

El TEAC vuelve a manifestarse sobre el alcance del carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia e Innovación sobre deducciones por actividades de I+D e IT

El Tribunal Económico-Administrativo Central vuelve a analizar, en el contexto de la Ley 27/2014, el alcance del carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia e Innovación sobre la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, regulada en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

ROCÍO ARIAS PLAZA

Counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. El criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 25 de febrero del 2025 (RG 6078/2022), analiza de nuevo, en el contexto de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, el alcance del carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia e Innovación sobre

la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, regulada en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Tal y como se desprende del apartado 4 del citado artículo 35, el contribuyente puede solicitar un informe motivado relativo al cumplimiento de los requisitos científicos

y tecnológicos exigidos por la ley, informe que, a tenor del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, se solicitará al Ministerio de Ciencia e Innovación. El Ministerio será, por tanto, el encargado de evaluar y calificar los proyectos a la vista de la información proporcionada por el contribuyente, siendo vinculante dicho informe para la Administración tributaria, tal y como recoge expresamente dicho precepto y han determinado tanto la Dirección General de Tributos —consulta vinculante V3156-13, de 24 de octubre—, como el Tribunal Económico-Administrativo Central —entre otras, en la Resolución de 19 de noviembre del 2024 (RG 2397/2024).

Dicho esto, el tribunal se centra en analizar el alcance de la citada vinculación, examen que lleva a cabo teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, reflejada, en particular, en la Sentencia de 8 de octubre del 2024 (rec. núm. 948/2023) —cuya dirección letrada la asumió el equipo de Derecho Tributario de Gómez-Acebo & Pombo—. En ella determinó que el informe del Ministerio de Ciencia e Innovación al que se refería el artículo 35.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del 2004 (TRLIS), relativo a la realización de actividades de innovación tecnológica que en esos supuestos tenían por objeto el desarrollo de *software* y aplicaciones informáticas, vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos. Esto es, la vincula tanto en relación con la calificación de la actividad como respecto a los gastos evaluados, determinando así que la Administración no podría desvirtuar el contenido del informe sobre la base de las conclusiones alcanzadas en informes emitidos por el equipo de apoyo informático (EAI), integrado en su estructura jerárquica, puesto que éste no sólo carece de imparcialidad, sino que, además, con ello,

no se respetarían las garantías propias de la prueba pericial.

Ahora bien, el Tribunal Supremo advertía de la diferente redacción del artículo 35.4c *in fine* del mencionado texto refundido —«dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria», sin limitaciones al respecto— frente al tenor literal del vigente artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del 2014 —donde se establece que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria *exclusivamente en relación con la calificación de las actividades*».

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal Central señala ahora que el citado criterio jurisprudencial debe entenderse aplicable «únicamente respecto de aquellos ejercicios que se encuentren en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS», quedando en esos casos vinculada la Administración tributaria por el informe en todos sus aspectos. Sin embargo —añade el tribunal—, en lo que respecta a los ejercicios 2015 y siguientes (fuera del citado ámbito temporal), el carácter vinculante del informe se limitará a la calificación de las actividades como actividad de investigación y desarrollo o como actividad de innovación tecnológica, pero no alcanzará a la cuantificación de la base de deducción, por lo que podrán comprobarse los gastos que deben integrar dicho elemento de cuantificación. En este sentido se había manifestado ya dicho tribunal en su Resolución de 19 de noviembre del 2024 (RG 2397/2024), siguiendo el criterio de la Resolución de 21 de octubre del 2024 (RG 199-2022).

La posición del Tribunal Central se justifica, además, incidiendo en el hecho de que los certificados de la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) y los informes emitidos por

el Ministerio de Ciencia e Innovación, aunque sí contienen un análisis de los gastos asociados a los proyectos para certificar los que pueden formar parte de la deducción, lo hacen sobre los datos aportados por el propio interesado —entre otros, una memoria técnica, una declaración responsable y las autocertificaciones de gastos—, por lo que, para dicho tribunal, no puede pretenderse que tales gastos resulten indiscutibles por el mero hecho de haber sido analizados para dictar el informe motivado.

Por último, el Tribunal Central apunta que, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, corresponde al obligado tributario la carga de probar el cumplimiento de los requisitos que exige el artículo 35 LIS; de los requisitos que rigen la deducción de gastos en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades; y, en relación con el requisito de la letra *b* del artículo 35.2 LIS, la obligación de acreditar que el gasto en cuestión se incluye dentro del listado de gastos que el legislador configura como *numerus clausus*, debiendo realizarse en este contexto una interpretación lógica y restrictiva de dicho precepto, teniendo en cuenta que el carácter de lista tasada que se atribuye a la enumeración contenida en el artículo 35.2*b* LIS ya fue reconocido por el Tribunal Central en su Resolución de 9 de abril del 2019 (RG 7906/2015).

Sobre la base de todo lo anterior, dicho tribunal desestima el recurso interpuesto por la entidad recurrente y avala la regularización de la Inspección basada en el informe del equipo de apoyo informático en el que, básicamente, se concluyó que la entidad había desarrollado proyectos que se correspondían con actividades de *software* y desarrollo de aplicaciones informáticas en los que el propio interesado había clasifi-

cado los gastos incurridos en los conceptos de *diseño industrial e ingeniería de procesos de producción* del apartado 2.º del artículo 35.2*b* LIS, sin que dicha calificación pudiera ser automática y sin que la prueba del gasto fuera sólida, pues, según la Inspección, el obligado no justificó debidamente cada gasto ni desglosó la cuantía que se atribuía a cada uno de los dos conceptos, imputando, en algunos casos, los gastos de forma global a todos los proyectos.

2. Consideraciones finales

El criterio mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución comentada se fundamentó, principalmente, en la indicada diferencia entre el tenor literal del artículo 35.4*c in fine* TRLIS y el del vigente artículo 35 LIS del 2014, a la que aludía el Tribunal Supremo. En relación con este criterio del Tribunal Central —en nuestra opinión— de una interpretación de la redacción literal de la norma, es claro que la modificación introducida en la LIS, que limita el alcance del carácter vinculante de los informes del Ministerio a la calificación de la actividad (y no a la cualificación del gasto), solamente se refiere a los supuestos en los que el contribuyente hubiera solicitado a la Administración tributaria la emisión de un acuerdo previo de valoración, de tal forma que los informes regulados en el artículo 35.4*a* no fueron objeto de modificación alguna. En consecuencia, si no hubo cambio normativo, las conclusiones del alto tribunal vertidas al amparo del TRLIS, también deberían ser aplicables con la nueva LIS.

En cualquier caso, el análisis de las sentencias del alto tribunal sobre la cuestión revela que no se limitó al examen comparativo de la redacción de ambos preceptos, sino que fue mucho más allá en sus consideraciones,

especialmente en relación con la eficacia probatoria que debe atribuirse a los informes del equipo de apoyo informático, extremo que el Tribunal Central no ha cuestionado en la resolución comentada.

Así, el Tribunal Supremo se refería a esta cuestión señalando, entre otras, que «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». El fundamento de este argumento fue asumido recientemente por la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 29 de enero del 2025 (rec. núm. 605/2020), comentada por Gómez-Acebo & Pombo¹. En ella se resolvió un recurso contra una resolución del Tribunal Central que negó a una agrupación de interés económico la condición de productora a efectos de la aplicación de la deducción por producción cinematográfica prevista en el artículo 38.2 TRLIS, pese a que tal condición se le había reconocido tanto por parte del Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales como por la de la comunidad autónoma de Canarias. Pues bien, aplicando la citada doctrina del Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional anuló la resolución impugnada sobre la base de los principios de respeto a los actos propios, de personalidad jurídica única de la Administración del Estado y de protección de la confianza legítima, así como conforme a lo establecido en el artículo 39.4 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Todo ello le condujo

a señalar expresamente que «no cabe una estanqueidad de la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de forma descoordinada respecto de otros órganos administrativos, a menos que concurren especiales razones que justifiquen dicha separación de criterio, perfectamente motivadas, lo cual ha de ser la excepción y no la regla general».

Además, el Tribunal Supremo señalaba en las referidas sentencias que «no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo» —refiriéndose a la Administración—; que «el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración [...], ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones», y que «dicho equipo no consta, más bien se infiere lo contrario de la resolución que lo crea —de 26 de diciembre del 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».

Pues bien, como hemos señalado, dichos aspectos no han sido tenidos en cuenta por el Tribunal Central para cuestionar, como sí lo hizo el recurrente sin éxito, que «el informe emitido por el EAI no puede, en ningún caso, equipararse a un informe pericial, ni ha sido elaborado por un experto “independiente”».

¹ Véase en este [enlace](#).

Precisamente sobre la problemática que suscita determinar la naturaleza y el valor probatorio de los informes elaborados por funcionarios o técnicos al servicio de la Administración, especialmente cuando la propia Administración sea parte en el proceso judicial, tendrá que manifestarse el Tribunal Supremo, que ha admitido a trámite recientemente dos recursos de casación en torno a esta cuestión —autos de 5 de marzo del 2025 (rec. núm. 2014/2024) y de 12 de marzo del 2025 (rec. núm. 2304/2024)—. En particular, determinará si los informes internos del equipo de apoyo informático son hábiles para contradecir las conclusiones de los aludidos informes emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, cuyo objeto «no se limita a la índole del proyecto como integrado en el concepto de *innovación tecnológica*, abstractamente considerado, sino que se extiende a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades», teniendo en cuenta que «la propia ley es la que determina su naturaleza reglada y su habilidad para definir qué es innovación tecnológica de un modo vinculante, calificación que se realiza a la vista de los mismos proyectos que luego es contradicha por la Administra-

ción fiscal en virtud de esa especie de auto prueba o de prueba auto creada [sic]».

Como comentario final, parece que, a pesar de la seguridad jurídica que perseguía garantizarse con el pronunciamiento del Tribunal Supremo, la Inspección continúa regularizando la aplicación de la deducción bajo la vigente LIS sobre una base conceptual, en particular, argumentando que los gastos incurridos en los proyectos no encajan dentro de los conceptos de *diseño industrial* e *ingeniería de procesos de producción* del apartado 2.º del artículo 35.2b LIS. Por tanto, se presenta nuevamente una situación de inseguridad jurídica para los contribuyentes, quienes, aun habiendo obtenido un informe motivado vinculante del Ministerio de Ciencia e Innovación, pueden ver cómo la Inspección regulariza la aplicación de la deducción por entender que gran parte del proyecto no encaja dentro de los conceptos que la LIS habilita. El pronunciamiento del Tribunal Central a este respecto mantiene viva la controversia y exige esperar a obtener un pronunciamiento de nuestros tribunales que esclarezca la cuestión bajo la vigente LIS, en pro de la seguridad jurídica.