria llevó a cabo una regularización en la que eliminó la deducción por actividades de innovación, basándose para ello en un informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático (EAI), el cual se integra en la propia estructura jerárquica de la Administración tributaria.

Pues bien, sobre la base de lo anterior, la primera cuestión con interés casacional que se plantea al Tribunal Supremo consiste en de-

terminar si, en virtud de un informe emitido por el citado EAI, 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, 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.

Al respecto, el Tribunal Supremo argumenta lo siguiente:

- a) Que, el hecho de que el artículo 35.4 del TRLIS otorgue al informe del Ministerio su carácter de “vinculante”, es una presunción *iuris et de iure* en el sentido de que sus integrantes son verdaderos expertos en la innovación tecnológica de la que surge la deducción fiscal y que dicha vinculación remite a una fuerza legal especialmente intensa (...) que no puede ser contradicha en el ámbito de la propia Administración emisora -como lo es la AEAT y sus dependencias, oficinas y equipos- para privarle de todo sentido.
- b) Que, atendiendo al tenor literal del artículo 35.4.c) del TRLIS, no se está limitando el alcance de la vinculación de los informes del Ministerio, como tampoco se faculta a la Administración tributaria para discutirlos ni enervarlos, no pudiendo pasarse por alto, en este sentido, la incidencia del principio de personalidad jurídica única, que vincula y agrupa a todos los órganos o dependencias de la misma administración pública bajo una única voluntad rectora y de actuación.

Por ello, resulta contrario a una interpretación no solo literal, sino lógica de las normas jurídicas aplicables al caso que, en el

seno de la misma Administración del Estado, en cuyo complejo se integra la AEAT, se admita que una cosa pueda ser y no ser al mismo tiempo.

- c) Que, la competencia de los miembros que integran el EAI está dirigida a investigar y analizar la estructura de los sistemas informáticos y de las bases de datos, pero ni esa labor ni los conocimientos necesarios para ello comprenden la calificación de los proyectos, cuya competencia es del Ministerio, al que el TRLIS otorga *ex lege* una presunción de cualificación técnica, por dar a sus informes efecto vinculante. Por ello, el informe del EAI carece de valor probatorio que pudiera imponerse al informe vinculante del Ministerio y no puede ser valorado como si fuera una pericial, entre otras cuestiones porque el emisor no goza de imparcialidad, en la medida en que el EAI se integra en la estructura jerárquica de la Administración tributaria y, esta última, es parte del procedimiento.

En definitiva, el informe del EAI se trata de una *prueba autocreanda* elaborada por funcionarios que mantienen una manifiesta relación de dependencia con la Administración tributaria, lo que provoca que su potencial valor probatorio decaiga. Lo contrario ocurre con el Ministerio, que sí cuenta con cierta autonomía y que es en todo caso ajeno a la relación jurídico-tributaria.

- d) Que, la actuación de la Administración tributaria, que en teoría acepta la calificación de la actividad, pero en la práctica niega la integración de ningún gasto en la base de la deducción, lo que provoca es dejar sin efecto el valor y la eficacia de los informes vinculantes del Ministerio, dejando al con-

tribuyente en una situación de inseguridad jurídica contraria al principio de confianza legítima y yendo en contra de la finalidad de la norma, que es la de incentivar la realización de este tipo de actividades.

En atención a lo anterior, el Tribunal Supremo concluye sosteniendo que, en el ámbito temporal del TRLIS (vigente hasta 2014 inclusive), el informe motivado del Ministerio *vincula a la*

Deducción por actividades de innovación tecnológica: el informe del Ministerio vincula a la Administración tributaria

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 un órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva. Los referidos informes vinculantes emitidos por el Ministerio no pueden ser rebatidos ni ignorados por la Administración tributaria (ni en lo relativo a la calificación ni a los gastos), en la medida en que aquél incorpora todos los elementos necesarios para que el contribuyente pueda aplicar la deducción *sin temor a ser corregida por ulteriores opiniones de los órganos internos de la Administración.*

En lo que respecta a la segunda cuestión planteada, consistente en *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, el Tribunal Supremo considera que ha quedado

resuelta en la doctrina formulada en la primera, y que *nada puede ser y no ser al mismo tiempo*, en el sentido de que la Administración tributaria no puede, a través de distintos órganos y dependencias, sostener posiciones contrarias en cuanto a la calificación de la actividad, la procedencia de la deducción y el efecto vinculante de los informes.

Por último, en lo que respecta a la tercera cuestión planteada, consistente en *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 en ese mismo proceso*, el Tribunal Supremo se remite también a la doctrina fijada en la primera cuestión, añadiendo que un dictamen de la Administración que reconoce un derecho y que es vinculante por ministerio de la Ley, no puede ser refutado mediante otro informe en sentido contrario de la propia Administración, no siendo tampoco aceptable la prueba autocreada. Y en particular, en lo que respecta al informe del EAI, no solo

el equipo no posee los necesarios conocimientos técnicos y científicos para opinar sobre la calificación de las actividades, sino que además no procede de un órgano independiente de la Administración tributaria, por lo que no goza de imparcialidad.

En relación con todo lo anterior, el Tribunal Supremo advierte de que este criterio se adopta tomando en consideración la redacción del TRLIS, aplicable *ratione temporis* a los hechos controvertidos en este procedimiento. No obstante, el Tribunal Supremo también sostiene que *la competencia de inspección y control que la norma concede a la AEAT versa sobre la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable, su relación con los proyectos examinados, etc., pero no autoriza, en modo alguno, a vaciar de contenido la potestad que la misma norma atribuye a un órgano distinto, el actual MCIN*. De lo anterior, parece razonable seguir entendiendo que el efecto del informe sigue siendo vinculante para la Administración tributaria, por lo que no parece que pueda dejarlo sin efecto y vaciar de contenido la potestad que la norma le atribuye al citado Ministerio.