

EL EFECTO DE LOS INFORMES MOTIVADOS EMITIDOS POR EL MINISTERIO DE CIENCIA EN LOS PROYECTOS DE I+D+I: LA VINCULACIÓN DE SCHRÖDINGER

Eneko Rufino Bengoechea

*Socio de Santiago Mediano Abogados, S.L.P.
(España)*

Resumen

El Tribunal Supremo ha fijado jurisprudencia sobre el efecto de los Informes Motivados Vinculantes (IMV), emitidos por el Ministerio de Ciencia, en la calificación de las actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica (I+D+i). La fundamentación jurídica del TS ha sido audaz y arrolladora frente a una praxis de la AEAT que vaciaba de contenido, no sólo los IMV, sino la propia deducción de It. Sin embargo, la jurisprudencia se ha limitado a la vigencia del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y no al de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave

Informe Motivado Vinculante; I+D+i; Innovación tecnológica; seguridad jurídica; Personalidad jurídica única de la Administración.

Abstract

The Supreme Court has established jurisprudence regarding the effect of Binding Motivated Reports (IMVs) issued by the Ministry of Science on the classification of Research, Development, and Technological Innovation (R&D&I) activities. The Court's legal reasoning has been bold and compelling, counteracting a practice by the Spanish Tax Agency (AEAT) that undermined not only the IMVs but also the very essence of the tax deduction for these activities. However, the jurisprudence is limited to the validity of the Consolidated Text of the Corporate Tax Law and does not extend to the provisions of the Corporate Tax Law itself.

Keywords

Binding Motivated Report; R&D&I (Research, Development, and Innovation); Technological Innovation; Legal Certainty; Unified Legal Personality of the Administration.

Cómo citar: Rufino Bengoechea, E. (2024). El efecto de los Informes Motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia en los proyectos de I+D+i: la vinculación de Schrödinger. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 343-353.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El pasado 8 de octubre de 2024, se dictó, por parte de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la sentencia 1567/2024, con núm. de recurso 948/2023, Asunto CECABANK, siendo ponente el Magistrado Don Francisco José Navarro Sanchis, en el asunto CECABANK.

Al día siguiente, 9 de octubre de 2024, se dictaron por la misma sección de enjuiciamiento, las sentencias 1572/2024, con núm. de recurso 1633/2023, Asunto CAIXABANK, y 1573/2024, núm. de recurso 1635/2023, Asunto HAVAS MANAGEMENT, de las que ha sido ponente la Magistrada Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Las tres sentencias (SSTS) versan sobre el mismo asunto y tienen por objeto responder a las siguientes cuestiones que fueron consideradas de interés casacional objetivo, por parte de la Sección de Admisión¹:

« [...] Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático (EAI) –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.

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.

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 [...].

De acuerdo con los autos de admisión a casación, las normas aplicables al asunto son las siguientes:

- (i) Artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS de 2004), en cuyo apartado 4, *in fine*, se indicaba que el Informe Motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación «*tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria*».

1 Autos de 18 de octubre de 2023 y de 26 de octubre de 2023

(ii) Artículos 2 y 9 del Real Decreto 1432/2003.

La jurisprudencia fijada en las precedentes sentencias se puede resumir de la siguiente manera:

- a)** En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el IMV al que se refiere el artículo 35.4 TRLIS 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 quien 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.
- d)** Partiendo de la naturaleza vinculante del Informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología, 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.
- e)** 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.
- f)** Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica, 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.
- g)** 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.
- h)** En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración demandada en la instancia y recurrida en esta casa-

ción, ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones.

- i) Dicho equipo no consta 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.

2. Supuesto de hecho

Los autos de admisión a casación trajeron cuenta de las sentencias de la Audiencia Nacional de 14 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en el recurso 452/2020; 23 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 431/2020; y 9 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 570/2019.

En dichas sentencias, por lo que se refiere a la primera de las cuestiones que fue calificada de interés casacional objetivo, el alcance de la vinculación respecto de los IMV, se consideró que *«la Administración Tributaria está facultada para comprobar en el ámbito de la fiscalidad los gastos que pueden constituir la base de la deducción por innovación tecnológica»*.

Por lo que se refiere a la calificación de los programas informáticos (software), a los efectos de la calificación como It, la AN cambió expresamente de doctrina, considerando que los programas informáticos estaban legalmente excluidos como actividad de *«diseño industrial»* y que sólo cabía subsumirlos en la noción de *«ingeniería de procesos de producción»*, en aquellos proyectos en los que *«exista una primera fase en la que se definen una serie de procesos (o se redefinen unos procesos existentes), y una fase posterior en la que se aborda la creación o la mejora de herramientas, sin que quepa confundir a estos efectos la ingeniería del proceso con la ingeniería de las herramientas que se utilizan en el proceso»*.

3. Fundamentos de derecho

Por lo que se refiere a la fundamentación jurídica, fijaremos nuestro análisis en el patrón de la STS CAIXABANK, la de 08/10, cuyo Fundamento Jurídico Cuarto realiza las siguientes consideraciones:

1. No consta que el proceso que dio lugar a la sentencia a quo se recibiera a prueba, a fin de respaldar las opiniones del Equipo de Apoyo Informático (EAI), para que pudieran servir para contradecir válidamente el contenido favorable del IMV.

Se interroga la sentencia acerca de si puede una Administración pública valerse de una prueba creada y concebida en el seno de su propia estructura administrativa, como opinión experta e independiente, que pueda ser válidamente examinada por un Tribunal de justicia.

Termina concluyendo que *«no es aceptable una exégesis de que el término vinculante debe ser entendido como no vinculante»*.

2. La Sala afirma que *«los verdaderos expertos en la innovación tecnológica de la que surge la deducción fiscal son los que integran el Ministerio de Ciencia e Innovación»*.

De tal manera que la Ley ha querido que un elemento fáctico del que deriva la aplicación del derecho a la deducción en el IS se haya confiado a tal dictamen técnico.

3. El informe, en el TRLIS, se emite previa calificación de los proyectos presentados por las sociedades e incluyen, éstos, los gastos sobre los que se pretende sea aplicada la deducción.

A continuación, matiza la Sala: *«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»*.

4. Desde la perspectiva del principio de *«personalidad jurídica única»*, la Sentencia afirma, sin ambages, que *«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»*.

5. A juicio de la Sala, pudiendo haber recurrido a los expertos en la materia, la AEAT no lo hizo, poniendo de manifiesto un objetivo, por parte de la misma, de querer neutralizar el informe, para así negar la deducción fiscal. Con ese objetivo, *«genera la contraprueba en sí misma, con un informe interno que entraña la prueba autocreada, elaborada por funcionarios que mantienen una relación de dependencia con aquella, provocando que su potencial valor probatorio decaiga»*.

6. La Sala se plantea en qué medida el análisis y las conclusiones del EAI bastan para desvirtuar el contenido del dictamen vinculante del Ministerio competente.

Tras analizar las funciones orgánicas del EAI, la Sala llega a la conclusión de que *«su competencia solo alcanza a investigar y analizar la «estructura de los sistemas informáticos y de las bases de datos» con el objeto de descubrir "datos ocultos", por lo que su labor está dirigida a "investigar", pero esa labor (y los conocimientos necesarios para ello) no comprende calificar proyectos, cuya competencia es del MCIN»*.

La Sala alberga dudas de que los *«funcionarios encuadrados en los equipos de la propia Agencia, desde la perspectiva de la experiencia exigida para pertenecer al equipo, situarse en un plano de igualdad científica» con aquellos otros*

que han emitido su dictamen cualificado y fundado que «no solo califica un proyecto en su índole abstracta, sino que también valora la inversión prevista y los gastos en que se concreta».

7. Al ser el informe del EAI recabado por el órgano actuario, no puede ser valorado como si fuera una pericial, citando como precedente la Sentencia del Tribunal Supremo, Sección 4ª nº 202/2022, de 17 de febrero.

8. A mayor abundamiento, la Sala recuerda que el EAI *«ha participado en la génesis misma del acto de liquidación objeto de impugnación jurisdiccional, lo que agrava extraordinariamente la sospecha de falta de imparcialidad de su contenido».*

La creación puramente administrativa, en palabras de la Sala, *«refuerza la idea del endeble valor probatorio de estos informes autoemitidos»*, conllevando una quiebra de la imparcialidad que se añade a la ausencia total de las garantías propias de la prueba judicial: falta de contradicción procesal, juramento o promesa, selección del perito y advertencia sobre la posible responsabilidad, incluso penal.

9. El EAI se inserta en la estructura jerárquica del órgano actuario, por lo que *«está manifiestamente en situación de dependencia jerárquica o vertical»*, a diferencia de la posición del órgano que ha emitido el IMV, *«que cuenta con cierta autonomía con respecto a la Administración activa y, desde luego, ajeno a la relación jurídica tributaria».* De una manera lapidaria, la Sala afirma que *«quien es parte no es imparcial».*

10. Interpretando el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003, que regula los efectos de los IMV, y que se ha mantenido inalterado bajo la vigencia del TRLIS y de la actual LIS, la Sala afirma 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, (...), a vaciar de contenido la potestad que la misma norma atribuye a un órgano distinto».*

A juicio de la Sala, la actuación de la AEAT ha supuesto una *«auténtica recalcificación de las actividades, desdeñando los informes vinculantes»*, con el resultado de que *«se ha volatilizado por completo el efecto vinculante del informe».*

11. La calificación como innovación y la precisión de si los gastos incurridos son subsumibles en el concepto de *«diseño industrial e ingeniería de procesos de producción»* es una cuestión *«eminentemente probatoria y de carácter técnico».*

De acuerdo con la interpretación que la Sala hace del artículo 35.4 del TRLIS, el IMV es *«un elemento privilegiado para calificar tanto la actividad de innovación tecnológica como para definir el gasto deducible, cuyo valor probatorio no puede quedar desactivado por un simple informe interno emitido por el equipo de apoyo informático».* Adicionalmente, la interpretación de la Sala a quo, y de la propia Abogacía del Estado, a juicio del TS, *«luce sin problemas la reivindicación de una potestad omnímoda de la AEAT para calificar a su voluntad los proyectos amparados en un informe vinculante, como si tal vinculación no obligara*

a ésta, en todos sus aspectos». Todo ello, nuevamente, atendiendo a la redacción vigente en el TRLIS.

12. Ahondando en el análisis, a juicio del TS, la actuación de la AEAT contraría el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Llama la atención sobre el hecho de que la Administración tributaria *«acepta tal calificación pero, en la práctica, niega la aplicación de la deducción declarada, (...) creando en el contribuyente una situación de grave inseguridad jurídica»* que puede llegar a la desnaturalización de los fines de estímulo perseguidos por el Legislador con la deducción. A modo de conclusión de este razonamiento, el TS considera que carecería de sentido que quien se propone efectuar inversiones *«no pudiera tener confianza legítima en la validez de un informe que es vinculante por ministerio de la Ley hasta que pasara por el filtro del non obstat tributario»*.

13. Nuevamente, y sobre el principio de personalidad jurídica única de la Administración, el TS señala que quedaría comprometido si, como ha sucedido, ante unos mismos hechos, órganos diferentes de la misma Administración, han llegado a conclusiones *«no sólo distintas, sino antagónicas»*.

14. El TS reivindica el criterio de coordinación entre Administraciones, consagrado en el artículo 103 de CE. A renglón seguido realiza una afirmación muy relevante ya que, al margen del desconocimiento del valor vinculante del IMV que le asignaba el artículo 35.4 del TRLIS, *«el hecho de que el otro que se le ha tratado de oponer, de forma antagónica, lo haya sido por personas cuya solvencia profesional y técnica no conocemos y que, además, se insertan en la propia Administración - y en el órgano comprobador -, no hace sino añadir nuevas razones para complementar las que ya de por sí serían suficientes para desdeñar la regularización afrontada»*.

15. Se recuerda un antecedente jurisprudencial contenido en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de 12 de enero de 2014, donde se concluyó que *«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»*.

16. Por último, la Sala afea que el cambio de criterio de la Sala a quo se haya basado en el informe de la EAI, que se ha vertido en documento emitido por un solo funcionario, obviando los informes vinculantes del MICINN, a pesar de su relevancia técnica y sus efectos.

4. **Análisis**

La jurisprudencia glosada, tal y como se ha subrayado anteriormete, pone en valor la diferencia de redacción entre lo dispuesto por el artículo 35.4, *in fine* del TRLIS y lo dispuesto en la actual LIS.

No obstante lo anterior, conviene analizar con mayor detenimiento lo que regula el apartado cuarto del citado artículo 35 en ambos textos legales.

En concreto se establecen tres letras en dicho apartado, referidas a tres situaciones distintas en las que el contribuyente puede aportar un IMV.

En el apartado a), a los efectos de aplicar la deducción, se podrá aportar un IMV para calificar las actividades como I+D o It. Expresamente se dice que el IMV tendrá carácter vinculante. La redacción es idéntica, tanto en el TRLIS, como en la LIS.

En el apartado b), a los efectos de obtener una consulta vinculante sobre la interpretación y aplicación de la deducción, se podrá aportar un IMV para calificar las actividades como I+D o It. Expresamente se dice que el IMV tendrá carácter vinculante. La redacción es idéntica, tanto en el TRLIS, como en la LIS.

En el apartado c), a los efectos de solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D o It, se podrá aportar un IMV para calificar las actividades como I+D o It, así como para la «identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades». Y aquí sí que el TRLIS establecía la vinculación, sin limitación; y la LIS, lo limita a la calificación.

No consta, de la lectura de las SSTs, que el origen del litigio sea la solicitud de un acuerdo previo de valoración, sino que estaríamos ante un caso de aplicación de la deducción.

Esta circunstancia, unida a la fundamentación jurídica, y algunos de los «*obiter dicta*» contenidos en la misma, debería llevar a la conclusión de que esta jurisprudencia, en un futuro (esperemos que próximo), debe ser ampliada o reforzada, extrapolándose a los supuestos en los que fuere de aplicación la LIS de 2014, siempre y cuando estemos ante IMV emitidos «*en aplicación de la deducción*».

Mientras tanto, en las siguientes semanas a la publicación de esta nueva jurisprudencia, el TEAC ya ha emitido dos relevantes resoluciones.

La primera de ellas, la 00199/2022/00/00, de 21 de octubre de 2024. En ella, cambia su criterio, de acuerdo con la jurisprudencia del TS analizada, pero sólo en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004.

En esta resolución se corrige una deducción generada en sede de una Agrupación de Interés Económico Europeo (no participando en un esquema de «*tax lease*»), estimando en parte la reclamación, por la parte de la deducción generada en el 2014, período de vigencia del TRLIS de 2004, pero no en los ejercicios 2015 y 2016.

En estos ejercicios se da la particularidad de que se modifica la cuantificación de la deducción, toda vez que la AEAT considera acreditado, y así lo refrenda el TEAC, que «*los proyectos objeto de certificación no fueron los proyectos realmente ejecutados por la entidad*».

Es decir, que estaríamos ante una suerte de «*inventos inventados*» que, no obstante, fueron objeto de certificación, tanto por la entidad acreditada por ENAC, como por el IMV del Ministerio.

La segunda de ellas, la 02397/2024/00/00, de 19 de noviembre de 2024, en la que reitera el criterio de su resolución anterior, se refiere a un caso de «*tax lease*», donde una entidad aplica la deducción, por medio de su participación en

una Agrupación de Interés Económico, suponiendo la imputación de esta deducción, así como de una base imponible negativa, la recuperación y rentabilidad de una inversión previa, destinada a monetizar las deducciones de I+D+i de una entidad que desarrolla un proyecto.

En ambas resoluciones, el TEAC aplica, de manera milimétrica la jurisprudencia del TS, sobre la base de verificar si resulta de aplicación el TRLIS de 2004 o la LIS de 2014.

Sin embargo, por parte del TEAC, no se utiliza ninguno de los parámetros analizados, de manera profusa y detallada, por las sentencias del TS, y que afectan a cuestiones tan fundamentales como la «*prueba autocreada*», el principio de «*personalidad jurídica única*», la seguridad jurídica o la falta de capacitación técnica por parte de los funcionarios de la AEAT para dirimir cuestiones científico-técnicas.

A juicio de quien suscribe este análisis, lo fundamental radica en la siguiente afirmación contenida en el STS de 08/10/2024: «*no es aceptable una exégesis de que el término vinculante debe ser entendido como no vinculante*».

Por todo ello, los IMV, «*en aplicación de la deducción*», de acuerdo con el artículo 35, tanto del TRLIS como de la LIS, son vinculantes.

Claro que, como sucede con la superposición cuántica, ahora estemos concluyendo parcialmente que dicha vinculación no puede predicarse de los ejercicios en que resulte de aplicación la LIS de 2014.